

**Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT**

**ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL Y GERENCIA  
DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**Tema 3.2**

**SISTEMA DE INDICADORES DE DESEMPEÑO**

**División Fiscal del Banco Interamericano  
de Desarrollo**

## INDICADORES DE GESTION PARA EL AREA TRIBUTARIA

### I. EL CONTEXTO

Históricamente el control sistemático de la gestión de una organización fue una actividad desarrollada casi exclusiva y únicamente por el sector privado. Inicialmente, incluso el control de la gestión de una empresa se encontró circunscrito al control de los procesos industriales y al análisis de los márgenes de rentabilidad obtenidos, y no se prestó mayor atención a temas como el nivel de satisfacción de los clientes. El crecimiento de la competencia en los distintos mercados llevó a que rápidamente ese enfoque fuera desplazado por una concepción más amplia de “control de gestión” orientada ya al control de cada uno de los procesos internos de las empresas — no sólo de producción sino fundamentalmente de servicio e interacción con el público usuario. Diversos modelos de control de gestión fueron desarrollados y perfeccionados y conceptos relacionados a “performance measurement”, “reengineering” y “benchmarking” adquirieron particular importancia en el gerenciamiento de toda empresa. Desafortunadamente, en el sector público la evolución -- e incluso el reconocimiento de la necesidad de contar con mecanismos para el seguimiento de una gestión -- ha sido mucho más lenta. Inclusive hoy la concepción de que la gestión global de una institución puede ser medida únicamente en función de sus resultados financieros todavía mantiene cierta vigencia.

En los países en los cuales los controles de gestión se encuentran difundidos en el sector público, el punto de partida fue muchas veces la búsqueda de mecanismos que facilitaran la reducción de los déficits presupuestarios. Concretamente, y en ausencia de medios e información para la definición de prioridades en la gestión, la magnitud de los recortes en el gasto público eran muchas veces discrecionales y orientados únicamente a la obtención de determinada meta de reducción presupuestaria. Posteriormente, la consideración de otros factores como las reales necesidades y prioridades de servicio de los beneficiarios de ese gasto fue también priorizada. Esto es, el enfoque para evaluar la gestión pública se amplió de una revisión de los inputs únicamente (presupuesto) a un control simultáneo de los outputs (calidad de los productos y los servicios generados por la ejecución del presupuesto).

Más recientemente, diversos países iniciaron procesos de modernización de sus Estados, los cuales se apoyan fuertemente en el fortalecimiento y modernización de las instituciones del sector público. Es claro que esta modernización debe resultar en una reinención de los controles tradicionales de gestión limitados a la revisión de la ejecución financiera de las instituciones. Más aún, como diversos autores sostienen<sup>1</sup> el efectivo (y completo) monitoreo de la gestión de los organismos públicos es una *condición* necesaria para la reforma del sector público.

---

<sup>1</sup> Ver por ejemplo Mayne y Zapico-Goñi (1997).

Si bien es cierto que el desempeño financiero de toda entidad (pública o privada) no puede jamás dejar de ser priorizado en toda evaluación de una gestión, el mensaje a transmitir desde un inicio en este trabajo es no circunscribir el desarrollo de un sistema de control a la evaluación de este desempeño únicamente. Esta idea es particularmente relevante en el caso de las agencias encargadas de la generación de los ingresos públicos, y particularmente de las agencias responsables de la recaudación y cobranza de los mismos, las cuales tradicionalmente son evaluadas en función a la magnitud de estos ingresos.

En las siguientes páginas del trabajo se presentará una primera versión de un conjunto de indicadores, no circunscritos a aspectos presupuestarios, aplicables a una de las instituciones centrales de todo sector público: las administraciones tributarias. Los indicadores a presentar están basados en la experiencia del Banco en el desarrollo e implementación de proyectos de modernización y fortalecimiento institucional en el área tributaria en 23 países de América Latina y el Caribe. La metodología a ser desarrollada es extensible también a otras áreas de la administración fiscal (a saber, presupuesto, tesorería, deuda pública, y aduanas).

## **II. EL CONTROL DE GESTION EN LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA**

El control de la gestión de una organización puede ser definido como el control de las acciones requeridas para el logro de sus objetivos y metas. Debe entenderse por control al proceso continuo de obtención y análisis de información, y de toma de decisiones a partir de la evaluación de los resultados obtenidos por cada una de las áreas integrantes de la organización. En este sentido, el tratamiento del control de la gestión de una administración tributaria necesariamente debe abordar el tema de sus objetivos y metas, y a partir de ello, enfocar aspectos referentes al diseño y funcionamiento de sistemas para el seguimiento de su gestión.

Existe amplio consenso acerca del objetivo primario de toda administración de tributos, cual es la maximización de los niveles de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. No obstante, si bien es claro que este objetivo implica también el logro de la equidad en el tratamiento de los contribuyentes, en la práctica, desafortunadamente, se suele limitar (producto de la tendencia mencionada en la sección anterior) toda evaluación y seguimiento de la gestión de una administración al análisis de un sólo parámetro: el nivel de recaudación.

La maximización del cumplimiento tributario voluntario no debe ser entendida únicamente como sinónimo de la maximización de los niveles de recaudación, considerando que una administración eficiente no es necesariamente la que recauda los mayores ingresos. De hecho, la generación de mayores ingresos puede obedecer a la permanente presión de la administración sobre determinados sectores fáciles de gravar (como los trabajadores dependientes) o en un extremo a modificaciones aisladas de alícuotas, y no ser producto de una gestión más eficiente. Sin ánimo de destinar innecesariamente un espacio mayor de este trabajo a la discusión de los objetivos de una administración, resulta importante elaborar un poco más, con el fin de resaltar la necesidad de no evaluar la gestión de una agencia tributaria observando únicamente la magnitud de su recaudación.

Desde un punto de vista económico, la maximización de los ingresos de una administración requiere la distribución de sus recursos, entre la gestión de varios impuestos, y, para cada impuesto, la asignación de los recursos entre distintos mecanismos de control y también de servicio al público, de modo que el rendimiento marginal por cada dólar de gasto administrativo sea el mismo. En este contexto, un enfoque costo-beneficio de corto plazo, puede llevar a los administradores tributarios a concentrarse por ejemplo en un control asfixiante de los grandes contribuyentes únicamente y a descuidar todo esfuerzo por ampliar la base de contribuyentes medianos y pequeños. Esto amén del descuido de los servicios de asistencia al público o en general de una falta de interés por fortalecer y modernizar a la administración como institución. Un adecuado sistema de control de gestión en consecuencia deberá ser amplio y abarcar todos los procesos relacionados con la administración de tributos, a fin de servir inclusive como insumo para la evaluación de temas más amplios, como por ejemplo la legislación tributaria.

En este trabajo, se adoptará una visión amplia de los objetivos de una administración tributaria y en base a este criterio se sugerirán diversos indicadores y mecanismos para la evaluación de su gestión, principalmente en cinco niveles:

- i. Maximización de la recaudación
- ii. Contribuir a la mejora de la equidad (horizontal y vertical)
- iii. Fomento del cumplimiento voluntario
- iv. Contribuir a la optimización de la consistencia de los marcos legales
- v. Optimización de la eficiencia operativa en la recaudación de tributos

Estos niveles de objetivos si bien se encuentran directamente relacionados entre sí deben ser enfocados separadamente e indicadores de seguimiento distintos deberán ser definidos para cada nivel. La razón de esta “segmentación” de objetivos, y de sus correspondientes indicadores de evaluación, radica una vez más en el hecho de que una administración puede ser sumamente efectiva en el logro de uno o más de ellos, y descuidar otros aspectos igualmente prioritarios. En este documento se presentan diversas consideraciones referentes al diseño de un sistema para un control integral de la gestión en el área tributaria. También se definirán algunas aplicaciones prácticas de dicho sistema para cada uno de los niveles de objetivos definidos, con particular énfasis en el control de la operatividad (procesos) de las administraciones de tributos.

## **A. Los sistemas de control de gestión**

El propósito de todo sistema de control de gestión en el área tributaria debería orientarse a la medición del avance en el logro de ciertos resultados, definidos anticipada y claramente, e, idealmente, consensuados entre los principales actores participantes en los procesos de administración tributaria -- a saber, policy-makers, administradores tributarios, y contribuyentes. Tomando como dado el que los cinco niveles de objetivos presentados antes comprenden en gran medida todos los aspectos de estos procesos, es conveniente en esta etapa definir lo más precisamente posible la naturaleza de estos sistemas de control y seguimiento.

### *Indicadores y sus características*

Un sistema de control de gestión tributario en la práctica no es más que un conjunto de indicadores observables, e interrelacionados entre sí, capaces de facilitar la evaluación (generalmente cuantitativa) del progreso en la obtención de determinados resultados. La utilidad y relevancia de estos indicadores estará condicionada a que éstos presenten las siguientes características:

- a. *Simplicidad*: Los indicadores deben ser simples en su elaboración y no responder a complejas fórmulas que vinculen diversos conceptos. La gran mayoría de indicadores debería intentar responder sólo dos interrogantes: ¿qué proporción de una determinada tarea ha sido cumplida?, y ¿cuánto representa este cumplimiento en el logro de determinado(s) objetivo(s)?.
- b. *Disponibilidad de información*: La información requerida para elaborar los indicadores debe ser de fácil acceso para la administración.
- c. *Cuantificables*: Los indicadores siempre deberían poder ser expresados cuantitativamente, lo cual no implica en modo alguno ignorar consideraciones cualitativas en la evaluación de la gestión, sino simplemente intentar reducir al mínimo toda subjetividad en la preparación y posterior interpretación de los indicadores.
- d. *Normalizados*: Idealmente, el valor absoluto de los indicadores (cuando éstos sean expresados como ratios) debería oscilar entre 0 y 1, correspondiendo el valor "0" a una gestión muy deficiente, y el valor "1" a una gestión óptima.
- e. *Comparabilidad*: Los indicadores deberían permitir efectuar comparaciones y analizar tendencias. Para ello, como es evidente, la estructura de los indicadores debería mantenerse inter-temporalmente. Más adelante se expandirá este punto, al explicarse que la comparabilidad está referida fundamentalmente (aunque no debería estar siempre limitada) a la observación de dos o más valores de un mismo indicador correspondientes a una misma institución. Bajo ciertas condiciones (p.e. ver sección IV) y en el caso de determinados indicadores (p.e. cumplimiento) la comparación entre indicadores de distintas agencias es importante.
- f. *Desestacionalidad*: La frecuencia de los indicadores debería ser definida y fija a fin de eliminar estacionalidades. Esta característica resulta particularmente importante en el caso de aquellos indicadores relacionados a los niveles de recaudación: por ejemplo, el impuesto inmobiliario se paga en diversos países bimestralmente, por lo tanto sería equivocado analizar (o incluso construir) un indicador que mida la evolución de la recaudación de este impuesto con periodicidad mensual o trimestral, debido a que los valores de este indicador, en el caso de estos países, serían oscilantes.
- g. *Adaptabilidad*: La estructura de los indicadores debería ser independiente de --o eventualmente fácilmente ajustable a-- posibles modificaciones en variables que influyen la gestión de una administración, tales como

variaciones en el número de tributos controlados o en el número de contribuyentes, por ejemplo.

Una característica general (vinculada al concepto de adaptabilidad) es que los indicadores no deberían ser influenciados por factores que escapen al control de la administración a la cual se intenta monitorear. Un ejemplo. El costo por cada dólar de recaudación es un indicador de eficiencia interesante cuya utilidad e importancia podría ser sobreestimada sino se considera que este indicador puede ser afectado por variables ajenas al control directo de una administración tributaria (como cambios en las alícuotas o en el nivel de actividad económica del país). Un indicador de eficiencia alternativo más “estable” (aunque claramente más restringido) podría ser el costo por declaración procesada.

### *Tipos de indicadores*

Previo a la presentación de los indicadores específicos que corresponderían a cada uno de los niveles de objetivos de una administración, es necesario clasificar a los indicadores (para cada objetivo) como *esenciales* o como *complementarios*.

Indicadores esenciales son aquellos que miden directamente el logro de los objetivos definidos. Esto es, aquellos indicadores directamente relacionados a, por ejemplo, la medición del logro de metas de recaudación o de cumplimiento, mientras que aquellos indicadores identificados con actividades de apoyo al logro de objetivos más amplios, tales como la realización de fiscalizaciones preventivas, son definidos como complementarios.

### Indicadores para el monitoreo operativo de una administración

En el caso específico y único del seguimiento de la eficiencia operativa de una administración, resulta recomendable definir también (dentro de cada grupo de indicadores esenciales y para cada grupo de indicadores complementarios) los siguientes sub-niveles de clasificación:

- Indicadores operativos por *función*: Segmento de indicadores orientado a enfocar la gestión tributaria desde el punto de vista de las principales funciones desarrolladas por una administración, vale decir, recaudación y cobro, fiscalización, y, asistencia al contribuyente.
- Indicadores operativos por *área*: Grupo de indicadores orientado a la evaluación específica de la gestión de las distintas unidades integrantes de la estructura organizacional de las agencias tributarias. Por ejemplo, en el caso de la función de recaudación y cobranza, habrán distintos indicadores para las unidades de control de la deuda, devoluciones, cobranza coactiva, etcétera.
- Indicadores de *producción* y de *cobertura*: Indicadores generalmente asociados a la magnitud y al alcance, respectivamente, de las acciones de la administración. Si bien los conceptos de producción y cobertura tienen

connotaciones distintas, en la práctica puede resultar difícil utilizar indicadores orientados a un sólo concepto únicamente.

- Indicadores de *calidad*: Grupo de indicadores orientado a aproximar objetivamente la calidad de la gestión de una administración. Los indicadores de calidad son complementarios a los de producción y cobertura en el sentido de que completan la visión proporcionada por los primeros, al responder a la interrogante de si la mayor producción o cobertura de una acción en realidad contribuye efectivamente al logro de una determinada meta u objetivo.

### *Especificidad de los indicadores*

Dependiendo de la estructura de cada indicador individual, del nivel de rigurosidad deseado en el control de una administración, y en base a la disponibilidad de información, resultará necesario calcular hasta tres valores para cada indicador: el primer valor tomará en cuenta el tipo de *contribuyente* (individual o empresa; principal, mediano, o pequeño); el segundo valor se calculará en base al tipo de *tributo* (renta, IVA, etc.); en tanto que el tercero será definido por *sector* o sub-sector económico (p.e. comercio, y al interior de este rubro, supermercados, restaurantes, etc.). El cálculo de hasta de tres valores para un indicador puede ser definido también como una *clasificación secundaria* de los indicadores.

Asimismo, cada indicador, cuando corresponda y después de haber sido calculado en base a la clasificación secundaria mencionada, debería ser expresado en términos de cantidades (número de acciones, número de contribuyentes, etc.) y de montos (unidades monetarias). Esta nueva segmentación es definida como *clasificación terciaria*.

### *¿Complejidad innecesaria?*

La clasificación presentada si bien puede parecer no requerida y capaz de generar complejidades no deseadas, resulta en realidad sumamente necesaria para la correcta utilización e interpretación de cualquier indicador. El cambio organizacional experimentado por muchas instituciones desde una organización por tributos a una organización por funciones, ha requerido por ejemplo que las administraciones deban adquirir un conocimiento más completo de sus contribuyentes para garantizar un control satisfactorio. Un ejemplo puede ilustrar más claramente esta afirmación. Los niveles de cumplimiento en la práctica serán distintos de acuerdo al universo de contribuyentes: casi sin excepción, el grado de cumplimiento (al menos esperado) de los grandes contribuyentes será, por ejemplo, generalmente mucho mayor que el cumplimiento observado en los medianos y pequeños contribuyentes. Un índice de cumplimiento agregado (ya sea en la presentación o en el pago de declaraciones) podría ocultar algunas deficiencias en el control de determinado segmento de contribuyentes, o ineffectividad en los esfuerzos por ampliar la base tributaria. De la misma forma, la sólo revisión de indicadores expresados en función a, digamos, el número de contribuyentes que cumple con presentar sus declaraciones de determinado impuesto, puede llevar a

conclusiones inexactas si no se complementa ese resultado con la observación de cuánto representa, en dinero, ese determinado cumplimiento.

El siguiente cuadro presenta esquemáticamente, la clasificación principal de indicadores (esenciales y complementarios) y su relación con los objetivos de las administraciones:

Cuadro 1. Tipos de Indicadores

Niveles de Objetivos	Tipos de Indicadores			
	Esenciales		Complementarios	
	CS	CT	CS	CT
Maximización de la recaudación	c,t,s	m	c,t,s	m
Contribuir a mejorar la equidad tributaria	c,t,s	q,m		
	c,t,s	q,m	c,t,s	q,m
Fomento del cumplimiento voluntario			c,t,s	q,m
Contribuir a la optimización de la consistencia de los marcos legales	c,t	q,m	c,t	q,m
Optimización de la eficiencia operativa en la recaudación de tributos				

### Cálculo de los Indicadores

Clasificación secundaria (CS):  
 c = por tipo de contribuyente  
 t = por tributo  
 s = por sector económico

Clasificación terciaria (CT):  
 q = según cantidad  
 m = por monto

Cabe reiterar que esta clasificación de indicadores y su vinculación con los diferentes objetivos de una administración es sólo referencial y tiene como único propósito destacar la necesidad de no enfocar la gestión de una agencia tributaria desde una sola perspectiva (p.e. recaudación) ni mediante el uso de indicadores

que brinden sólo una visión parcial de esta gestión (p.e. mediante indicadores de producción solamente o únicamente expresados en cantidades).

#### *El tema de la normatividad tributaria*

En el cuadro anterior se observará que no se considera la definición de indicadores esenciales para el área normativa. Si bien idealmente debería existir un segmento de indicadores orientado a identificar la consistencia o falencias de los cuerpos normativos (legales y procedimentales), en la práctica, la utilidad de estos indicadores sería bastante limitada (en comparación por ejemplo con la practicidad de los indicadores de las área operativas). La razón de ello es bastante simple si se considera que la evaluación de cualquier cuerpo normativo debe ir sin duda más allá de la simple observancia de cualquier índice aislado. No obstante, la correcta interpretación de determinados ratios orientados principalmente a evaluar el flujo de operaciones de una administración puede apoyar esfuerzos mayores y eventualmente servir de pauta para análisis más integrales y metódicos de la normatividad, como se explica más adelante (ver sección B.4).

## **B. Aplicaciones de los indicadores de control de gestión**

En las siguientes páginas del trabajo se propone una relación de indicadores para las diferentes áreas de acción de una administración. En todos los casos, se presentan indicadores *esenciales* e indicadores *complementarios*. Los primeros van marcados con un “\*”.

### *1. Maximización de la recaudación*

La maximización de los niveles de recaudación es tal vez el objetivo de más directa medición y evaluación, por lo que resulta innecesario expandirse en este punto. Es evidente que cualquier serie de ingresos tributarios (en niveles reales, y en porcentaje del PIB) constituye el principal, y más adecuado, elemento de seguimiento. No obstante, es importante resaltar la necesidad de no limitar el análisis a la simple observación de los niveles actuales de recaudación sin considerar los niveles potenciales. El gran reto es determinar, independientemente de cualquier incremento o reducción en los ingresos tributarios, la cercanía a los niveles posibles de recaudación. En la práctica, el principal obstáculo es la propia estimación de estos niveles potenciales, considerando las limitaciones de la información a veces disponible. Posibles inconsistencias en las metodologías utilizadas, pueden también ocasionar distorsiones en los resultados obtenidos<sup>2</sup>

Vinculado a este tema se encuentra la determinación de las productividades de los distintos impuestos, las cuales son definidas como el rendimiento recaudatorio por cada punto porcentual de la tasa de un tributo determinado. Esto es, por ejemplo en el caso del IVA, el ratio que resulta de dividir la recaudación de

---

<sup>2</sup> Silvani y Brondolo (1993) presentan una metodología útil para la estimación de la base, y en consecuencia de la recaudación, potencial del impuesto al valor agregado.

este impuesto, expresada como porcentaje del PIB, entre la tasa del IVA<sup>3</sup>. El análisis de las productividades de los diferentes tributos es útil no sólo como instrumento de medición de sus rendimientos, sino también como referencia para eventuales revisiones de la legislación, habida cuenta que rendimientos reducidos pueden obedecer, en ciertos casos, a excesivas facilidades otorgadas a los contribuyentes por las normas legales.

Otros indicadores importantes para la revisión de los niveles de recaudo son los siguientes:

$$\frac{\text{Recaudación período } t}{\text{Recaudación período } t-1} \quad (*)$$

$$\frac{\text{Recaudación acumulada al período } t \text{ en el año } i}{\text{Recaudación acumulada al período } t \text{ en el año } i-1} \quad (*)$$

Cada uno de estos ratios, y todos los que serán presentados en las secciones siguientes, deberían ser calculados de acuerdo a las especificaciones (clasificaciones secundaria y terciaria) definidas en el cuadro 1.

## 2. *Contribuir a la mejora de la equidad del sistema tributario*

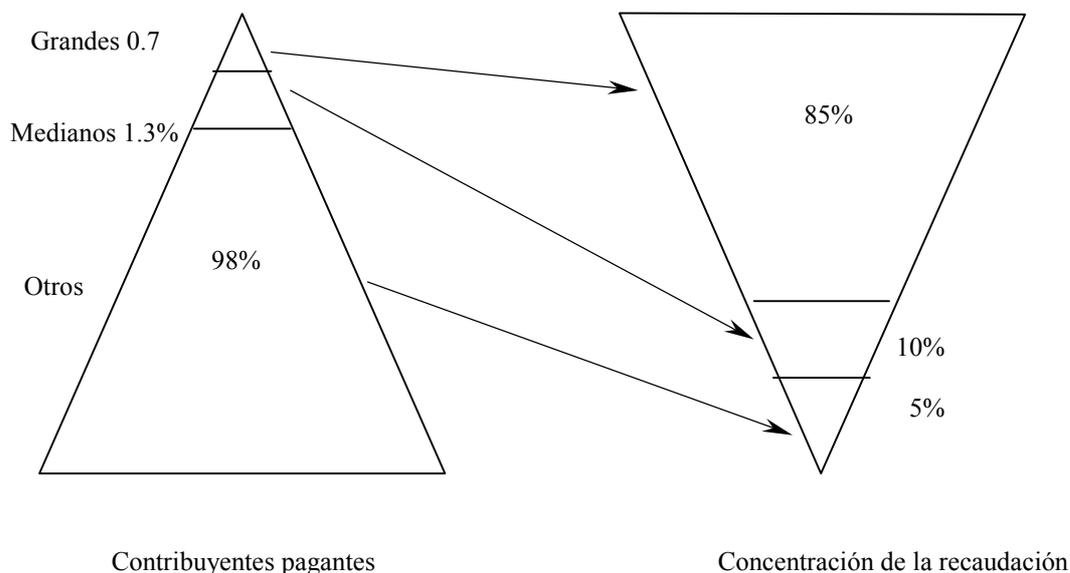
El objetivo de mejorar la equidad de un sistema tributario es sumamente amplio y excede la gestión de una administración tributaria. Es evidente que el diseño de las leyes y los códigos tributarios tiene el mayor impacto en el logro de una mayor equidad, tanto horizontal como vertical. Sin embargo, es también claro que dado un marco legal determinado (independientemente de sus posibles atributos o imperfecciones) son las agencias tributarias las que en última instancia contribuirán a la mejora o deterioro de la equidad de un sistema impositivo, al ser directamente responsables de conseguir que todo áquel que deba pagar un tributo pague.

Un indicador que puede aproximar aceptablemente los avances en la mejora de los niveles de equidad es la concentración de la recaudación por cada segmento de contribuyentes. Este indicador resulta particularmente válido en el análisis de la concentración de la recaudación del impuesto a la renta por concepto de pagos por cuenta propia (excluyendo retenciones). Su aplicación a los impuestos indirectos es más limitada.

---

<sup>3</sup> La recaudación del impuesto debe ser neta de devoluciones, en tanto que la tasa debe corresponder a un promedio ponderado, en el caso de existir más de una alícuota.

El siguiente diagrama ilustra, en base a datos reales de una administración de la región, la relación que suele a veces existir entre el número de contribuyentes pagantes (por concepto de renta – cuenta propia) y sus aportes al fisco.



El análisis de la composición de estas pirámides invertidas puede arrojar luces acerca del grado de equidad existente en la recaudación de tributos. Si bien es cierto que en todo país existen los denominados “principales” o “grandes” contribuyentes, los cuales representan a veces sólo el 1% del número total de contribuyentes, y explican, en promedio, el 70% de la recaudación total, es también cierto que la proporción restante de ingresos debería provenir de una base amplia y no excesivamente concentrada. La simple revisión de los niveles de concentración en la recaudación puede ser de suma utilidad para identificar situaciones de inequidad excesivas. Con fines prácticos, el análisis podría concentrarse en ratios de la siguiente estructura:

$$\frac{\text{Número de contribuyentes que aportan el X \% de la recaudación}}{\text{Número total de contribuyentes activos donde X representaría el tramo de concentración elegido: por ejemplo, 25\% de la recaudación, 50\%, 75\%, 100\%}} \quad (*)$$

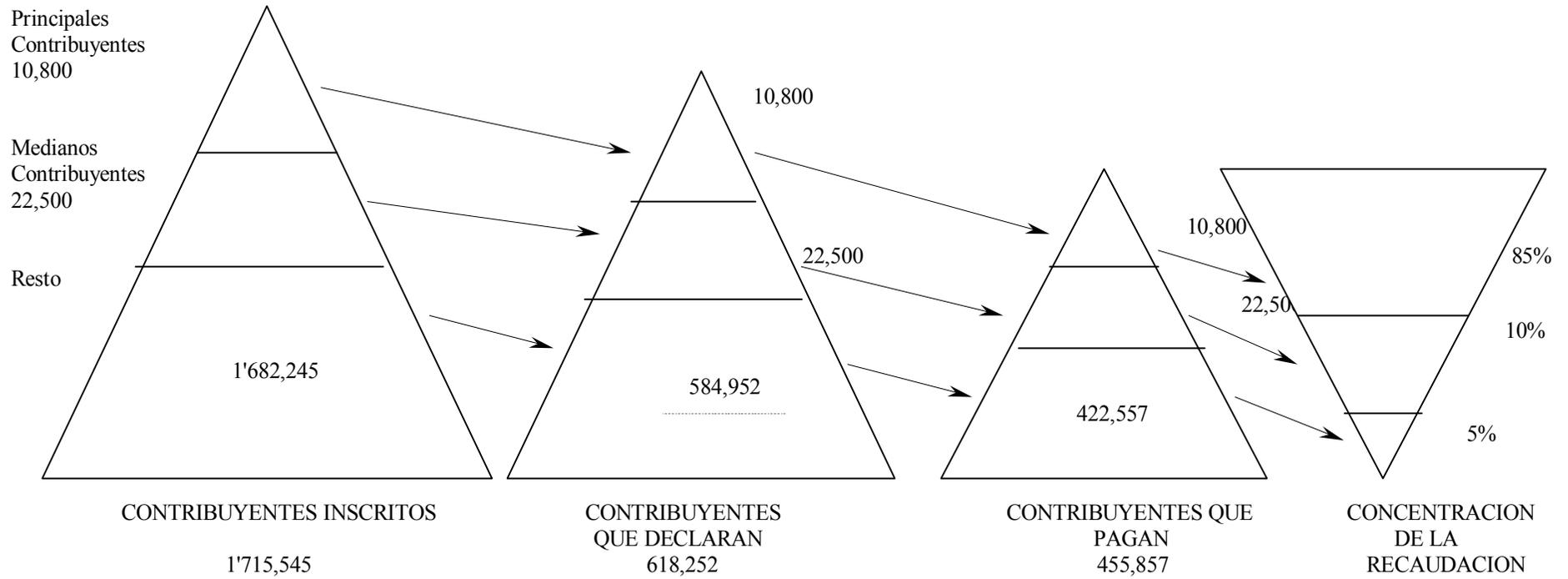
### 3. Mejora de los niveles de cumplimiento

La evaluación del logro de mejores niveles de cumplimiento está orientada principalmente a la observación de las conocidas brechas de cumplimiento (para la medición tanto de los niveles de omisión como de morosidad), las cuales pueden ser expresadas de la siguiente forma:

Número de contribuyentes declarantes  
----- (\*)  
Número de contribuyentes registrados

Número de contribuyentes pagantes  
----- (\*)  
Número de contribuyentes declarantes

El siguiente diagrama ejemplifica (nuevamente en base a cifras de concentración reales) la magnitud de estas brechas:



Los indicadores descritos en esta sección simplemente expresan como ratios las brechas observadas en las pirámides del diagrama. En este caso, resulta particularmente útil la desagregación de estos valores por tipo de tributo y por tipo de contribuyente. La elaboración del segundo ratio también debería incluir el cálculo del mismo en base a los montos efectivamente pagados como proporción del total de montos declarados, como complemento del indicador originalmente descrito:

$$\frac{\text{Pagos totales realizados}}{\text{Montos totales declarados}} \quad (*)$$

#### 4. *Consistencia del marco legal*

La discusión de hasta qué punto una administración tributaria es responsable por la consistencia del marco legal es un tema que escapa a los objetivos del presente trabajo<sup>4</sup> Baste mencionar que la “responsabilidad” de una administración va más allá de su efectiva (amplia o limitada) participación en la preparación de las leyes tributarias, al estar más relacionada con la *aplicación* de la legislación que con su *diseño*. En este sentido, la correcta interpretación de diversos indicadores (como por ejemplo los indicadores de operación reseñados en la siguiente sección) pueden servir de guía para la eventual detección de falencias en la normatividad.

A modo de ilustración se puede mencionar una situación hipotética: niveles elevados de reclamos por acciones emprendidas por la administración (digamos por emisiones de intimaciones o determinaciones de deuda producto de auditorías) pueden obedecer, tanto a un trabajo deficiente de la administración, como también a la existencia de reducidas penalidades estipuladas en la ley por la presentación de reclamos infundados, lo cual podría estar generando que los contribuyentes infractores simplemente estén “probando su suerte”<sup>e</sup> interponiendo un gran volumen de reclamos. Un ejemplo más general es la revisión de los indicadores de recaudación por tributo o por segmento de contribuyentes, los cuales pueden arrojar indicios sobre posibles deficiencias de la normatividad (p.e. sobre la falta de claridad en la precisión de quiénes pueden acogerse a determinadas exoneraciones o deducciones lo cual podría estar llevando a irregulares reducciones de los montos declarados). Adicionalmente, el desempeño y la eficiencia de los tribunales fiscales (Poder Legislativo) también puede influir en algunos indicadores, sobre todo cuando son comunes los casos en los cuales las instancias judiciales revocan (o retrasan la ejecución de) los fallos de las administraciones.

#### 5. *Optimización de la eficiencia operativa en la recaudación de tributos*

A lo largo de este trabajo se ha utilizado repetidamente el término eficiencia para describir una gestión sobresaliente de la administración en determinado

---

<sup>4</sup> Los trabajos de Tanzi y Pellechio (1995) y, Bird y Casanegra de Jantcher (1992) constituyen una referencia sobre este tema.

aspecto. Es oportuno en esta sección precisar este concepto habida cuenta que la eficiencia de una administración se encuentra determinada principalmente por su capacidad interna de operación. Una agencia tributaria será *eficiente* cuando el costo administrativo por dólar recaudado sea mínimo (sin perder de vista que este parámetro puede eventualmente escapar al control de la administración). Este concepto no debe confundirse con la eficacia de una administración tributaria, la cual se relaciona ya no con el costo de recaudación sino con su capacidad para controlar el incumplimiento.

En esta sección se presentan algunos índices para determinar el grado de eficiencia de cada una de las unidades y de los procesos operativos de una administración. Para esto es oportuno mencionar algunos conceptos:

- *El output de una unidad organizacional es el input de otra unidad organizacional.* El accionar de una administración depende de la fluidez y consistencia de sus procesos y del efectivo interrelacionamiento de sus partes. En este sentido, la deficiente gestión de un área sin duda se reflejará en la complicación del accionar de otra. La emisión incorrecta de valores o acotaciones por ejemplo, por parte de las áreas de recaudación o fiscalización, devendrá en posibles reclamos que recargarán las tareas de las áreas jurídicas (p.e. de los departamentos de resolución de reclamaciones, e incluso de los tribunales fiscales).
- *La cadena se rompe por el eslabón más débil.* La identificación de las áreas menos eficientes es crucial. De hecho, el grado de eficiencia de una administración como un todo es determinado por la más ineficiente de sus áreas. La lentitud o incapacidad de determinada unidad organizacional en el cumplimiento de sus responsabilidades, sin duda afectará el eficaz desempeño de otra área u áreas (al crear cuellos de botella operativos), lo cual limitará la gestión global de la administración.

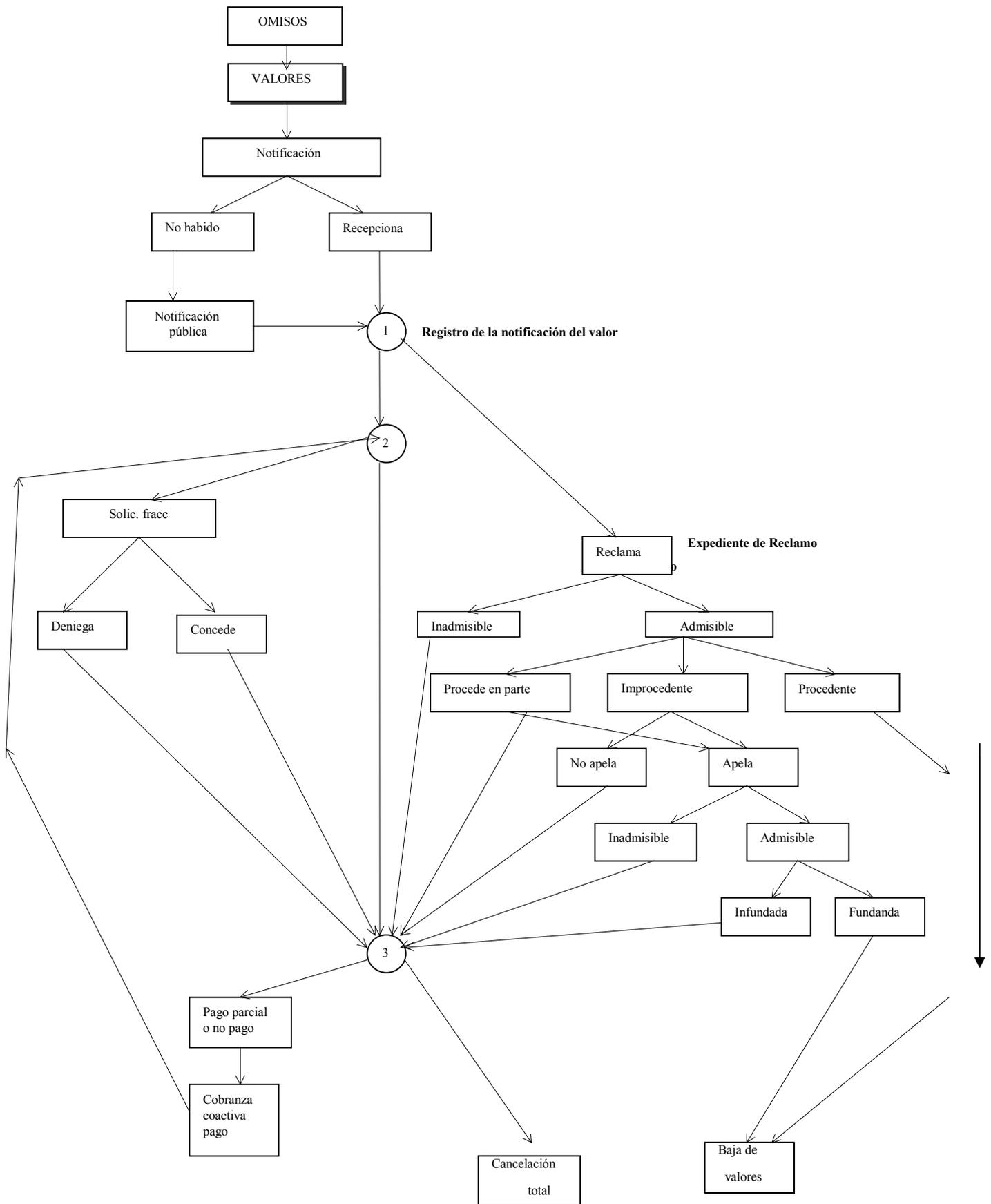
### *¿Cómo opera una administración tributaria?*

A fin de simplificar, se pueden identificar tres grandes funciones operativas en una administración tributaria - tipo: (a) recaudación y cobranza; (b) fiscalización; y, (c) asistencia a los contribuyentes; correspondiendo para cada función un conjunto distinto de responsabilidades y por ende de indicadores:

#### *a. Recaudación y cobranza*

Sólo con fines ilustrativos y sin la intención de pretender modelar el, a veces complejo, accionar de una administración en este campo, se presenta el siguiente diagrama que gráfica el proceso de seguimiento de un valor, correspondiente a una situación de incumplimiento en la declaración o en el pago de alguna obligación tributaria:

### Diagrama de flujo operativo: Seguimiento del Valor



Los indicadores que se presentan a continuación han sido agrupados de acuerdo a cada una de las áreas o departamentos encargados de la función de recaudación y cobranza, y en base a los diferentes tramos de operación presentados en el diagrama.

*Area : Control de la deuda*

$$\frac{\text{Número de valores emitidos, notificados y recepcionados}}{\text{Número total de omisos}} \quad (*)$$

$$\frac{\text{Número de valores pagados}}{\text{Número de valores emitidos, notificados y recepcionados}} \quad (*)$$

$$1 - \frac{\text{Número de valores reclamados}}{\text{Número de valores emitidos, notificados y recepcionados}}$$

*Area : Reclamaciones*

$$\frac{\text{Número de expedientes procesados (declarados admisibles o inadmisibles)}}{\text{Número de valores reclamados}^5}$$

$$\frac{\text{Número de expedientes declarados improcedentes (e improcedentes en parte)}}{\text{Número de expedientes declarados admisibles}}$$

$$1 - \frac{\text{Número de expedientes apelados y declarados fundados}}{\text{Número de expedientes declarados improcedentes (e improcedentes en parte)}}$$

---

<sup>5</sup> El ratio asume que a cada valor correspondería un expediente.

*Area : Fraccionamiento*

$$\frac{\text{Stock de valores en fraccionamiento (en \$)}}{\text{Recaudación}} \quad (*)$$

$$\frac{\text{Número de fraccionamientos que registran pagos}}{\text{Número total de fraccionamientos otorgados}}$$

*Area : Cobranza coactiva*

$$\frac{\text{Stock de valores en cobranza coactiva (en \$)}}{\text{Recaudación}} \quad (*)$$

$$\frac{\text{Número de valores cobrados}}{\text{Número de valores en cobranza}}$$

*b. Fiscalización*

- Número de auditorías preventivas realizadas
- Rendimiento efectivo promedio por auditoría (o auditor) (\*)
- Recaudación total efectiva generada por las acciones de fiscalización (\*)

$$\frac{\text{Número de determinaciones de deuda pagadas}}{\text{Número total de determinaciones de deuda efectuadas}} \quad (*)$$

Número de determinaciones de deuda reclamadas y resueltas en favor del contribuyente

$$1 - \frac{\text{Número de determinaciones de deuda reclamadas y resueltas en favor del contribuyente}}{\text{Número total de determinaciones de deuda efectuadas}}$$

c. *Asistencia al contribuyente*

- Número de medios de atención efectivamente accesibles al público y exclusivamente dedicados a labores de asistencia (teléfono/fax; Internet; oficinas de asistencia personal; publicaciones; etc.)
- Plazos efectivos para la absolución de consultas
- Plazos efectivos para la resolución de reclamaciones
- Resultados de encuestas de opinión **independientes** sobre el grado de satisfacción del público acerca de los servicios prestados por la administración (\*)

Número total de contribuyentes activos

-----  
Número de funcionarios de la administración dedicados exclusivamente  
a labores de asistencia

*Recursos Humanos*

La gestión de los recursos humanos de la administración si bien no constituye una responsabilidad propiamente operativa también podría ser aproximada mediante los siguientes indicadores:

Número de funcionarios participantes en las acciones de capacitación  
----- (\*)  
Número total de funcionarios de la administración

- Días hombre de capacitación promedio por funcionario / Días hombre de trabajo promedio al año por funcionario (\*)
- Resultados de las evaluaciones periódicas aplicadas a los funcionarios de la administración
- Resultados de encuestas de opinión sobre el grado de satisfacción de los funcionarios de la administración acerca de la política de comunicación interna de la administración
- Revisión de la dotaciones (distribución) de personal por área (o dependencia) en relación a las responsabilidades y productividad del área (o dependencia)

*De la misma forma el ratio:*

$$\frac{\text{Costo anual de operación de la administración}}{\text{Recaudación anual}} \quad (*)$$

Si bien no se encuentra directamente relacionado con la gestión del personal de una administración, podría ser sin embargo un buen indicativo de una posible situación de sobredimensionamiento o de insuficiencia de recursos humanos. Esto es debido a que por lo general, siendo difícil estimar con exactitud el verdadero costo de operación de una agencia, el costo es calculado como la suma de sus costos laborales únicamente.

### III. Valores referenciales para los indicadores

Difícilmente puede determinarse a priori un valor único para un indicador que sea aplicable a cualquier administración, sin considerar factores como el contexto y la disponibilidad de recursos con los que las administraciones operan. No obstante, se mencionó que una característica deseable de todo indicador es su normalización, lo cual facilita su correcta interpretación (1 = óptimo; 0 = muy deficiente). La dificultad radica en consecuencia en definir qué tan cercano a 1 debe encontrarse un indicador para ser considerado aceptable, o en otros términos, cuál es el valor mínimo que un indicador debería adoptar antes de ser considerado irregular.

Al respecto, a modo de sugerencia (en base a las experiencias observadas en distintos países) y sin la intención de marcar parámetros de evaluación rígidos, se presenta la siguiente tabla de valores referenciales mínimos<sup>6</sup> (los cuales corresponderían a un promedio de los valores resultantes de las clasificaciones definidas en el cuadro 1):

---

<sup>6</sup> La tabla no incluye aquellos indicadores no expresados como ratios (p.e. los rendimientos efectivos de las acciones de fiscalización) ni aquellos que no pueden ser normalizados (p.e. los indicadores de carga tributaria o de recaudación en general)

INDICADOR	VALOR DE REFERENCIA
Número de contribuyentes declarantes ----- Número de contribuyentes registrados	0.8  1.0 (para grandes contribuyentes)
Número de contribuyentes pagantes ----- Número de contribuyentes declarantes	0.8  1.0 (para grandes contribuyentes)
Pagos totales realizados ----- Montos totales declarados	0.8  1.0 (para grandes contribuyentes)
Número de valores emitidos, notificados y recepcionados ----- Número total de omisos	1.0
Número de valores pagados ----- Número de valores emitidos, notificados y recepcionados	0.7
Número de valores reclamados 1 - ----- Número de valores emitidos, notificados y recepcionados	0.8
Número de expedientes procesados (declarados admisibles o inadmisibles) ----- Número de valores reclamados	0.7
Número de expedientes declarados improcedentes (e improcedentes en parte) ----- Número de expedientes declarados admisibles	0.9
Número de expedientes apelados y declarados fundados 1 - -----	0.9

INDICADOR	VALOR DE REFERENCIA
Número de expedientes Declarados improcedentes (e improcedentes en parte)	
$\frac{\text{Número de fraccionamientos que registran pagos}}{\text{Número total de fraccionamientos otorgados}}$	1.0
$\frac{\text{Número de valores cobrados}}{\text{Número de valores en cobranza}}$	0.6
$\frac{\text{Número de determinaciones de deuda pagadas}}{\text{Número total de determinaciones de deuda efectuadas producto de acciones de fiscalización}}$	0.6
$1 - \frac{\text{Número de determinaciones de deuda reclamadas y resueltas en favor del contribuyente}}{\text{Número total de determinaciones de deuda efectuadas}}$	0.9

#### IV. Un caso práctico: las administraciones tributarias de los Estados Brasileños

Dentro del conjunto de indicadores reseñados en la sección anterior, algunos indicadores serán más viables de construir y más útiles para el seguimiento de la gestión de una administración dependiendo de factores tales como la disponibilidad de información o inclusive la complejidad operativa de las administraciones a monitorear. En otros casos, el uso de indicadores facilitará una visión global de la marcha en conjunto de diversas instituciones – concretamente en el caso de administraciones del nivel subnacional. Un ejemplo práctico es el caso del Programa Nacional de Apoyo a la Administración Fiscal de los Estados Brasileños (PNAFE), el cual, con el financiamiento y apoyo técnico del Banco, tiene como propósito modernizar y fortalecer a las administraciones tributarias y financieras de los 27 Estados del Brasil. En el área tributaria, los proyectos Estatales de fortalecimiento institucional iniciados a la fecha comprenden la totalidad de áreas y funciones de una administración tributaria-tipo, habiendo cada una de estas instituciones, con posibles diferencias de enfoque, desarrollado diversos indicadores para el seguimiento interno de su gestión. En paralelo, y a un nivel agregado (desde el

punto de vista de la unidad ejecutora del programa y del Banco), se optó por seleccionar un grupo de 13 indicadores principales para acompañar el desempeño de las administraciones tributarias estatales durante el período de ejecución del programa<sup>7</sup> y para aproximar su impacto.

El caso del PNAFE resulta interesante, desde el momento que permite efectuar el seguimiento de varias agencias “homogéneas”, esto es:

- Todas las administraciones participantes en el programa presentan una operatividad muy similar – de hecho todas son regidas por la misma legislación.
- La modernización de las instituciones se realiza de manera simultánea.

Si bien de momento no se dispone de series temporales para cada indicador que permitan identificar y evaluar tendencias, es interesante como caso práctico presentar los valores iniciales de los indicadores y obtener una primera fotografía de la situación de las administraciones Estatales de Brasil al inicio del programa.

Los indicadores de seguimiento seleccionados son los siguientes:

<b>Código</b>	<b>Concepto a evaluar</b>	<b>Indicador</b>
<b>1</b>	Costo de la administración (Secretaría de Hacienda)	Gasto total (corriente y de capital) con excepción del gasto en personal inactivo o pensionista / ingresos corrientes
<b>2</b>	Presión tributaria	Recaudación tributaria / PBI del Estado
<b>3</b>	Concentración de la recaudación	Número de contribuyentes que aportan el 50% de la recaudación del ICMS / Número de contribuyentes activos registrados al 31 de diciembre del año anterior
<b>4</b>	Nivel de cumplimiento	Número de contribuyentes declarantes por ICMS / Número de contribuyentes activos registrados al 31 de diciembre del año anterior
<b>5</b>	Presentación de declaraciones por medios electrónicos	Número de declaraciones entregadas en diskette o por vía electrónica / Número total de declaraciones recibidas por cualquier medio

<sup>7</sup> En total, los indicadores seleccionados son 18 y cubren, aparte del área tributaria, la administración financiera y la gestión presupuestaria global de las Secretarías de Hacienda de los Estados

<b>Código</b>	<b>Concepto a evaluar</b>	<b>Indicador</b>
<b>6</b>	Validación de los datos de recaudación	Ingresos tributarios propios validados en la red bancaria y con transmisión electrónica al Tesoro del Estado / Ingresos tributarios propios
<b>7</b>	Cobertura de las acciones de cobranza	Cantidad de acciones de cobranza de débitos vencidos (excluyendo aquellos en ejecución judicial) / cantidad total de débitos vencidos al 31 de diciembre del año anterior
<b>8</b>	Recuperación de deudas por acciones de cobranza	Valor de las deudas tributarias pagadas durante el año / Valor total de las deudas tributarias existentes
<b>9</b>	Magnitud de las deudas tributarias impagas	Valor total de las deudas tributarias pendientes / Ingresos tributarios propios
<b>10</b>	Magnitud de los fraccionamientos	Valor de los fraccionamientos otorgados / Ingresos tributarios propios
<b>11</b>	Proceso contencioso administrativo	Monto de los valores en proceso contencioso administrativo / Ingresos tributarios propios
<b>12</b>	Ejecución judicial	Monto de los valores en ejecución judicial / Ingresos tributarios propios
<b>13</b>	Alcance de las acciones de capacitación	Número de funcionarios entrenados / Número total de funcionarios

Como se observa en el caso de algunos indicadores el rubro ingresos incluye la totalidad de ingresos corrientes (tributarios y no tributarios), debido a que algunos conceptos corresponden a las Secretarías de Hacienda como un todo y no a administraciones tributarias independientes.

Otro aspecto a considerar es que el concepto “ingresos tributarios propios” se refiere a la recaudación proveniente del Impuesto a la Circulación de Mercaderías (ICMS) únicamente, el cual representa casi la totalidad de ingresos tributarios obtenidos por las administraciones estatales en Brasil.

A continuación se presentan los valores de estos indicadores para cada uno de los Estados y se esbozan algunos comentarios:

PNAFE: Programa Nacional de Apoyo a la Administración Fiscal para los Estados Brasileiros

	I n d i c a d o r e s												
Estado	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
<b>A</b>	0.02	0.06	0.00	0.45	n.d.	0.20	0.66						
<b>B</b>	0.01	0.03	n.d.	0.77	0.00	0.00	n.d.	n.d.	n.d.	0.05	0.21	0.01	0.00
<b>C</b>	0.04	0.01	0.35	0.51	0.06	0.13	0.64	0.92	0.50	0.06	0.26	0.27	n.d.
<b>D</b>	0.04	0.07	0.00	0.75	n.d.	0.00	1.13	1.02	1.67	0.14	0.12	0.58	n.d.
<b>E</b>	0.06	0.07	0.00	0.29	0.71	n.d.	n.d.	0.03	0.24	0.02	0.68	0.05	2.23
<b>F</b>		5.60	0.40	n.d.	n.d.	1.00	n.d.	n.d.	n.d.	5.00	n.d.	n.d.	0.42
<b>G</b>	0.39	0.12	0.01	0.53	0.75	0.25	0.07	0.07	0.37	0.08	0.61	0.23	0.27
<b>H</b>	0.03	0.04	0.00	0.56	-	-						0.02	0.37
<b>I</b>	n.d.	0.08	0.04	0.53	0.41	-	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	0.66
<b>J</b>	0.06	0.57	0.08	0.92	0.95	1.55	0.55	0.14	0.26	0.03	0.22	0.35	0.73
<b>K</b>	0.03	0.09	-	0.95	-	0.78	0.87	0.03	1.06	0.04	0.12	0.69	1.61
<b>L</b>	0.03	n.d.	0.15	0.13	0.84	0.52	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	0.46
<b>M</b>	0.03	0.51	n.d.	n.d.	0.41	0.25	n.d.	n.d.	0.13	0.05	0.44	n.d.	n.d.
<b>N</b>	0.05	0.08	0.00	0.57	0.10	0.98	1.28	0.04	1.84	0.24	0.67	1.04	0.49
<b>O</b>	0.15	n.d.	0.00	0.34	0.71	-	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	0.06	0.32	0.34
<b>P</b>	0.07	0.06	0.00	0.01	0.20	0.90						0.04	0.26
<b>Q</b>	0.03	0.07	0.00	0.36	1.00	0.07	1.27	0.10	0.74	0.13	0.04	0.57	0.79
<b>R</b>	0.05		n.d.	0.28	n.d.	1.00	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	0.01	0.02	0.43
<b>S</b>	0.03	0.06	0.00	0.96	0.79	0.06	n.d.	n.d.	n.d.	0.06	n.d.	n.d.	0.79

<b>T</b>	0.39	0.07	0.28	0.54	0.00	0.00	n.d.	n.d.	n.d.	0.14	0.50	0.18	0.22
<b>U</b>	0.04	0.11	0.01	0.62	0.00	0.52	n.d.	n.d.	n.d.	0.02	0.02	n.d.	0.01
<b>PROMEDIO</b>	<b>0.08</b>	<b>0.43</b>	<b>0.07</b>	<b>0.53</b>	<b>0.41</b>	<b>0.42</b>	<b>0.83</b>	<b>0.29</b>	<b>0.76</b>	<b>0.43</b>	<b>0.28</b>	<b>0.30</b>	<b>0.60</b>
# Adm. >= prom.	3	3	5	11	9	8	4	2	3	1	5	6	7
# Adm. < prom.	16	15	13	8	8	11	3	6	6	13	9	9	11
Máximo valor	0.39	5.60	0.40	0.96	1.00	1.55	1.28	1.02	1.84	5.00	0.68	1.04	2.23
Mínimo valor	0.01	0.01	-	0.01	-	-	0.07	0.03	0.13	0.02	0.01	0.01	0.00

Fuente: Ministerio de Finanzas de Brazil, 1998.

n.d. = no disponible

1. Se observa una dispersión bastante amplia en casi la totalidad de indicadores, lo cual lleva a reiterar un concepto básico vertido en el trabajo: los indicadores de seguimiento deben servir para evaluar y comparar en distintos momentos la gestión de una misma administración. Por ejemplo, se aprecia que el valor del indicador que mide la modernidad de los procesos de presentación de declaraciones (presentación de declaraciones por medios electrónicos) va desde un porcentaje cercano a 0% hasta 100%. Sería equivocado considerar que una mejor gestión es aquella que presenta un indicador con el valor más alto. Lo correcto es evaluar determinando si aquella administración que ahora tiene 0 al final del programa mejoró (tal vez llegar a un valor de 0.5 para ésta sería totalmente satisfactorio) y si aquella que ya tenía 1 mantuvo ese valor.
2. Sin contradecir lo expresado en el punto anterior los indicadores pueden sin embargo servir también de pauta para determinar si una gestión puede ser considerada atípica. Por ejemplo, en el caso de indicador 1 (costo de operación de las Secretarías / nivel de ingresos corrientes) se observa un valor modal de entre 3% y 5%, y un promedio de 8%, y al mismo tiempo se nota que algunas Secretarías requieren fondos de operación equivalentes hasta el 39% de sus ingresos corrientes. Resulta claro que estas instituciones requerirán, muy probablemente, un esfuerzo mayor para mejorar la eficiencia operativa de su gestión. La simple revisión de este indicador, a la luz de los valores obtenidos por las otras administraciones, podría servir de guía para la revisión por ejemplo del tamaño de la planta de personal.

Igualmente, la observación del indicador que mide el nivel de cumplimiento formal de los contribuyentes (indicador 4) permite extraer algunas conclusiones iniciales sobre la efectividad de las acciones de control de las agencias, desde el momento que se identifican niveles de cumplimiento sumamente bajos en algunos casos (13%).

3. En base a lo señalado en 1. y 2. se puede establecer a modo de comentario general lo siguiente: bajo determinadas condiciones (p.e. administraciones regidas por la misma legislación) aquellos indicadores que miden directamente los objetivos de una administración identificados en este trabajo (a saber, recaudación, nivel de cumplimiento, etc.) pueden servir para efectuar algunas comparaciones entre la gestión de diversas administraciones. Aquellos otros indicadores (de eficiencia operativa principalmente) deben fundamentalmente ser utilizados para la evaluación de una administración a la luz de su propia gestión.