

Documentos de Trabajo

ISSN 2219-780X

2

FEBRERO
2018



CIAT

Dirección de Estudios
e Investigaciones Tributarias

Las Administraciones
Tributarias: Recaudación,
Costes y Personal
Evidencia para los
Países de CIAT
con los Datos de ISORA



Las Administraciones Tributarias: Recaudación, Costes y Personal Evidencia para los Países de CIAT con los Datos de ISORA

© 2018 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

ISSN: 2219-780X

Las opiniones expresadas en esta publicación son exclusivamente del autor y no necesariamente reflejan el punto de vista del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, de su Directorio Ejecutivo ni de los países que representa.

**Las Administraciones Tributarias:
Recaudación, Costes y Personal
Evidencia para los Países de CIAT
con los Datos de ISORA**

Santiago Díaz de Sarralde Miguez
(CIAT)

Agradecimiento

El estudio **“Las Administraciones Tributarias: Recaudación, Costes y Personal Evidencia para los Países de CIAT con los Datos de ISORA”** ha sido elaborado por el Sr. Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Director de Estudios Tributarios e Investigaciones de CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias).

Se agradece a Gaspar Maldonado y Julio López, de la Dirección de Estudios de CIAT, quienes desempeñaron un papel esencial en la selección y tratamiento de las fuentes de datos utilizadas. También, gracias a los representantes del Grupo Técnico de Trabajo de ISORA (Andrew Master, Elizabeth Gavin y Duncan Cleary del Fondo Monetario Internacional, Wolfgang Bütner y David Bay Appel de la Organización Intra-Europea de Administraciones Tributarias, Oliver Petzold de La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Socorro Velázquez del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) por toda su ayuda en la construcción de la base de datos de 2015.

Resumen Ejecutivo

Del esfuerzo conjunto del FMI, IOTA, OCDE y CIAT ha surgido ISORA (International Survey on Revenue Administrations), una encuesta única y homogénea dirigida a las administraciones de ingresos de 148 países. La encuesta recopila datos de recaudación, estructura institucional, presupuesto y recursos humanos, segmentación y registro de contribuyentes, presentación de declaraciones y pago, atención al contribuyente y educación tributaria, recaudación coactiva de las deudas, inspección, auditoria e investigación del fraude fiscal y mecanismos de resolución de conflictos.

En este documento de trabajo ofrecemos una primera aproximación a los datos recopilados para los países miembros de CIAT centrándonos en los resultados obtenidos -recaudación gestionada por cada una de las administraciones- y los medios con los que cuentan -presupuestos y recursos humanos- en 2015. Posteriores documentos de trabajo continuarán este trabajo abordando otras áreas de la encuesta.

Los resultados medios reflejan una recaudación gestionada centralizadamente por impuestos internos del 13,3% del PIB con un coste corriente del 0,12% del PIB -mayoritariamente salarios, un 74%-, lo cual se resumen en un coste de una unidad monetaria por cada 100 recaudadas (0,96%). Sin embargo, en todos los indicadores se aprecia una amplia variabilidad no relacionada con un indicador simple de sus diferencias económicas, como podría ser el PIB per cápita. Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que estos indicadores, si bien tienen una utilidad descriptiva, no pueden considerarse, por distintas razones, índices de la eficiencia-ineficiencia o buena-mala gestión de cada una de las administraciones tributarias contempladas. En el documento intentamos avanzar en la superación de estas carencias poniendo en relación coste de recaudación y niveles relativos de tributación.

En cuanto al análisis del personal al servicio de las administraciones tributarias, los resultados muestran que, en media, un empleado de la administración tributaria se “ocuparía” de 5.026 ciudadanos o 3.216 ciudadanos en edad de trabajar, cifras que se elevan a 6.258 y 3.968 si hablamos de los empleados en labores específicamente tributarias, siendo, de nuevo, enorme la heterogeneidad. Adicionalmente, se analizan las ratios de número de contribuyentes activos en el Impuesto sobre la Renta Personal (IRP), Impuesto sobre la Renta de Empresas (IRE) e Impuestos sobre el Valor Añadido (IVA) por empleado y por empleado en tareas específicamente tributarias. Estos nuevos indicadores cambian en parte la perspectiva de las distintas administraciones.

La última dimensión abordada es la relativa a las funciones encomendadas al personal de las administraciones tributarias. En media, la principal función sería de auditoría, investigación y otras comprobaciones, ocupando al 30% de los empleados, seguida por las tareas de apoyo, 23%, registro y atención al contribuyente, 14%, devoluciones y pagos, 11%, cobro coactivo, 10%, resolución de conflictos, 4%, y otros, 6%.

Para finalizar, se analizan los datos correspondientes a la administración aduanera para aquellas administraciones de los países adheridos a CIAT que cuentan con una estructura integrada. La ratio coste/recaudación suele ser claramente mayor que en impuestos internos, con una media de 1,8. En media la recaudación obtenida en aduanas equivale al 30% de la gestionada en impuestos internos mientras que su presupuesto y personal asciende a un 40%, aproximadamente, del dedicado a los tributos no recaudados en frontera. De forma global, la recaudación obtenida supone en media el 3,6% del PIB, frente al 13,3% de impuesto internos, con un presupuesto de gastos corrientes equivalente al 0,09 % del PIB.

Contenido

Introducción	8
1. Recaudación y costes de la Administraciones Tributarias de los países de CIAT	9
2. Recursos humanos de las Administraciones Tributarias	24
3. Las administraciones de aduanas	39
4. Comentarios Finales	42
5. Referencias Bibliográficas	43

Introducción

La Administración Tributaria es un órgano clave en el funcionamiento de cualquier Estado moderno y la recopilación y análisis de datos en cuanto a su estructura, medios y resultados constituye una de las principales vías para la mejora de sus actuaciones.

Del esfuerzo conjunto del FMI (Fondo Monetario Internacional), IOTA (Intra-European Organisation of Tax Administrations), OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) y CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) ha surgido **ISORA (International Survey on Revenue Administrations), una encuesta única y homogénea dirigida a las administraciones de ingresos de 148 países**, complementando los esfuerzos ya realizados en este campo en años previos -BID, CAPTAC-RD, CIAT (2012); CIAT (2016); Tax Administration Comparative Information Series de la OCDE desde 2004, la plataforma RA-FIT del FMI, etc.

La encuesta recopila datos de recaudación, estructura institucional, presupuesto y recursos humanos, segmentación y registro de contribuyentes, presentación de declaraciones y pago, atención al contribuyente y educación tributaria, recaudación coactiva de las deudas, inspección, auditoría e investigación del fraude fiscal y mecanismos de resolución de conflictos.

Las administraciones participantes tendrán acceso a los datos para el desarrollo de los estudios pertinentes a través de diferentes plataformas web. Adicionalmente, las entidades participantes pueden utilizar los datos disponibles para realizar sus propios análisis.

En este documento de trabajo ofrecemos una **primera aproximación a los datos recopilados para los países miembros del CIAT centrándonos en los resultados obtenidos -recaudación gestionada por cada una de las administraciones- y los medios con los que cuentan -presupuestos y recursos humanos- en 2015**. Posteriores documentos de trabajo continuarán este trabajo abordando otras áreas de la encuesta.

Desde el inicio es necesario precisar que los datos utilizados son los proporcionados por los propios países -con mínimos ajustes para corrección de erratas- y que los análisis y comparaciones realizados tienen un carácter descriptivo y, si bien pueden ser muy útiles como referencia para el posicionamiento relativo de las distintas administraciones, no constituyen una valoración de su eficiencia o ineficiencia. Pese a la amplitud y calidad de los datos recopilados, la diversidad de estructuras económicas, niveles de desarrollo y políticas tributarias impide inferir directamente de los datos tales juicios.

El objetivo principal de este documento es comenzar a presentar la enorme riqueza informativa que contiene la encuesta a los propios países y administraciones participantes de la misma y analizar los pros y contras de algunos de los usos potenciales de los mismos, animando a sus respectivos servicios de estudios a profundizar en la tarea.

1. RECAUDACIÓN Y COSTES DE LA ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DE LOS PAÍSES DE CIAT

El Cuadro 1 resume los resultados de la encuesta en relación con la recaudación neta -después de devoluciones- gestionada por las administraciones tributarias en cuanto a impuestos internos -excluyendo los recaudados en frontera¹, sus presupuestos de gasto corriente asociados -desagregando la parte relativa a salarios- en relación al tamaño de sus economías y la ratio de costes respecto a recaudación. Adicionalmente, la primera columna recoge el PIB per cápita en dólares y en términos de paridad de poder adquisitivo, corrigiendo así las diferencias de precios.

Los resultados medios reflejan una **recaudación del 13,3% del PIB con un coste corriente del 0,12% del PIB -mayoritariamente salarios, un 74%-, lo cual se resumen en un coste de una unidad monetaria por cada 100 recaudadas (0,96%)**. Sin embargo, en todos los indicadores se aprecia una **amplia variabilidad**, algo que no debería sorprender teniendo en cuenta las diferencias en tamaño y grado de desarrollo de los países, ilustrado en el cuadro por PIB per cápita y el Gráfico 1.

La diferencia entre el PIB pc más elevado (EEUU) y el más reducido (Kenia) es de más de 53 mil dólares, siendo el primero más de 18 veces superior al segundo. En términos más técnicos, la media está en torno a 19 mil dólares, pero la desviación estándar se eleva hasta los 14 mil, lo que implica un coeficiente de variación de más del 73%.

De igual forma, **el peso de los impuestos gestionados respecto al PIB varía entre el 23,42% de Portugal y el 5,08% de India -Gráfico 2- mientras que el gasto de la administración respecto al PIB oscila entre el 0,29% de Portugal y los presupuestos más reducidos de Panamá (0,02%) o Guyana (inferior al 0,01) -Gráfico 3-**. Sólo la proporción de los salarios respecto al total de gasto corriente resulta más homogénea con la mayoría de los países en cifras entre el 70 y el 90% -Gráfico 4-

En consecuencia, lógicamente, también **los costes relativos de recaudación varían enormemente en torno a la media del 1% (desde un máximo del 2,45% en Guatemala hasta el mínimo del 0,22% en Panamá) -Gráfico 5-**.

1 En ningún caso debe confundirse este indicador con la presión fiscal o las cifras de ingresos globales del país dado que no se incluyen los ingresos no tributarios, los recaudados por las haciendas subcentrales, las contribuciones a la seguridad social o los ingresos impositivos recaudados en frontera. Esta última exclusión, los tributos recaudados en frontera, se realiza para poder analizar con mayor grado de homogeneidad los resultados y medios de las diferentes administraciones tributarias, muchas de las cuales administran únicamente impuestos internos. Para aquellas administraciones que gestionan impuestos internos y aduanas ISORA solicita la información de forma desagregada, en el último capítulo de este documento utilizaremos dicha información para realizar un análisis comparativo en aquellas administraciones de CIAT de carácter integrado.

Cuadro 1. Recaudación y costes de las Administraciones Tributarias de CIAT (2015)

Países	PIB pc en PPA	Impuestos /PIB	Costes Adm/PIB	Salarios/ Presupuesto Corriente	Coste Recaudación (Presupuesto Corriente/ Recaudación Tributaria)
Angola	6.634	7,37	-	-	-
Argentina	20.338	14,79	0,07	-	0,49
Barbados	16.387	19,57	0,26	75,38	1,34
Bolivia	6.954	13,89	-	-	-
Brasil	15.615	11,82	0,06	78,20	0,51
Canadá	44.205	15,29	0,17	86,87	1,09
Chile	23.579	12,42	0,11	88,28	0,85
Colombia	13.826	12,03	0,08	50,63	0,63
Costa Rica	15.880	10,98	0,11	44,10	1,04
Republica Dom.	14.237	7,24	0,11	72,02	1,53
Ecuador	11.474	13,37	0,06	-	0,45
El Salvador	8.353	10,36	0,07	86,55	0,69
Francia	41.178	18,96	0,21	91,90	1,10
Guatemala	7.765	6,77	0,17	-	2,45
Guyana	7.520	13,85	0,00	-	-
Honduras	4.590	12,71	0,13	89,71	0,99
India	6.127	5,08	0,03	59,99	0,59
Italia	37.255	22,64	0,15	58,99	0,66
Jamaica	8.630	15,86	0,18	98,23	1,14
Kenia	3.019	14,95	-	-	-
México	17.244	9,54	0,04	80,89	0,37
Marrueco	7.757	11,93	0,06	77,37	0,52
Países Bajos	49.547	17,84	0,24	75,67	1,33
Nicaragua	5.282	10,51	0,13	72,00	1,27
Panamá	22.013	8,34	0,02	76,55	0,22
Paraguay	9.199	7,16	0,13	46,52	1,83
Perú	12.529	11,21	0,16	71,37	1,39
Portugal	29.688	23,42	0,29	74,91	1,22
España	34.696	15,60	0,13	73,83	0,81
Trinidad y Tobago	33.308	21,32	0,16	63,18	0,75
Estados Unidos	56.207	16,08	0,06	73,15	0,39
Uruguay	21.115	13,44	0,17	86,89	1,24
MEDIA	19.130	13,32	0,12	74,13	0,96

Fuente: elaboración propia a partir de ISORA y World Development Indicators del Banco Mundial.

Gráfico 1. PIB pc en \$ PPA

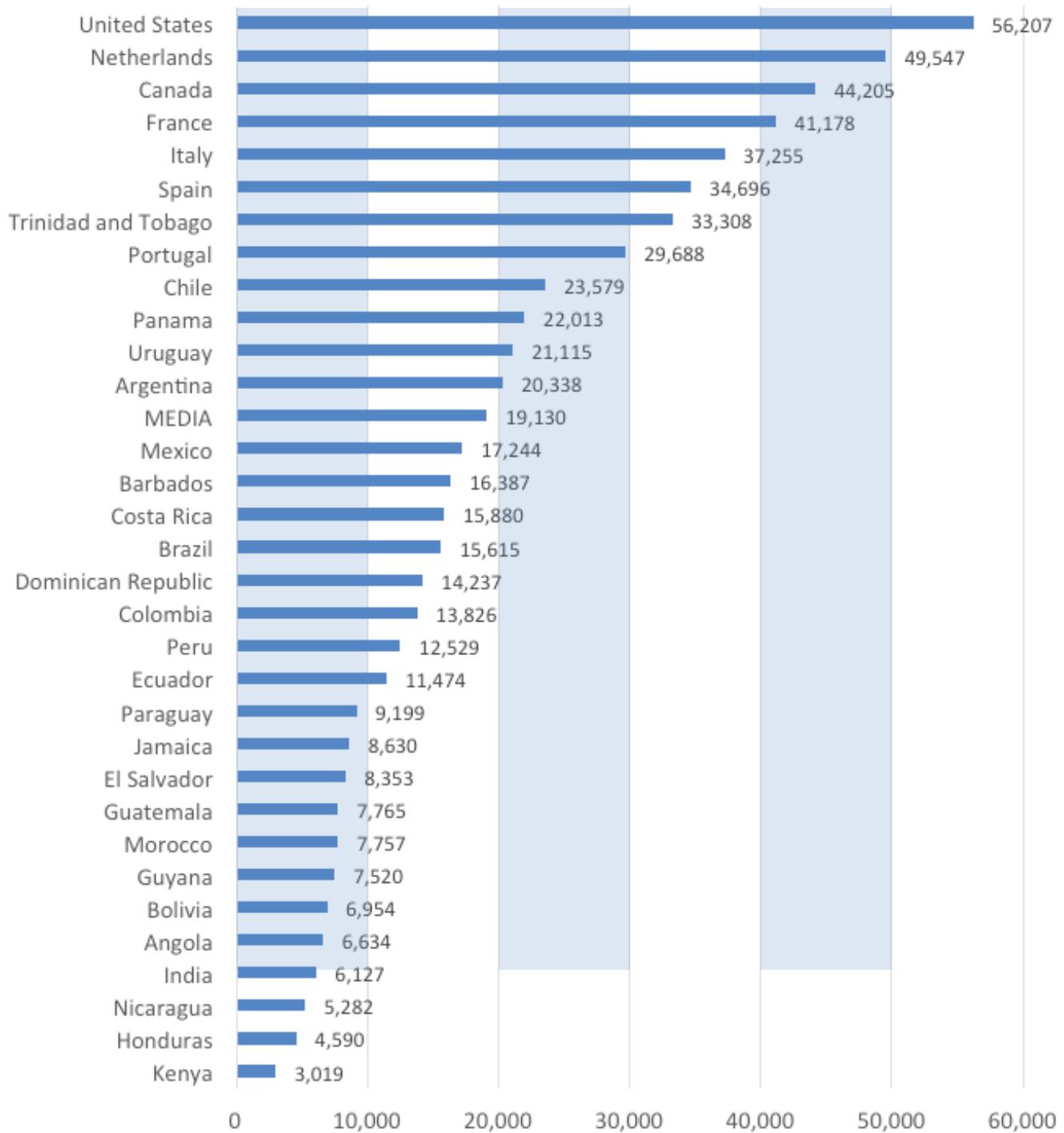


Gráfico 2. Impuestos/PIB

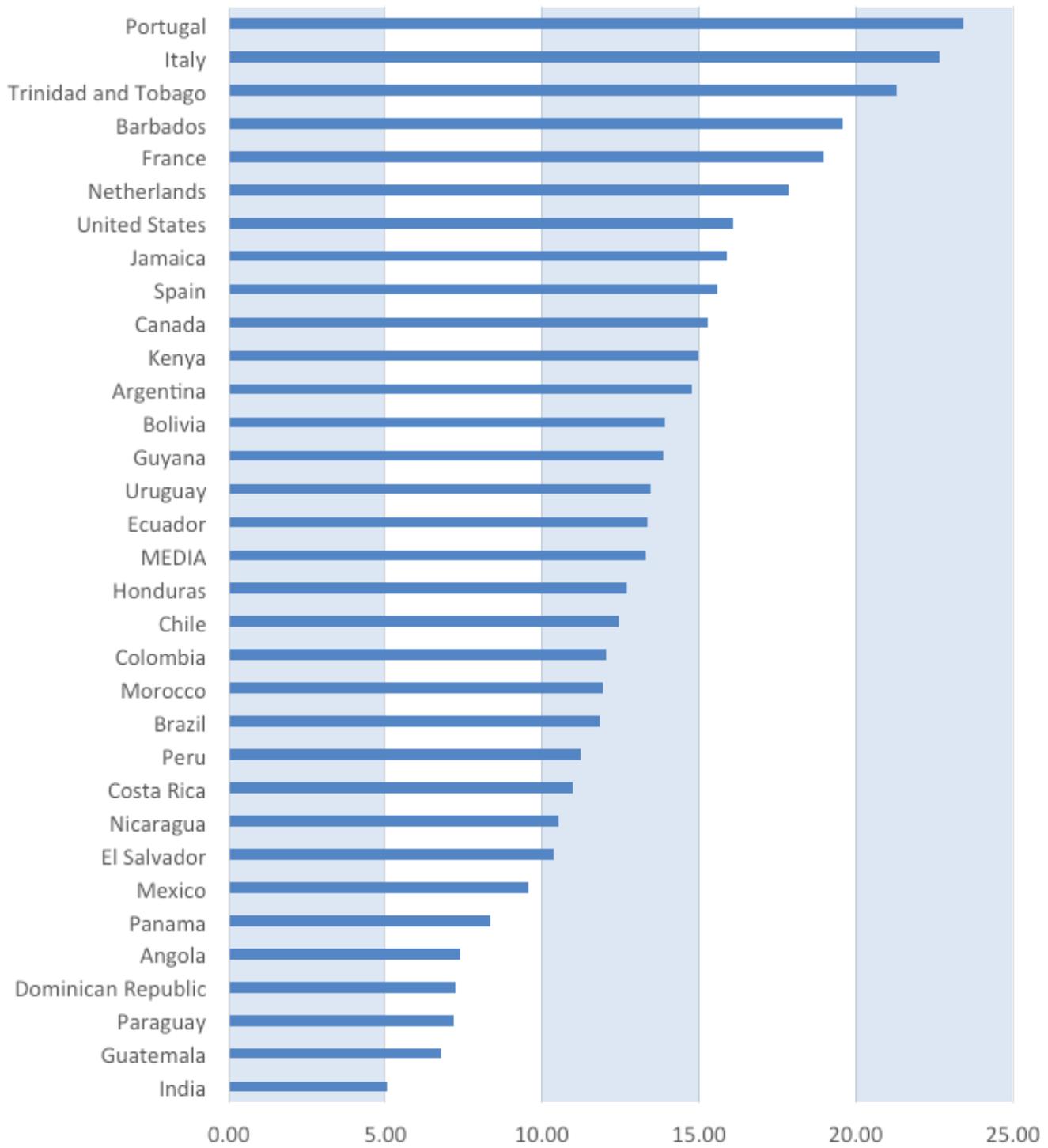


Gráfico 3. Costes Adm/PIB

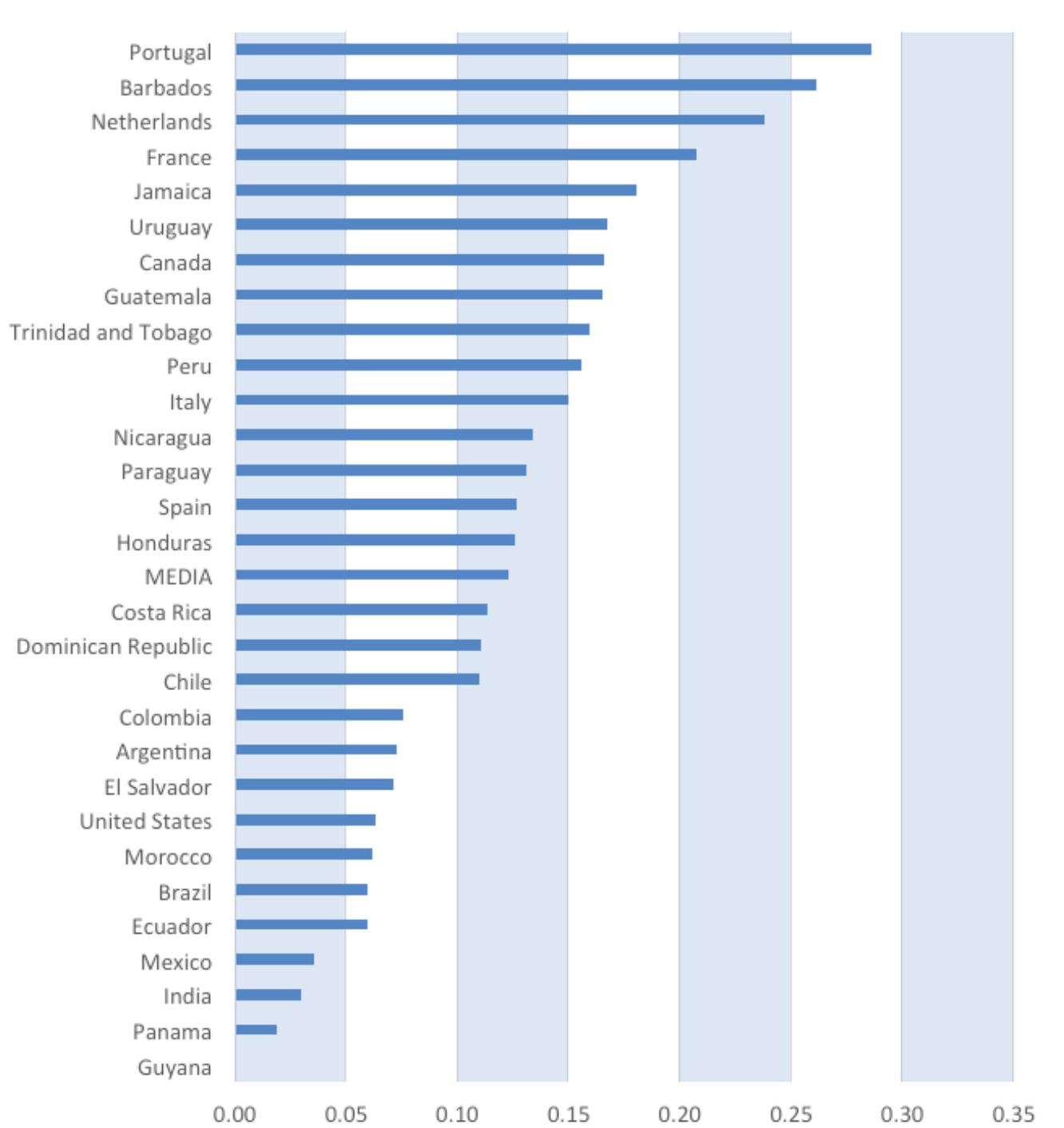


Gráfico 4. Salarios/Presupuesto Corriente

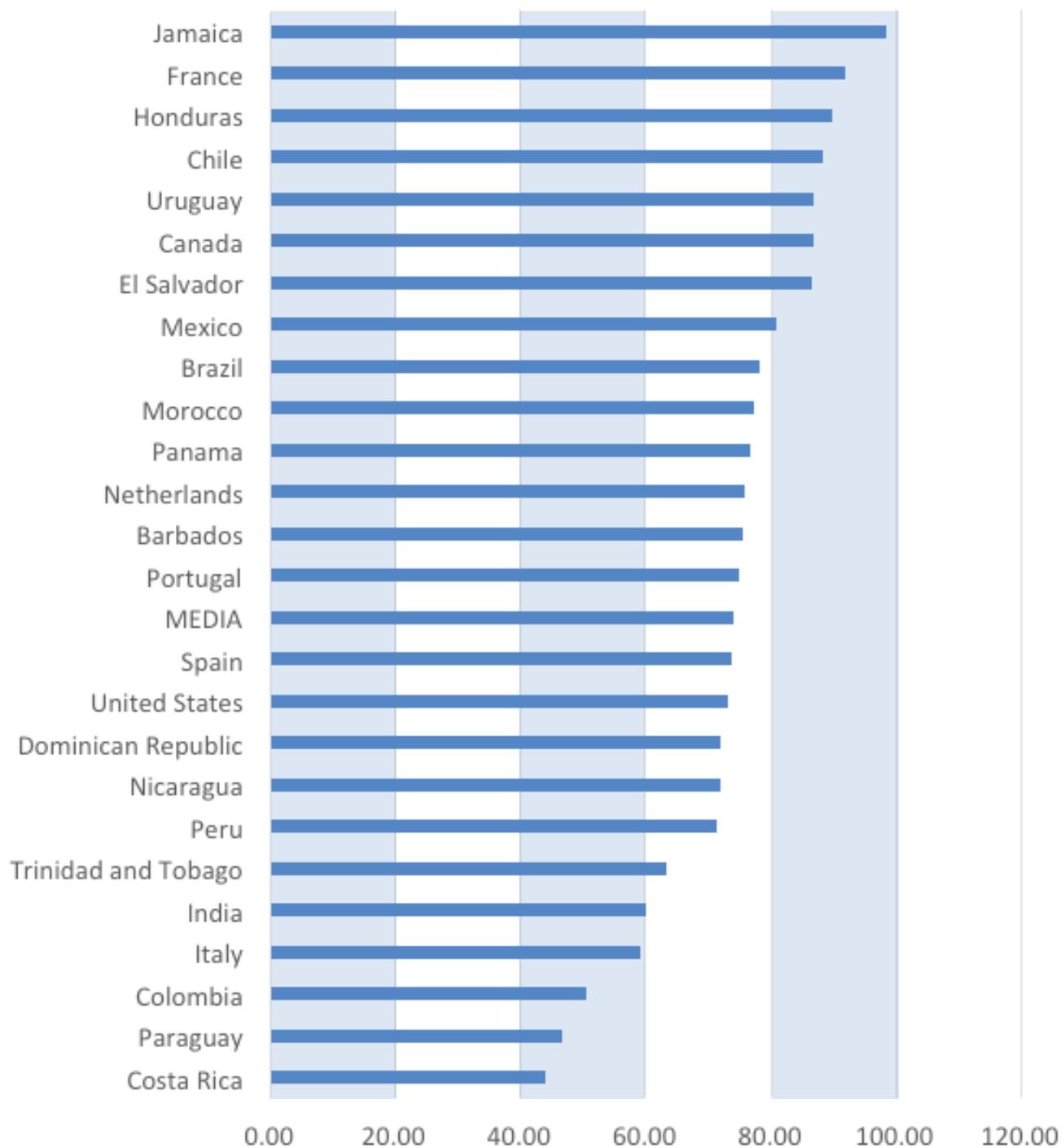
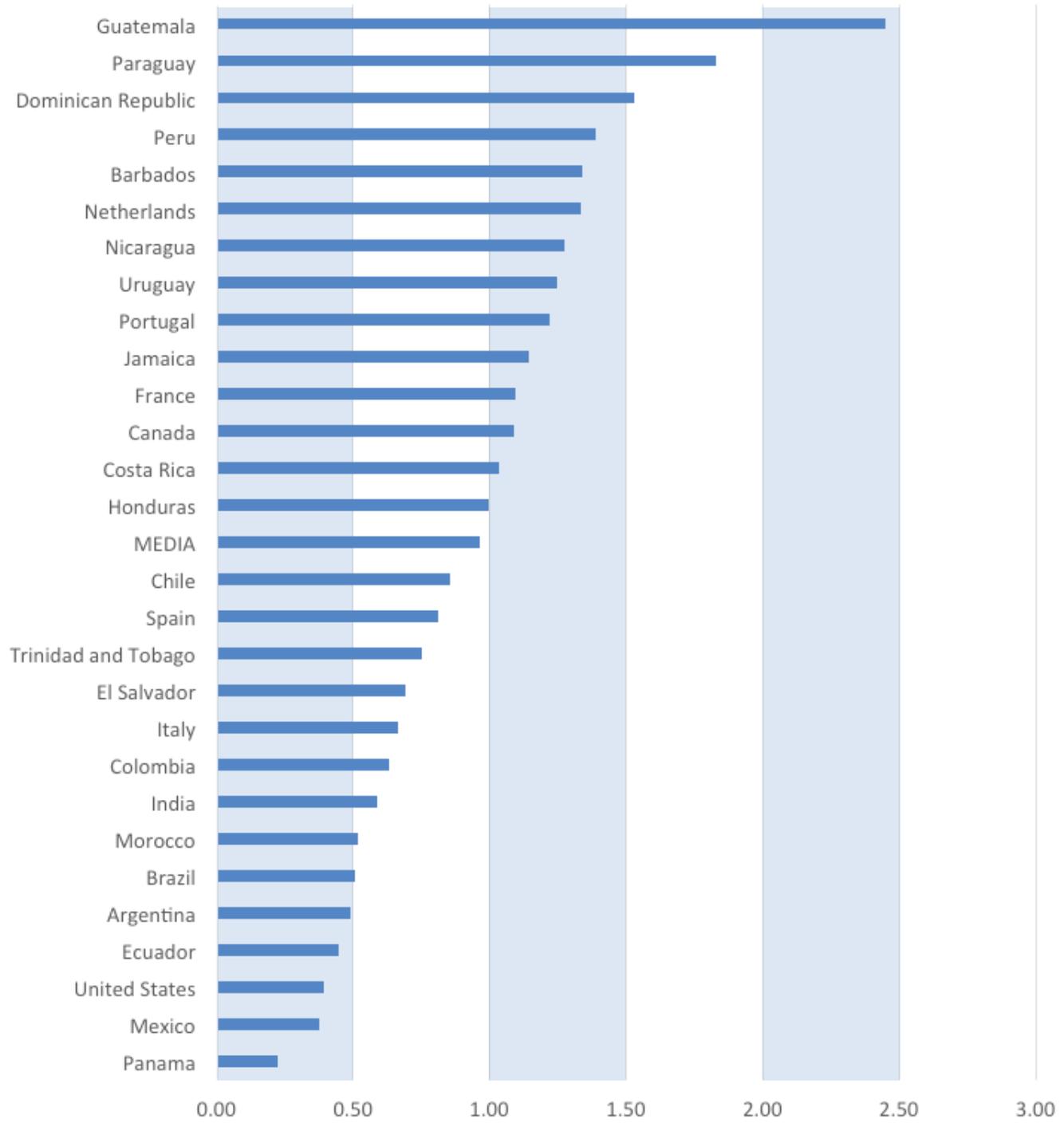


Gráfico 5. Coste Recaudación.
(Presupuesto Corriente/Recaudación Tributaria)



Además, esta variabilidad no es fácilmente relacionable con un indicador simple de sus diferencias económicas, como podría ser el PIB per cápita. El Gráfico 6 muestra la relación entre el grado de renta relativa y el nivel de impuesto recaudado, y pese que tiene el signo esperado (positivo: a mayor PIB pc mayor recaudación), el coeficiente que registra la cuantía de la relación entre las variables es muy reducido (0,0002) y la bondad del ajuste escasa ($R^2 = 0,35$). **El nivel de renta per cápita no explica las diferencias de volumen de tributos gestionados respecto al PIB.** Así, por ejemplo, Kenia, Jamaica, Argentina, España, Canadá y EEUU presenta un nivel similar de imposición (en torno al 15-16%) con diferencias abismales de renta.

Tampoco el gasto realizado en la administración de los tributos (costes respecto a PIB) guarda relación con el nivel de PIB per cápita -Gráfico 7-. Tanto el coeficiente que debería marcar la intensidad de la relación como el coeficiente de determinación que muestra la bondad del ajuste tienen valores aún más reducidos. En general, no se “invierte” más en la administración tributaria por ser más rico.

En tercer lugar, **tampoco el coste de la recaudación (presupuesto de la administración respecto a la recaudación obtenida) guarda una relación lineal con el nivel de renta per cápita** -Gráfico 8-. En este caso tanto el R^2 como el coeficiente de relación entre la variable explicativa y la explicada son mínimos. No por ser más ricos los países demuestran ser más “eficaces” en términos de coste-recaudación que los más “pobres” (ni lo contrario).

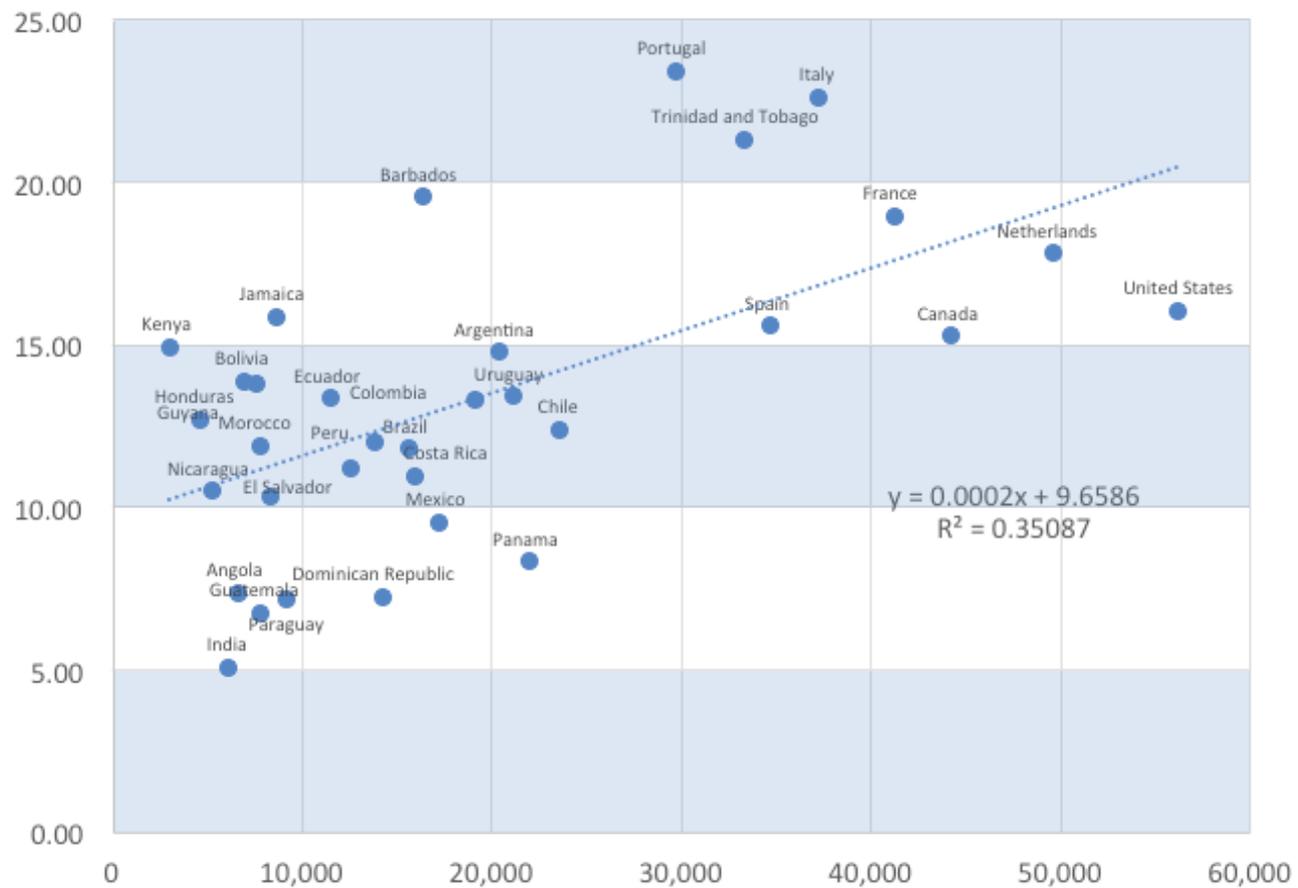
En todo caso, debemos insistir en que este indicador, si bien tiene una utilidad descriptiva y muestra que **el coste de recaudar los tributos es, en general, muy reducido** -un 1% de media con máximos inferiores al 2,5% en todos los casos-, **no puede considerarse un índice de la eficiencia-ineficiencia o buena-mala gestión de cada una de las administraciones tributarias** contempladas por distintas razones, entre ellas:

- **No tiene en cuenta las características de la economía** -y la sociedad- en la que operan, como, por ejemplo, sus niveles de informalidad, la concentración de su actividad económica o la coyuntura del momento de la medición.
- **No considera el marco legal** -fuera de las competencias de la administración tributaria- **que condiciona la capacidad de actuación de la administración tributaria**, como podría ser la posibilidad de acceder a la información financiera de los ciudadanos y empresas, la posibilidad de introducir medidas coactivas para el cobro de las deudas o el marco de sanciones en caso de que los contribuyentes eludan el cumplimiento voluntario.
- **No considera la política tributaria** -de nuevo ajena a la administración- y los niveles y estructura normativos de la tributación que condicionan -facilitando o complicando- la recaudación. Un sistema tributario basado en impuestos de base amplia, sin exoneraciones, beneficios o créditos fiscales y con tasas impositivas simples siempre será más fácil -y barato- de gestionar. De igual forma, a igualdad de estructura impositiva, unas tasas más elevadas -sin llegar a extremos- aseguran una mayor recaudación a igual esfuerzo.
- **No contempla las diferencias en el grado de cumplimiento de las normas, esto es, de fraude o elusión fiscal.** Difícilmente se podría considerar más eficiente un menor coste de recaudación

logrado a costa, por ejemplo, de exprimir a un sector de los contribuyentes con menores posibilidades de planificación fiscal frente a otro sector que consigue eludir el pago de impuestos por fraude o elusión.

Una tarea, por lo tanto, mucho más compleja y exigente².

Gráfico 6. PIB pc en \$ PPA e Impuestos Recaudados por la AT/PIB %



2 Habría que añadir que tampoco el análisis de los resultados para un único país a lo largo del tiempo asegura una estimación correcta de la evolución de la eficiencia o ineficiencia de su administración si no se controlan las variaciones en el tiempo de estos otros factores condicionantes de su capacidad de actuación.

Gráfico 7. PIB pc en \$ PPA y Costes Administración Tributos/PIB %

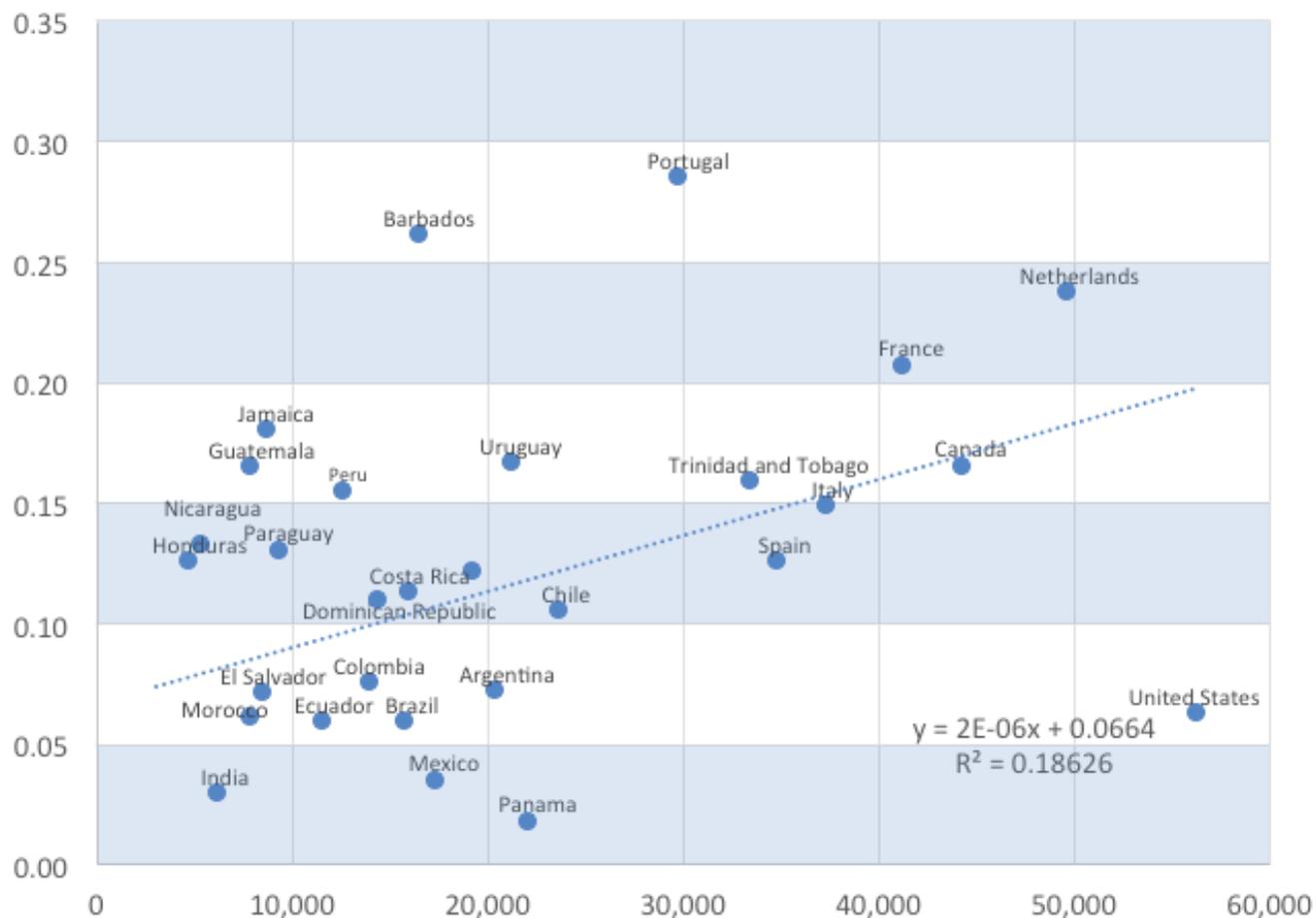
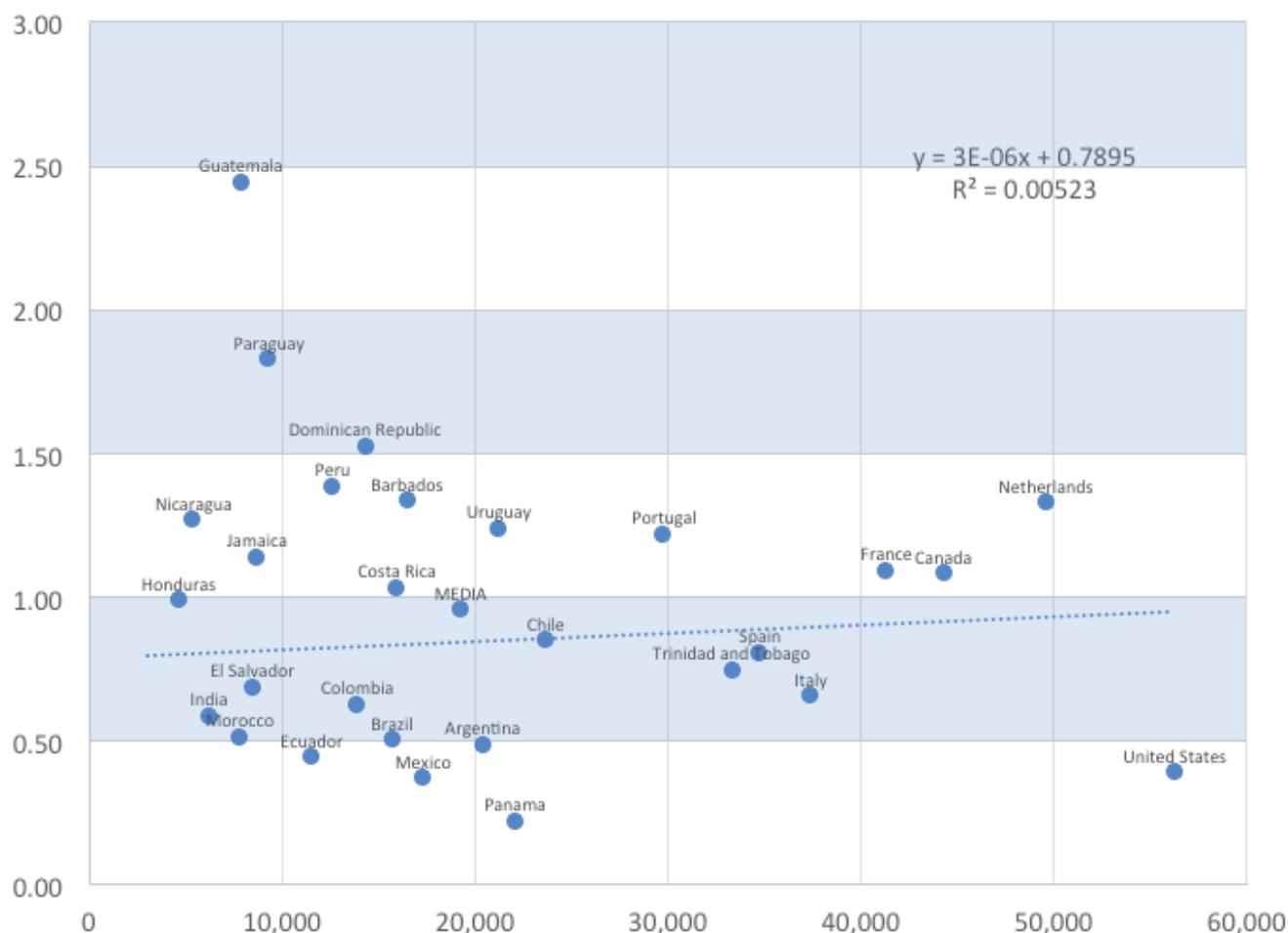


Gráfico 8. PIB pc en \$ PPA y Coste Recaudación



El **Cuadro 2** y los **Gráficos 9** y **10** intentan avanzar un poco en el perfeccionamiento de esta medición normativa de los costes-resultados de las administraciones.

Para ello, combinamos la información disponible de costes/recaudación y volumen de ingresos gestionados por la administración respecto al PIB, utilizando este segundo indicador como una aproximación al “nivel de tributación” -tasas efectivas- decidido exógenamente por la política tributaria de cada país. En principio, en un entorno de tasas más elevadas el coste de la recaudación debería ser más reducido.

El Gráfico 9 muestra esta relación en niveles y, si bien la relación tiene el signo esperado (negativo: a mayor nivel de recaudación respecto al PIB, menor coste relativo de la gestión recaudatoria) la bondad del ajuste ($R^2 = 0,0149$) es demasiado reducida como para dar validez al análisis a la hora de comparar y valorar la “eficiencia” de las administraciones. Esto es, la recta de regresión como punto de referencia resulta muy poco representativa (si fuese representativa los países a la izquierda de la misma serían los más eficiente en términos de coste, una vez corregida esta circunstancia por la diferencia de niveles impositivos).

Cuadro 2. Índices de costes y nivel de recaudación

Países	Costes/ Recaudación	Impuestos/ PIB	Índice Costes/ Rec	Índice Imp/ PIB
Argentina	0,49	14,79	51,19	110,07
Barbados	1,34	19,57	139,28	145,60
Brasil	0,51	11,82	52,86	87,96
Canadá	1,09	15,29	113,02	113,76
Chile	0,85	12,42	88,75	92,42
Colombia	0,63	12,03	65,80	89,50
Costa Rica	1,04	10,98	107,81	81,69
Rep. Dominicana	1,53	7,24	159,19	53,89
Ecuador	0,45	13,37	46,61	99,47
El Salvador	0,69	10,36	72,03	77,12
Francia	1,10	18,96	114,04	141,12
Guatemala	2,45	6,77	254,69	50,39
Honduras	0,99	12,71	103,39	94,58
India	0,59	5,08	61,35	37,78
Italia	0,66	22,64	68,85	168,48
Jamaica	1,14	15,86	118,75	118,04
México	0,37	9,54	38,92	70,98
Marrueco	0,52	11,93	53,90	88,74
Países Bajos	1,33	17,84	138,83	132,75
Nicaragua	1,27	10,51	132,42	78,22
Panamá	0,22	8,34	23,23	62,04
Paraguay	1,83	7,16	190,58	53,29
Perú	1,39	11,21	144,60	83,43
Portugal	1,22	23,42	127,06	174,31
España	0,81	15,60	84,46	116,08
Trinidad y Tobago	0,75	21,32	77,97	158,64
Estados Unidos	0,39	16,08	40,92	119,62
Uruguay	1,24	13,44	129,51	99,99
Media	0,96	13,44	100,00	100,00

Gráfico 9. Impuestos/PIB y Coste/Recaudación

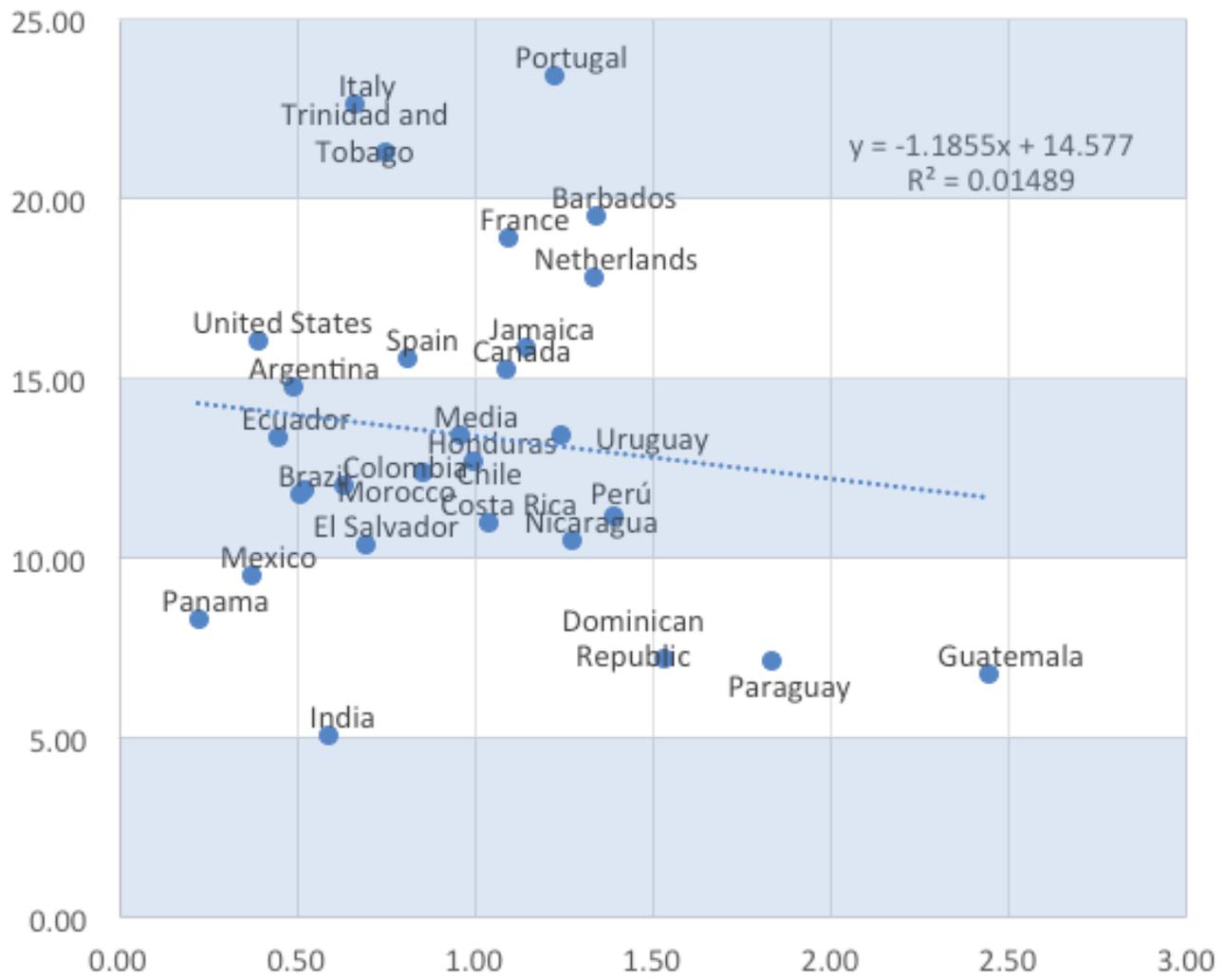
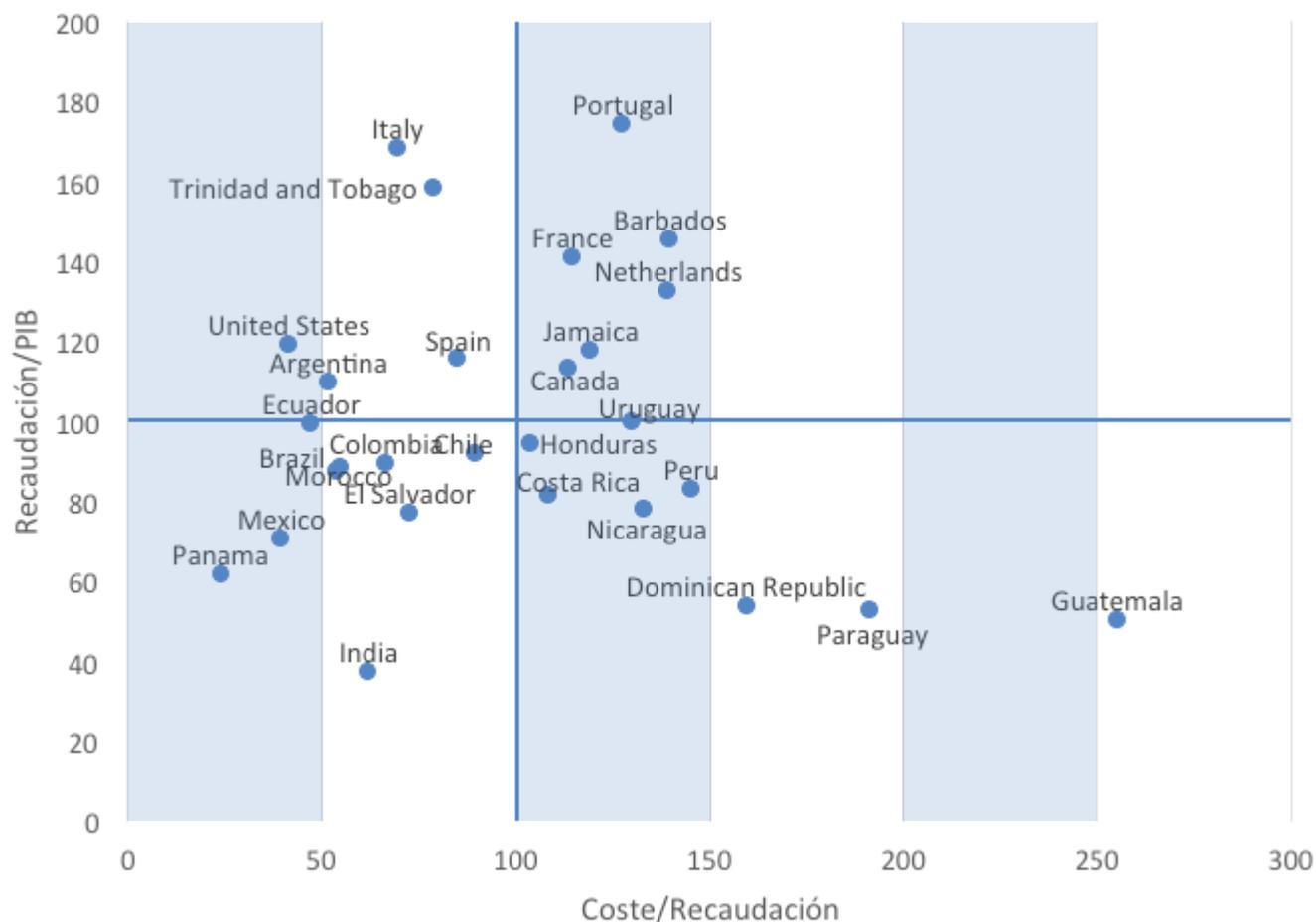


Gráfico 10. Índices de Coste y Nivel de Recaudación (media=100)



Otra posibilidad para contemplar estas dos dimensiones (coste por unidad recaudada y nivel de tasas impositivas) es “normalizar” ambas respecto a la media, en forma de índices respecto a la media (100%) y representarlas conjuntamente en un único gráfico (Gráfico 10).

Si supusiésemos que la ratio entre recaudación y PIB es un indicador fiable del nivel de los tipos impositivos efectivos (una aproximación a la “presión fiscal” gestionada por la administración de impuestos internos, sin fraude ni ineficiencias en la gestión administrativa de la recaudación) y que la media del comportamiento es un punto de referencia adecuado, el gráfico nos permite distinguir cuatro áreas:

- A. En la superior izquierda estarían los países que tienen un alto nivel de “presión fiscal” y unos costes respecto a la recaudación obtenida reducidos, lo cual resultaría lógico (para una misma inversión en administración unas “tasas” más elevadas permiten recaudar mayores cantidades).
- B. En la superior derecha estarían los países que, pese a tener también unos tipos impositivos elevados presentan gastos elevados de gestión por unidad monetaria recaudada
- C. En la inferior izquierda estarían los países con baja presión fiscal y que, sin embargo, consiguen mantener unos bajos costes de gestión por unidad de recaudación.

D. Y, por último, en la inferior derecha se situarían los países cuyo nivel de exigencia impositiva es menor y, lógicamente, soportan mayores costes administrativos para su recaudación en relación a la cantidad ingresada.

Las implicaciones se comprenden mejor estableciendo comparaciones dos a dos entre países, por ejemplo, con el mismo o similar nivel de recaudación respecto al PIB, como por ejemplo EEUU y Jamaica (en torno al 120% de la media, que equivale al 16% del PIB). EEUU gastaría 0,39 centavos por dólar recaudado (un 40% de la media), mientras Jamaica 1,14 centavos por dólar (un 117% de la media). De igual forma, las administraciones de países con un coste similar por unidad recaudada, como la India e Italia, por ejemplo, lograrían este resultado con la “ayuda” de “tasas” impositivas muy diferentes (mucho más baja para la primera).

En todo caso, hay que reiterar que este análisis sólo es válido en la hipótesis de que hubiese iguales niveles de fraude entre países. Si, por ejemplo, una baja “presión fiscal” se debe a que el nivel de evasión es muy elevado y no a que las tasas impositivas efectivas sobre los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones sean reducidas las conclusiones serían totalmente diferentes. En otras palabras, para que el análisis y las comparaciones en términos de eficiencia fuesen totalmente válidas deberíamos contar con una estimación de la presión fiscal en ausencia de evasión fiscal.

Aun así, el análisis muestra las potencialidades de la riqueza informativa obtenida de ISORA para mejorar nuestro conocimiento del funcionamiento de las administraciones tributarias y sus márgenes de mejora respecto a las mejores prácticas registradas en el entorno internacional.

2. RECURSOS HUMANOS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

ISORA nos permite analizar en mayor detalle el principal recurso utilizado por las administraciones tributarias, los recursos humanos. El Cuadro 3 recopila los indicadores normalmente utilizados para poner en contexto las cifras absolutas de personal de las administraciones: el número de ciudadanos -población- o el número de ciudadanos en edad de trabajar -población activa entre 15 y 65- por empleado de la administración y por empleado de la misma en tareas específicamente tributarias -excluyendo las de apoyo y complementarias. Asimismo, se detalla la ratio entre el número de empleados en tareas tributarias respecto al total.

En media, un empleado de la administración tributaria se “ocuparía” de 5.026 ciudadanos o 3.216 ciudadanos en edad de trabajar, cifras que se elevan a 6.258 y 3.968 si hablamos de los empleados en labores específicamente tributarias.

De nuevo la heterogeneidad es enorme, como muestran los gráficos 11 y 12 (en los que los países están siempre ordenados de más a menos en función del primero de los criterios, población por empleado). Por ejemplo, a cada empleado de la India le corresponderían más de 17 mil personas, frente a las menos de 900 de Barbados.

La utilización de población total o población activa no provoca grandes cambios en la ordenación de las distintas administraciones. Sin embargo, el cambio del denominador, pasando a usar empleados en tareas exclusivamente tributarias -Gráfico 12- sí provocaría alguna modificación, ya que los países con menor proporción de los mismos sobre el total (véase en Gráfico 13, por ejemplo, Paraguay, Honduras, República Dominicana o Nicaragua, todos ellos por debajo del 60%, frente a una media del 75%) empeoran sus resultados.

Por último, como muestra el Gráfico 14, **la ratio de población por empleado no se explica -al menos no únicamente- por un fenómeno de economías de escala**, como podría parecer indicar la posición de la India y Barbados en los extremos: la mayor o menor población total de un país no influye directamente, en general, sobre su valor en ningún sentido definido.

Cuadro 3. Recursos humanos de las Administraciones Tributarias

Países	Población por empleado	Población Activa por empleado	Ratio empleados labores tributarias/total (%)	Población por empleado en tareas tributarias	Población Activa por empleado en tareas tributarias
Angola	15.034,70	7.522,78	65,03	23.120	11.568
Argentina	3.041,31	1.942,77	79,84	3.809	2.433
Barbados	888,18	590,37	100,00	888	590
Bolivia	6.472,36	3.953,92	77,49	8.353	5.103
Brasil	11.090,52	7.666,62	79,46	13.958	9.649
Canadá	1.084,81	736,50	81,81	1.326	900
Chile	3.775,28	2.599,28	72,73	5.191	3.574
Colombia	11.195,15	7.688,18	94,50	11.847	8.136
Costa Rica	5.002,97	3.441,56	63,27	7.908	5.440
Rep. Dominicana	3.928,51	2.490,22	55,63	7.061	4.476
Ecuador	6.376,13	4.098,36	93,92	6.789	4.364
El Salvador	6.176,59	4.002,41	90,31	6.839	4.432
Francia	1.037,87	647,59	77,88	1.333	832
Guatemala	5.055,19	2.958,83	63,48	7.963	4.661
Guyana	-	-	-	-	-
Honduras	5.934,32	3.761,41	59,47	9.979	6.325
India	17.246,63	11.313,06	-	-	-
Italia	1.869,32	1.194,12	87,90	2.127	1.359
Jamaica	1.314,99	884,76	72,48	1.814	1.221
Kenia	-	-	-	-	-
México	4.712,37	3.106,75	81,74	5.765	3.801
Marrueco	7.059,50	4.702,31	87,69	8.051	5.363
Países Bajos	980,60	639,81	71,35	1.374	897
Nicaragua	3.780,01	2.452,48	56,43	6.698	4.346
Panamá	4.999,05	3.259,54	72,80	6.867	4.478
Paraguay	7.295,74	4.658,01	60,44	12.071	7.707
Perú	4.290,53	2.800,83	76,10	5.638	3.681
Portugal	1.055,22	687,53	86,01	1.227	799
España	2.137,39	1.417,71	75,38	2.835	1.881
Trinidad y Tobago	1.356,02	946,62	67,10	2.021	1.411
Estados Unidos	4.002,25	2.652,04	84,85	4.717	3.125
Uruguay	2.578,18	1.653,91	65,74	3.922	2.516
MEDIA	5.026	3.216	75,89	6.258	3.968

Gráfico 11. Población por empleado

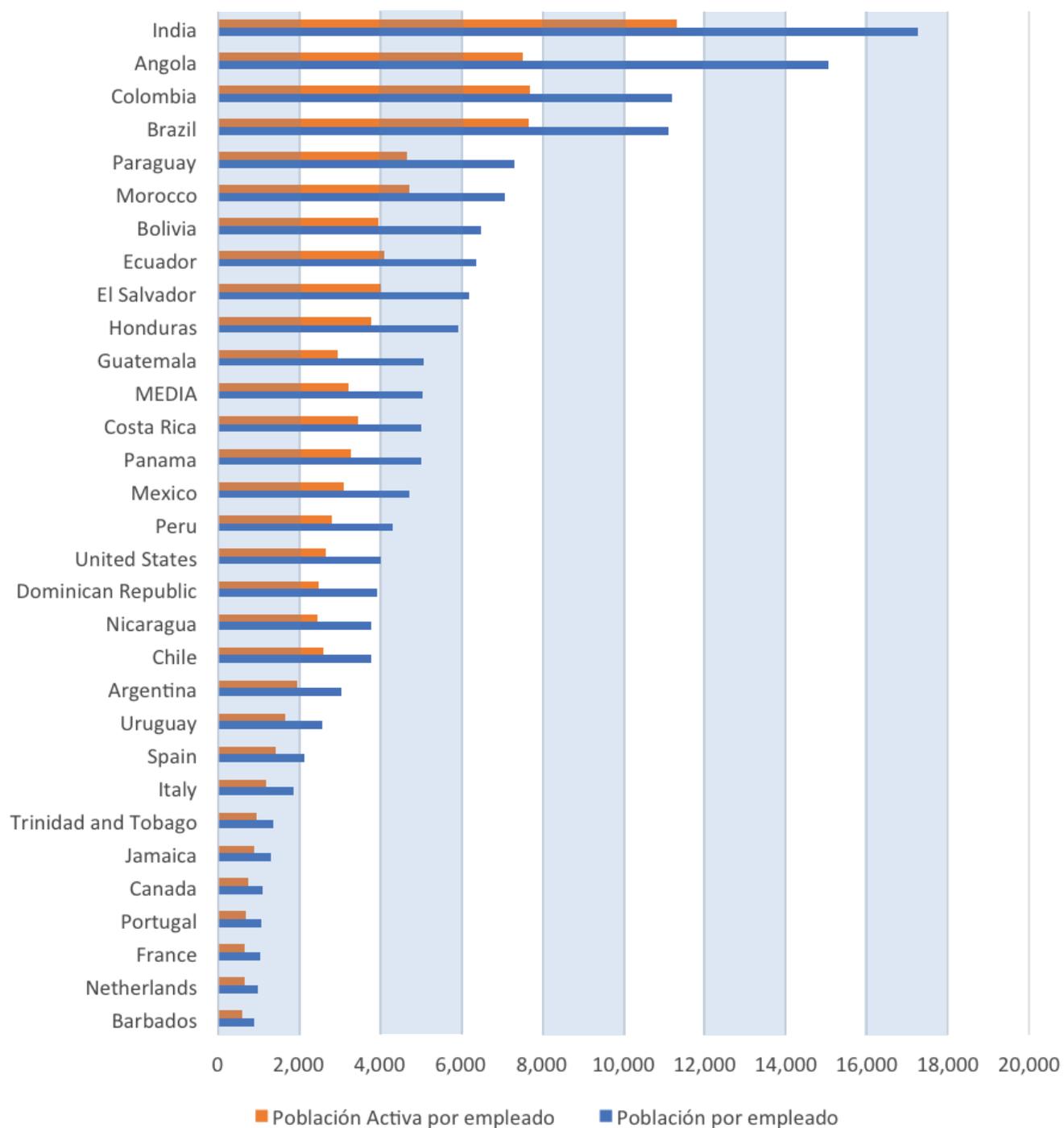


Gráfico 12. Población por empleado en tareas tributarias

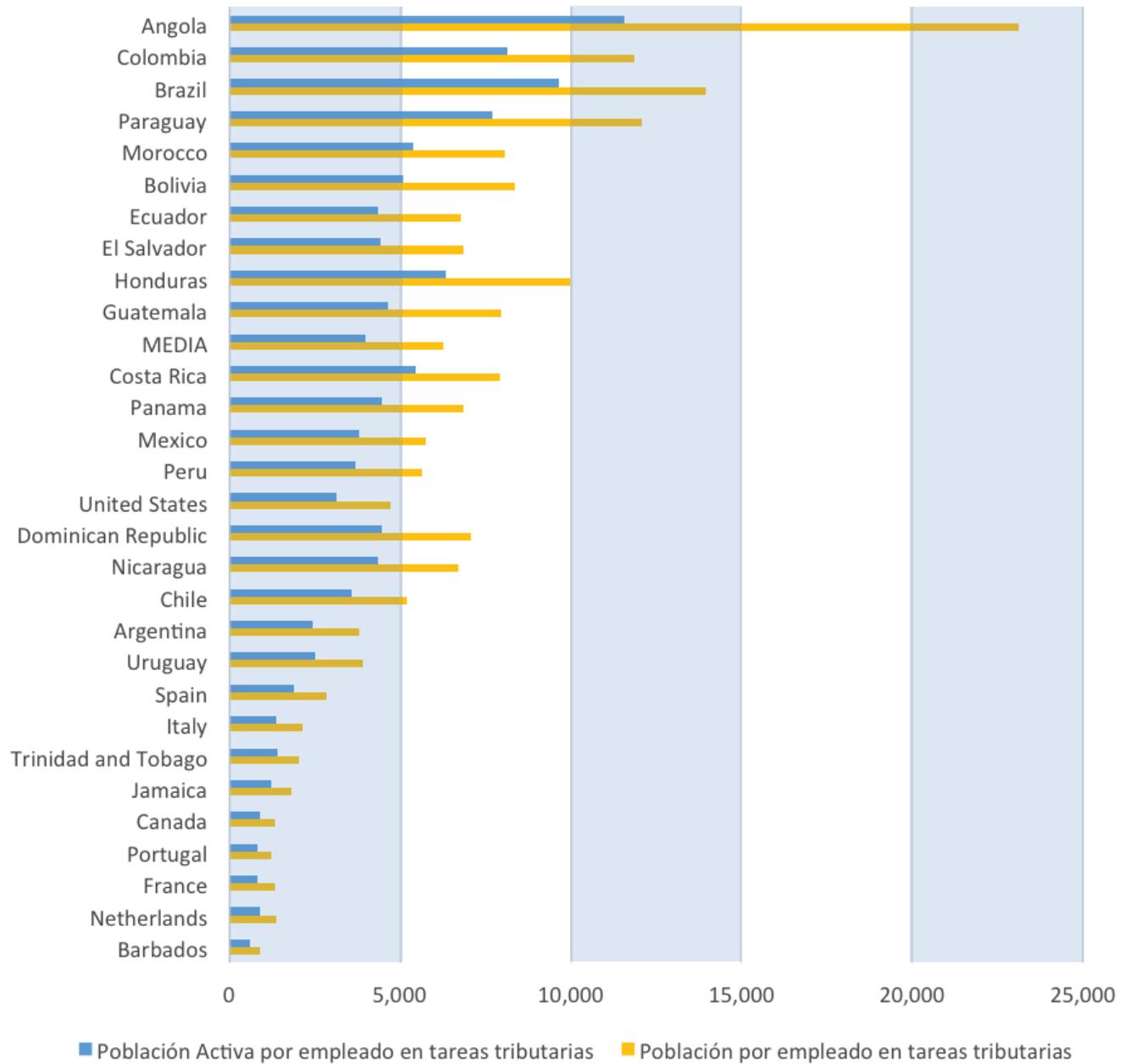


Gráfico 13. Ratio empleados labores tributarias/total (%)

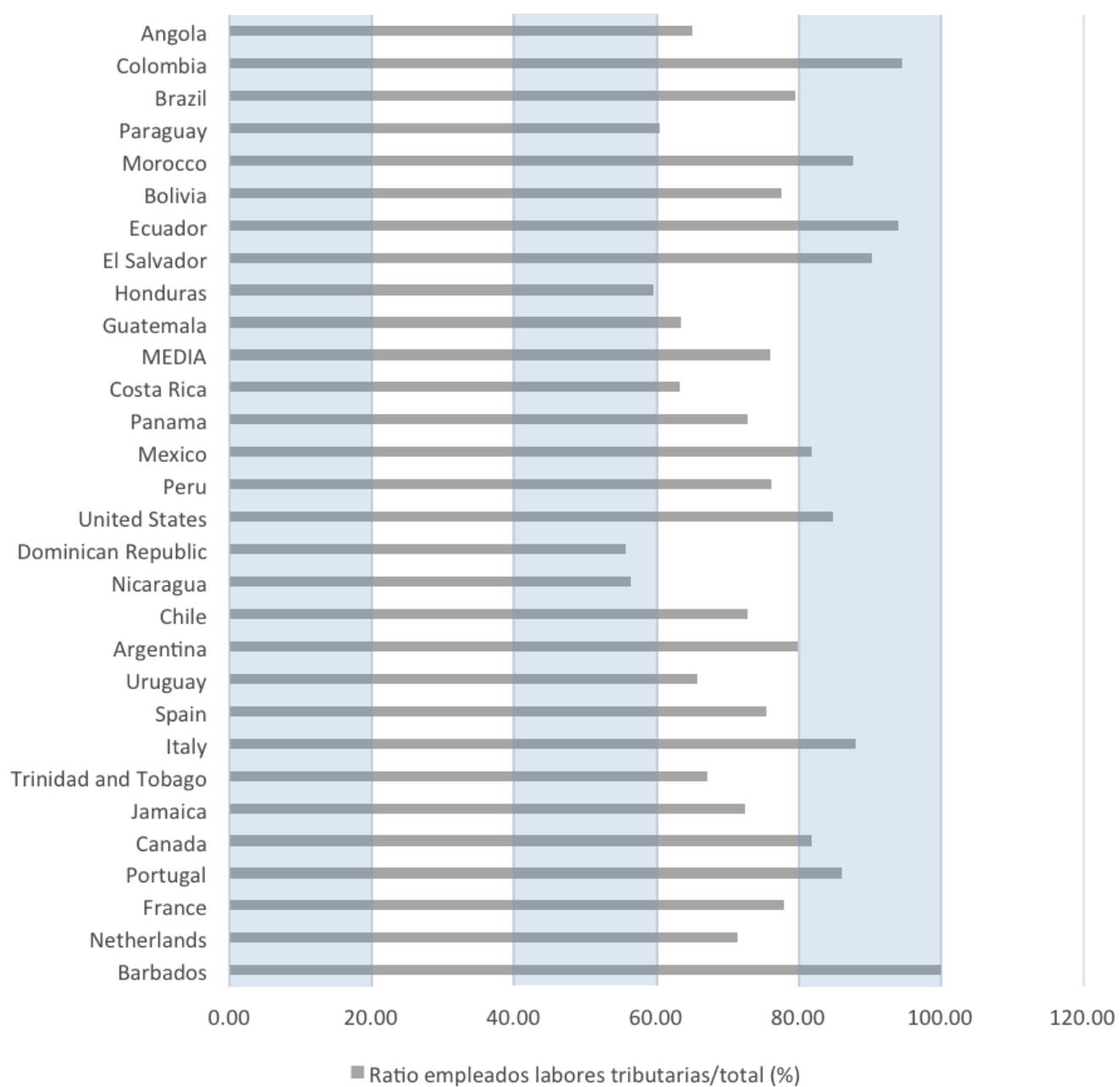
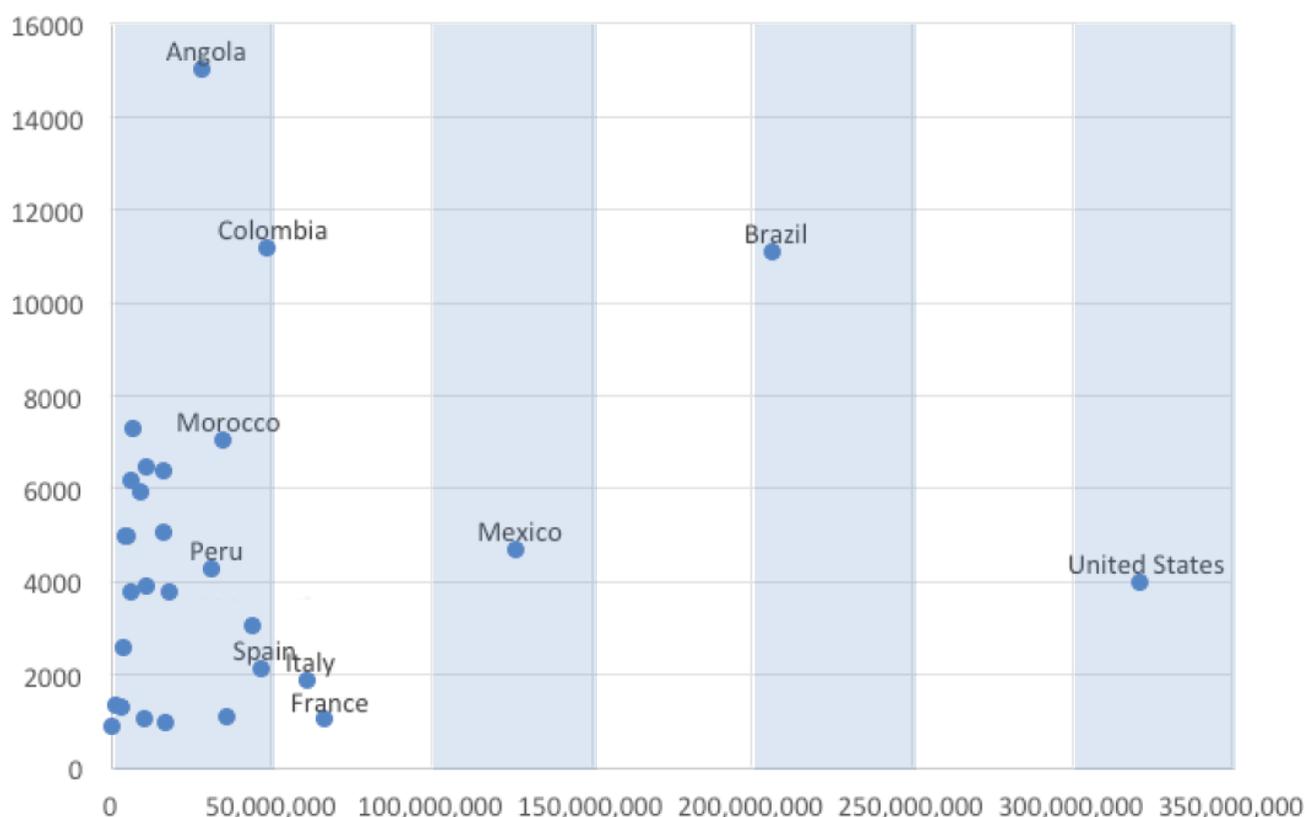


Gráfico 14. Población y población por empleado de la Administración Tributaria



ISORA nos proporciona otros datos que nos permiten afinar más esta valoración de los recursos humanos de los que disponen las administraciones tributarias. En concreto, contamos con el número de contribuyentes registrados y activos en relación con las principales figuras tributarias³, una aproximación mayor, aunque obviamente imperfecta, a la verdadera carga de trabajo de los empleados tributarios.

El Cuadro 4 recoge las **ratios de número de contribuyentes activos en el Impuesto sobre la Renta Personal (IRP), Impuesto sobre la Renta de Empresas (IRE) e Impuestos sobre el Valor Añadido (IVA) por empleado y por empleado en tareas específicamente tributarias**. Estos nuevos indicadores **cambian en parte la perspectiva de las distintas administraciones**, así, por ejemplo, Chile, Estados Unidos o México pasan a ocupar los primeros puestos mientras que en relación a la población se situaban por debajo de la media, mientras que opera en sentido contrario para otros países como Honduras o Guatemala.

³ En el caso de Canadá y Panamá se han utilizado el número de contribuyentes registrados al no constar el de activos.

Cuadro 4. Contribuyentes Activos y Empleados de las Administraciones Tributarias

Países	Contribuyentes activos por empleado			Contribuyentes activos por empleado labores tributarias		
	IRP	IRE	IVA	IRP	IRE	IVA
Angola	1.522	47	-	2.341	73	-
Argentina	170	23	71	213	28	88
Barbados	-	-	34	-	-	34
Bolivia	-	-	-	-	-	-
Brasil	1.553	906	-	1.955	1.140	-
Canadá	915	96	115	1.118	117	141
Chile	2.039	423	336	2.804	582	461
Colombia	532	109	258	563	116	273
Costa Rica	455	178	108	719	281	171
Rep. Dominicana	49	44	54	88	80	97
Ecuador	304	56	371	323	60	395
El Salvador	-	-	126	-	-	139
Francia	583	31	60	749	40	76
Guatemala	58	29	81	92	46	128
Guyana	-	-	-	-	-	-
Honduras	63	20	37	106	33	62
India	861	48	-	-	-	-
Italia	868	73	170	988	84	193
Jamaica	-	-	-	-	-	-
Kenia	-	-	-	-	-	-
México	1.535	57	326	1.877	69	398
Marrueco	1.223	52	81	1.395	60	92
Países Bajos	624	41	102	875	58	142
Nicaragua	26	9	15	46	16	27
Panamá	257	96	45	353	132	62
Paraguay	303	61	476	501	101	787
Perú	884	63	131	1.161	82	172
Portugal	776	49	148	903	57	172
España	919	68	151	1.219	90	201
Trinidad y Tobago	262	23	17	390	34	26
Estados Unidos	1.856	135	-	2.187	159	-
Uruguay	100	123	177	152	186	269
MEDIA	721	110	145	925	149	192

Gráfico 15. Contribuyentes renta personal por empleado

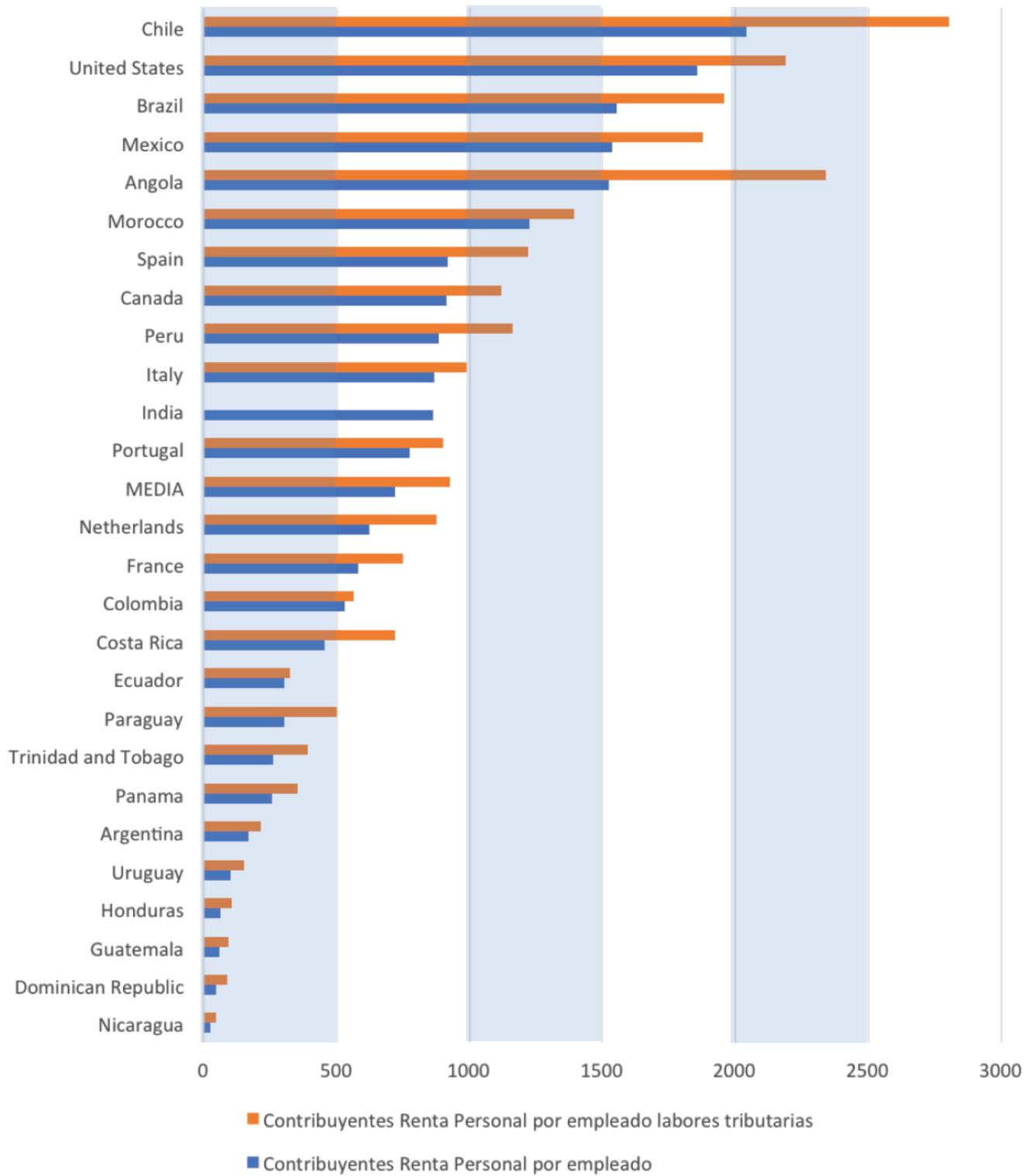


Gráfico 16. Contribuyentes renta empresa por empleado

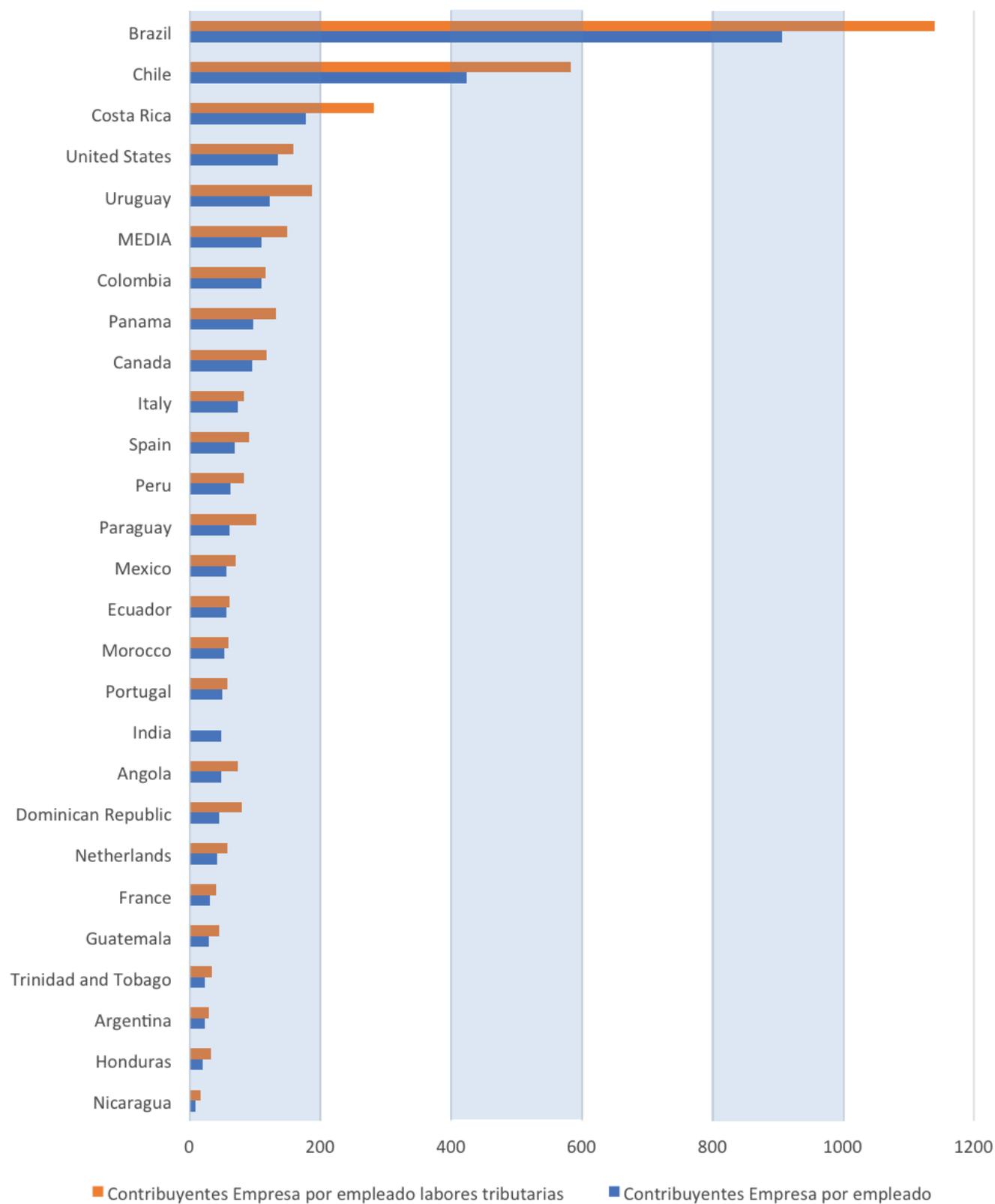
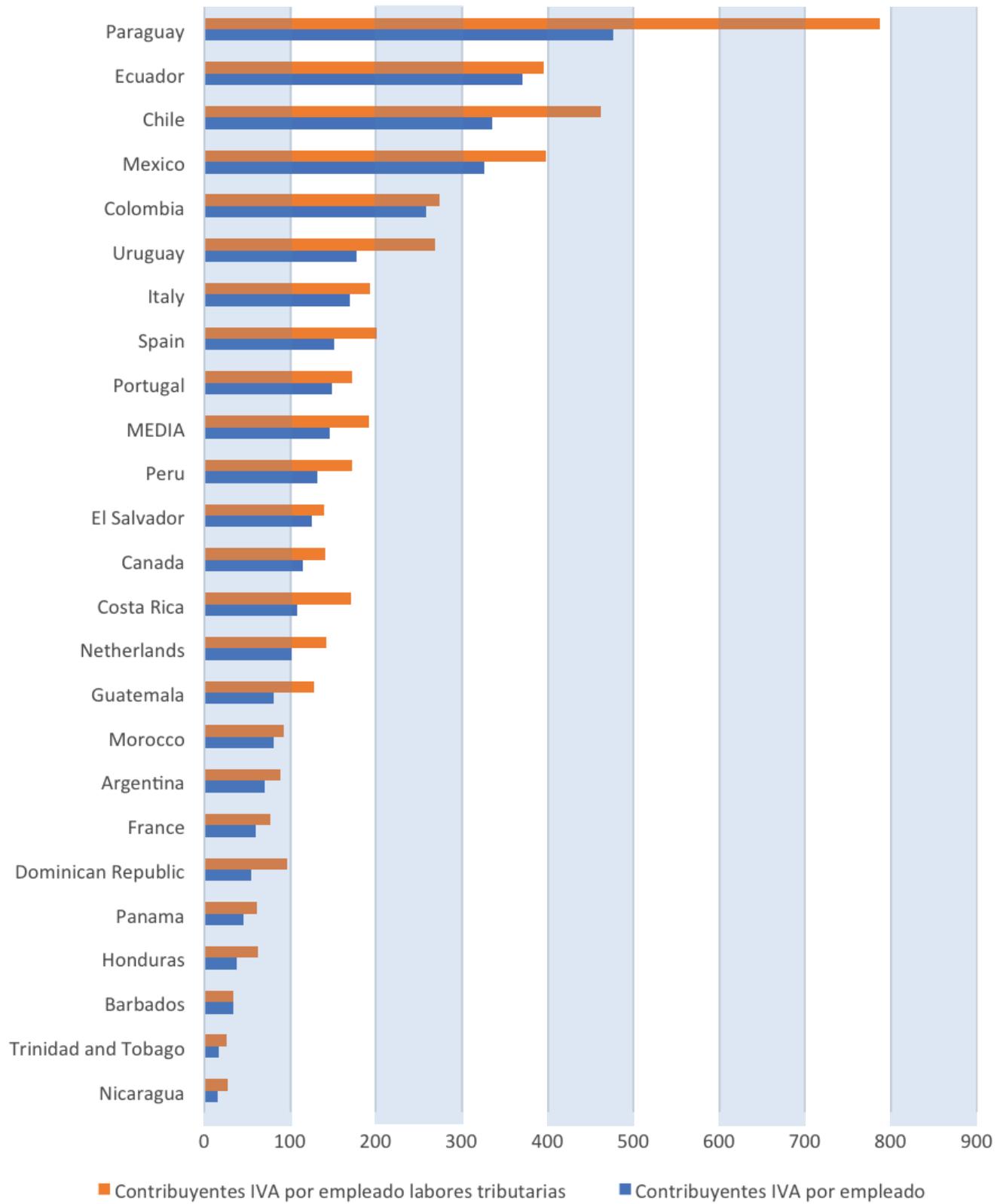


Gráfico 17. Contribuyentes IVA por empleado



El Cuadro 5 sintetiza las diferentes perspectivas analizadas en relación a la carga de trabajo potencial -población o contribuyentes registrados y activos- de las Administraciones Tributarias. En el mismo se refleja la situación de cada administración respecto a la media en términos de índice (media =100), de forma que las cifras negativas indican el porcentaje en el que la entidad tiene menos personal que la media, mientras que las positivas indicarían un mayor personal.

Así, por ejemplo, a los empleados de la administración de Angola les corresponderían un 199,2% más de ciudadanos que a la media, un 111,2% más de contribuyentes del impuesto sobre la renta personal y un 56,9% menos de contribuyentes de renta empresa. Este tipo de análisis permite analizar de forma más rica la dimensión del personal de cada administración. Brasil, por ejemplo, se encontraría claramente con una mayor carga de trabajo respecto a la media cualquiera que sea la dimensión analizada, mientras que lo contrario indicaría los datos para Argentina, República Dominicana, Francia, Holanda, Nicaragua, Panamá o Trinidad y Tobago.

Para el resto de administraciones, los indicadores muestran una situación por encima de la media o por debajo implican que haya una infradotación o sobredotación en un impuesto en concreto ya que el personal no se divide por figuras tributarias. Únicamente sirven para poner en relación el conjunto de empleados de las administraciones con diferentes dimensiones del trabajo potencial que tendrían que abordar.

Cuadro 5 Contribuyentes/Personal
Situación respecto a la media (=100)
Negativo = menos personal / Positivo = más personal

Países	Población por empleado	Contribuyentes Renta Personal por empleado	Contribuyentes Empresa por empleado	Contribuyentes IVA por empleado
Angola	-199,2	-111,2	56,9	
Argentina	39,5	76,4	79,4	51,5
Barbados	82,3			76,7
Bolivia	-28,8			
Brasil	-120,7	-115,6	-723,2	
Canadá	78,4	-26,9	12,8	20,8
Chile	24,9	-183,0	-284,7	-131,0
Colombia	-122,8	26,2	0,7	-77,7
Costa Rica	0,5	36,9	-61,5	25,5
Rep. Dominicana	21,8	93,2	59,8	62,9
Ecuador	-26,9	57,9	48,8	-155,3
El Salvador	-22,9			13,6
Francia	79,3	19,1	71,4	59,0
Guatemala	-0,6	91,9	73,7	44,2
Guyana				
Honduras	-18,1	91,2	82,2	74,4
India	-243,2	-19,5	56,5	
Italia	62,8	-20,4	33,3	-16,8
Jamaica	73,8			
Kenia				
México	6,2	-113,0	48,5	-124,0
Marrueco	-40,5	-69,7	52,5	44,2
Países Bajos	80,5	13,4	62,5	30,1
Nicaragua	24,8	96,4	91,5	89,7
Panamá	0,5	64,3	12,5	69,1
Paraguay	-45,2	58,0	44,4	-227,3
Perú	14,6	-22,6	43,1	9,9
Portugal	79,0	-7,7	55,1	-1,7
España	57,5	-27,5	38,2	-4,3
Trinidad y Tobago	73,0	63,6	79,2	88,2
Estados Unidos	20,4	-157,5	-22,4	
Uruguay	48,7	86,1	-11,3	-21,8

En relación con el personal, la última dimensión que vamos a abordar en este documento es la relativa a las funciones encomendadas al mismo. El Cuadro 6 y el Gráfico 18 resumen las respuestas de las administraciones tributarias.

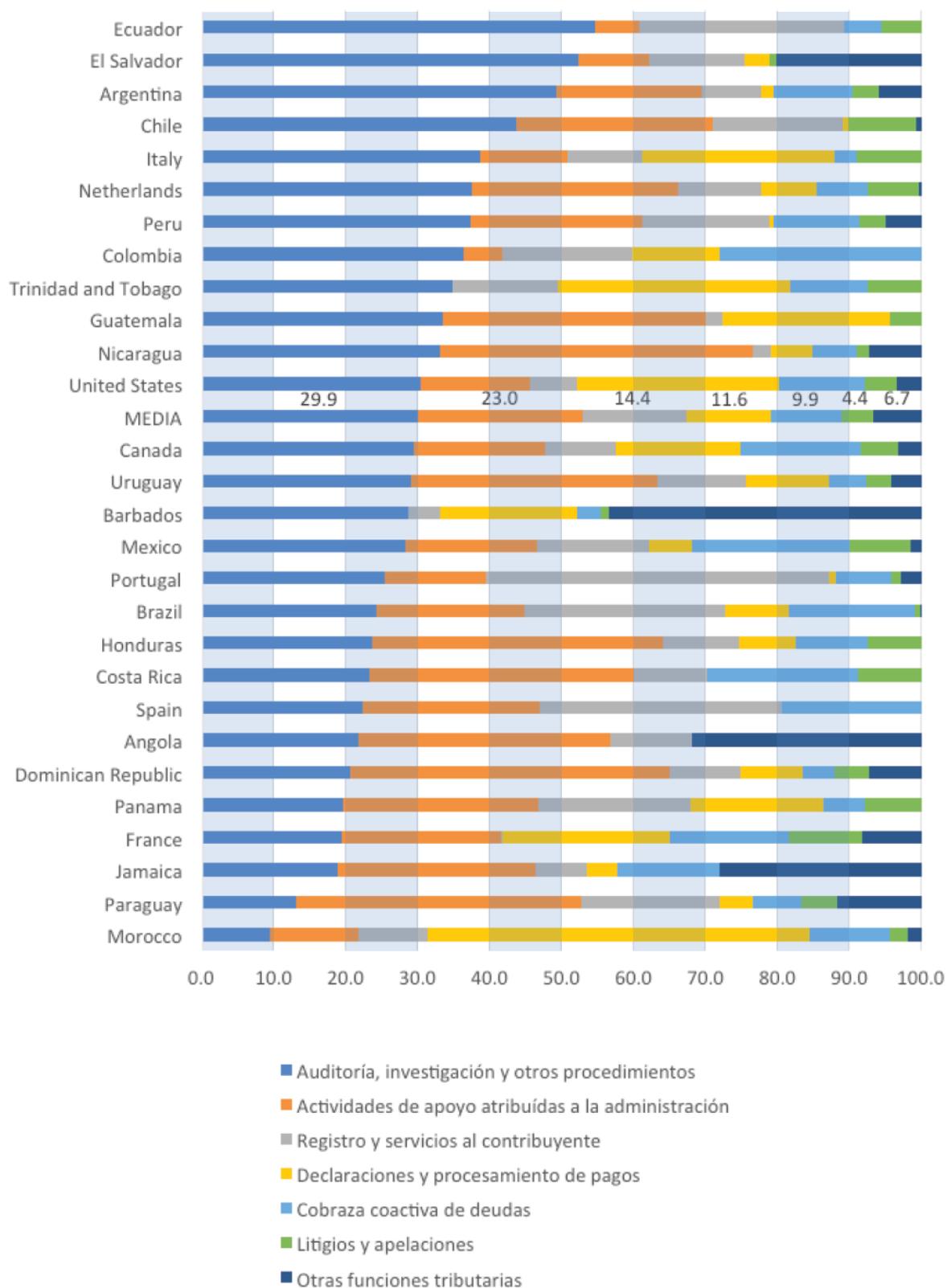
En media, la principal función sería de auditoría, investigación y otras comprobaciones, ocupando al 30% de los empleados, seguida por las tareas de apoyo, 23%, registro y atención al contribuyente, 14%, devoluciones y pagos, 11%, cobro coactivo, 10%, resolución de conflictos, 4%, y otros, 6%.

Sin embargo, hay que ser conscientes de que estas medias son muy poco representativas y que la heterogeneidad en las respuestas es enorme -ya sea porque realmente la organización interna del personal de las administraciones tributarias por funciones es muy variada o por que la pregunta es muy difícil de responder sin ambigüedades-. En términos técnicos esta heterogeneidad queda reflejada en los elevados valores de la desviación típica respecto a la media y, lógicamente, en el valor del coeficiente de variación. En todo caso, las respuestas por país si pueden ser de gran relevancia para entender los diferentes modelos de agencia tributaria y sus relaciones con los contribuyentes.

Cuadro 6.

Países	Auditoría, investigación y otros procedimientos	Actividades de apoyo atribuidas a la administración	Inscripción y servicios del contribuyente	Declaraciones y procesamiento de pagos	Cobranza de deudas y funciones relacionadas	Litigios y apelaciones	Otras funciones de operaciones tributarias
Angola	21,7	35,0	11,3	0,0	0,0	0,0	32,0
Argentina	49,3	20,2	8,3	1,7	10,8	3,7	6,0
Barbados	28,8	0,0	4,4	19,1	3,1	1,3	43,4
Brasil	24,3	20,5	27,9	8,8	17,5	0,8	0,2
Canadá	29,4	18,2	9,9	17,3	16,7	5,2	3,3
Chile	43,6	27,3	18,2	0,7	0,0	9,4	0,7
Colombia	36,3	5,5	18,1	12,0	28,2	0,0	0,0
Costa Rica	23,2	36,7	10,3	0,0	20,9	8,8	0,0
Rep. Dominicana	20,6	44,4	10,0	8,6	4,3	4,8	7,4
Ecuador	54,6	6,1	28,6	0,0	5,3	5,5	0,0
El Salvador	52,4	9,7	13,4	3,3	0,0	1,0	20,3
Francia	19,4	22,1	0,2	23,3	16,6	10,2	8,2
Guatemala	33,5	36,5	2,3	23,2	0,0	4,5	0,0
Honduras	23,6	40,5	10,5	7,8	10,1	7,4	0,0
Italia	38,7	12,1	10,3	26,8	3,1	9,0	0,0
Jamaica	18,9	27,5	7,1	4,3	14,2	0,0	28,1
México	28,3	18,3	15,6	5,8	22,1	8,4	1,6
Marrueco	9,5	12,3	9,6	53,1	11,2	2,4	2,0
Países Bajos	37,6	28,7	11,5	7,8	7,1	7,1	0,3
Nicaragua	33,1	43,6	2,4	5,8	6,2	1,6	7,4
Panamá	19,5	27,2	21,2	18,4	5,9	7,8	0,0
Paraguay	13,1	39,6	19,3	4,5	6,8	5,0	11,8
Perú	37,3	23,9	17,8	0,6	11,8	3,8	4,9
Portugal	25,5	14,0	47,7	0,9	7,7	1,4	2,9
España	22,3	24,6	33,6	0,0	19,5	0,0	0,0
Trinidad y Tobago	34,9	0,0	14,6	32,4	10,6	7,6	0,0
Estados Unidos	30,5	15,2	6,5	28,1	12,0	4,4	3,4
Uruguay	29,0	34,3	12,4	11,4	5,2	3,5	4,2
MEDIA	29,9	23,0	14,4	11,6	9,9	4,4	6,7
Des. Típica	10,94	12,62	10,09	12,45	7,29	3,23	10,82
Coef Var	36,52	54,88	70,14	107,10	73,70	72,59	161,13

Gráfico 18. Personal de Administración Tributaria por Funciones (%)



3. LAS ADMINISTRACIONES DE ADUANAS

Para finalizar este primer documento de trabajo de análisis de los resultados obtenidos en ISORA podemos analizar los datos correspondientes a la administración aduanera para aquellas administraciones de los países adheridos a CIAT que cuentan con una estructura integrada.

El Cuadro 7 muestra sus características básicas comparándolas con las anteriormente analizadas para la administración de impuestos internos de estos mismos países.

Cuadro 7. Administración de Aduanas-Presupuesto, Personal y Recaudación

Países	Coste/ Recaudación	Recaudación Aduanas/ Impuestos	Personal Actividad Principal Aduanas/ Impuestos	Personal Aduanas/ Impuestos	Presupuesto Corriente Aduanas/ Impuestos	Recaudación/ PIB	Presupuesto/ PIB
Angola	-	36,4	66,6	66,6	-	2,7	0,45
Argentina	0,9	30,3	38,6	42,6	55,1	4,5	0,04
Brasil	1,6	7,9	20,8	20,9	25,6	0,9	0,02
Colombia	1,9	21,3	62,7	55,5	62,4	2,6	0,05
Guatemala	0,8	45,8	36,2	57,0	15,5	3,1	0,03
Guyana	-	68,7	-	-	-	9,5	-
Honduras	0,5	54,5	39,1	46,2	29,8	6,9	0,04
Kenia	-	33,5	-	-	-	5,0	-
México	0,4	38,7	39,8	41,1	43,6	3,7	0,02
Países Bajos	3,6	12,5	33,0	36,8	33,7	2,2	0,08
Perú	2,7	34,9	53,3	50,5	68,3	3,9	0,11
Portugal	3,8	4,0	13,3	13,0	12,4	0,9	0,04
España	-	8,5	17,0	17,7	-	1,3	-
MEDIA	1,8	30,5	38,2	40,7	38,5	3,6	0,09

Para los países de los que contamos con datos, **la ratio coste/recaudación suele ser claramente mayor que en impuesto internos (con la excepción de Honduras y México), con una media de 1,8 frente a 1 por cada 100 unidades de recaudación, seguramente reflejando el hecho de que las Aduanas tienen otras funciones de control relevantes y ajenas al objetivo únicamente recaudatorio.**

En media la recaudación obtenida en aduanas equivale al 30% de la gestionada en impuestos internos (con mínimos en Portugal 4% o España 8,5% por su pertenencia a la Unión Europea; frente a máximo del 68, 54 o 45 por ciento en Guyana, Honduras o Guatemala, países con una fuerte dependencia de las importaciones), mientras que su presupuesto y personal asciende a un 40%, aproximadamente, del dedicado a los tributos no recaudados en frontera.

De forma global, la recaudación obtenida supone en media el 3,6% del PIB, frente al 13,3% de impuesto internos, con un presupuesto de gastos corrientes equivalente al 0,09 % del PIB.

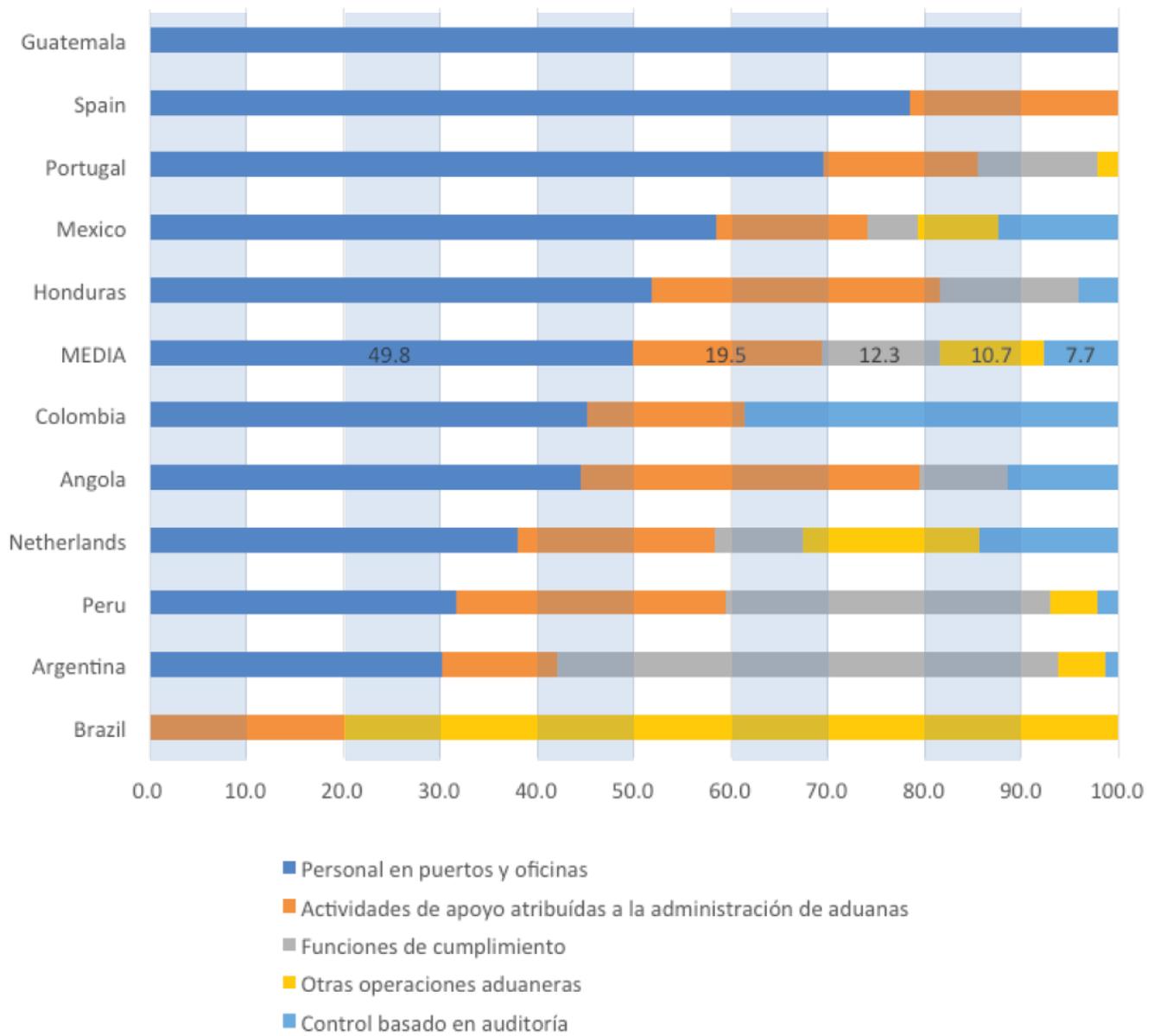
Por último, el Cuadro 8 y el Gráfico 19 muestran la atribución de funciones al personal de aduanas.

Cuadro 8.

Países	Personal en puertos y oficinas	Actividades de apoyo atribuidas a la administración de aduanas	Funciones de cumplimiento	Otras funciones de operaciones aduaneras	Control basado en auditoría
Angola	44,53	34,98	9,07	0	11,42
Argentina	30,16	11,97	51,6	4,86	1,41
Brasil	0	20,2	0	79,8	0
Colombia	45,2	16,23	0	0	38,57
Guatemala	100	0	0	0	0
Honduras	51,78	29,78	14,38	0	4,06
México	58,57	15,62	5,05	8,43	12,33
Países Bajos	38,03	20,33	9,13	18,1	14,41
Perú	31,73	27,83	33,45	4,9	2,08
Portugal	69,53	16	12,33	2,14	0
España	78,5	21,5	0	0	0
MEDIA	49,82	19,49	12,27	10,75	7,66
Desviación típica	28,09	10,18	15,31	21,71	10,83
Coeficiente Variación	56,38	52,21	124,73	201,96	141,41

En media, el 50% del personal estaría destinado a los puestos de control y oficinas, el 20% a tareas de apoyo, un 12% a labores ejecutivas, 7% a labores de auditoría y 10 a otras labores aduaneras. De nuevo, como en el caso de la administración de impuestos internos, esta clasificación funcional del personal muestra una elevada heterogeneidad.

Gráfico 19. Personal de Aduanas por funciones (%)



4. COMENTARIOS FINALES

En sucesivos documentos de trabajo continuaremos analizando los resultados de esta primera edición de la encuesta ISORA en lo referente a las características de las Administraciones Tributarias de los países de CIAT.

Estos estudios complementan la serie de análisis sintéticos que desde CIAT queremos ofrecer como presentación de las actualizaciones de las bases de datos de Recaudación, Alícuotas y Gastos Tributarios disponibles en CIATData y como apoyo a los estudios propios de las áreas de estudios de las distintas administraciones. Esperamos que esta tarea siga contribuyendo al progreso de la administración tributaria y su papel en la mejora de la eficiencia y la equidad en la aplicación de las políticas tributarias

Igualmente, animamos a los analistas de las administraciones tributarias de la región a enviar sus trabajos y colaboraciones para su posible publicación en la Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF, a la participación en el Concurso de Monografías y al seguimiento del Blog especializado CIATBlog⁴.

4 Más información en www.ciat.org

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CIAT (2016) “Las Administraciones de Ingresos en América Latina y el Caribe (2011 -2013)”, Ed. CIAT. Disponible en español e inglés en <https://www.ciat.org/publicaciones/>

BID, CAPTAC-RD, CIAT (2012) “Estado de la Administración Tributaria en América Latina: 2006 – 2010”. Disponible en español e inglés en <https://www.ciat.org/publicaciones/>



Serie **Documentos de Trabajo**



CIAT

Secretaría Ejecutiva del CIAT

Apartado: 0834-02129, Panamá, República de Panamá

Teléfono: (507) 3072428

Fax: (507) 2644926

Correo electrónico: ciat@ciat.org

Sitio Web: www.ciat.org