



Centro Interamericano
de Administraciones Tributarias
- CIAT -



Agencia Estatal de
Administración Tributaria
- AEAT -



Instituto de Estudios Fiscales - IEF
Ministerio de Hacienda
de España

Aspectos más destacados de las administraciones tributarias avanzadas

	Editorial	5
	Artículo	
Fernando Díaz Yubero Agencia Estatal de Administración Tributaria – (España)	<u>Aspectos más destacados de las administraciones tributarias avanzadas</u>	9
	XVI Concurso de Monografías CIAT/AEAT/IEF	
Jorge Luis Sánchez Vecorena SUNAT – (Perú)	<u>Análisis de los efectos y estructura de nuevas figuras tributarias como alternativa y/o complemento para conseguir la suficiencia recaudatoria en América Latina: la experiencia peruana</u>	39
Alberto Sorondo AFIP – (Argentina)	<u>Tendencias en las políticas organizacionales de las administraciones tributarias</u>	63
Felipe Tojeiro SRF – (Brasil)	<u>CPMF – Estrutura, Efeitos e Eficiência Arrecadatória</u>	83
Nieves Estela González García ONAT – (Cuba)	<u>Las estructuras funcionales en las Administraciones Tributarias: una restricción para el logro del nuevo Paradigma Fiscal</u>	105
Nelly Pachamango y Fernando Espinoza SUNAT – (Perú)	<u>Estructura organizativa, políticas y procesos en la Administración Tributaria peruana en el 2002 y su tendencia a futuro</u>	117
	Bibliografía	141

Edición: Damaris Bolaños
Diagramación: Juan M. Bermúdez C.
Distribución: Secretaría Ejecutiva del CIAT
E-Mail: ciat@ciat.org

REVISTA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CIAT/AEAT/IEF

Aspectos más destacados de las administraciones tributarias avanzadas

CONSEJO DE ASESORES

Comité Asesor CIAT:

Claudino Pita
Damaris Bolaños
Raúl Junquera

AEAT/IEF:

Salvador Ruiz Gallud
Juan José Rubio

EDITORES



Centro Interamericano
de Administraciones Tributarias- CIAT



Instituto de Estudios Fiscales - IEF
Ministerio de Hacienda de España



Agencia Estatal de
Administración Tributaria - AEAT

POLÍTICA EDITORIAL

Editorial Policy

En el marco del Acuerdo suscrito entre el CIAT y la Secretaría de Estado de Hacienda y la Agencia Estatal de Administración Tributaria del Ministerio de Hacienda de España, se estableció la redacción, edición y publicación de una revista de administración tributaria, para que sirviera de medio de expresión de los distintos enfoques tributarios vigentes en América y Europa.

La Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF tendrá números monográficos, dedicados a estudiar diferentes facetas de la problemática impositiva. Tendrá cinco secciones: Editorial, Estudios, Artículos, Experiencias de Países y Bibliografía.

El CIAT, la AEAT y el IEF dan especial consideración a la selección de los temas a tratar en cada número, a la definición de pautas para el desarrollo de los mismos, así como a la escogencia de los colaboradores y de los miembros del Comité Asesor.

Los trabajos se publican en el idioma original en que fueron escritos por su autor; de entre los cuatro oficiales del CIAT (español, inglés, francés o portugués).

The Agreement signed between CIAT and the State Secretariat of Finance and the State Agency of Tax Administration of the Ministry of Finance of Spain, provided for the drafting, editing and publication of a tax administration review that would serve as media for diffusing the various tax systems in force in America and Europe.

The CIAT/AEAT/IEF Tax Administration Review will consist of monographic issues devoted to examining the various facets of taxation problems. It will be divided into five sections: Editorial, Research Studies, Articles, Country Reports and Bibliography.

CIAT, AEAT and IEF give special consideration to the selection of topics to be discussed in each issue, the determination of guidelines for their development, as well as to the selection of collaborators and members of the Advisory Committee.

The works are published in the original language in which they were prepared by their authors, from among the four official CIAT languages (Spanish, English, French or Portuguese).

Manuscritos, Correspondencia y Suscripción

Los manuscritos, correspondencia, órdenes de suscripción y cambios de dirección, dirigirlos al CIAT, Apartado 2129, Panamá 9A, Panamá, Rep. de Panamá.

Precios

El costo de la suscripción es de veinticinco dólares americanos (US\$25.00) en versión impresa y de quince dólares americanos (US\$15.00) en versión electrónica, pagaderos mediante tarjeta de crédito.

Responsabilidad del Autor

Todos los artículos están firmados y la responsabilidad por su contenido es del autor.

Propiedad Intelectual

Ninguna parte de esta publicación puede ser reproducida sin la autorización escrita de los editores de la revista.

Manuscripts, Correspondence and Subscription

The manuscripts, correspondence, subscriptions orders and address changes must be addressed to CIAT, P.O. Box 2129, Panama 9 Rep. of Panama.

Costs

The cost of the subscription U.S. twenty five (US\$25.00) paperback version and U.S. fifteen (US\$15.00) e-book version payable through credit card.

Author's Responsibility

All articles are signed by the authors who are responsible for their contents.

Copyright

No part of this publication may be reproduced without written authorization from the editors of the review.

Editorial

Este número de la Revista de Administración Tributaria nos ofrece un artículo de Fernando Díaz Yubero, Presidente del Grupo de Trabajo de Relaciones Internacionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España, y Corresponsal del CIAT de ese país, titulado: “Aspectos más destacados de las administraciones tributarias avanzadas”.

También se incluyen los trabajos ganadores del XVI Concurso de Monografías CIAT/AEAT/IEF.

- El primer documento analiza los retos a los que en el inicio del S. XXI se enfrentan las administraciones tributarias y en general cualquier organización encuadrada en el sector público, y los factores – globalización y nuevas tecnologías– que están propiciando un nuevo modelo de gestión de los asuntos públicos y cambiando las relaciones entre los estados, sus administraciones, los mercados y los ciudadanos.
- Se resalta asimismo que en una economía cada vez más integrada la *capacidad de comunicación* es una de las claves fundamentales de una buena organización tributaria.
- Previamente al estudio del funcionamiento de las Administraciones Tributarias se hace una breve referencia a la evolución de los sistemas fiscales en los países miembros de la OCDE, constatándose el proceso de convergencia en la dimensión y estructura de los sistemas fiscales de estos países, en las últimas décadas, siguiendo el llamado modelo extensivo. Se aportan datos y cuadros estadísticos sumamente útiles.

This edition of the Tax Administration Review offers an article by Fernando Díaz Yubero, President of the International Affairs Work Group of the Spanish Tax Administration, and a CIAT correspondent for that country, titled: “The most important aspects of highly developed tax administrations”.

The awarded papers of the XVI Essay Contest CIAT/AEAT/IEF.

- The first document analyzes the challenges faced by tax administrations at the beginning of the 21st Century and in general any organization within the public sector framework and the factors – globalization and new technologies – which are promoting a new model for the management of public affairs and changing the relations between states, their administrations, markets and citizens.
- Similarly emphasis is placed on the fact that in an economy that is evermore integrated the *capacity to communicate* is one of the most important and key aspects of a first-class tax organization.
- Prior to the study of the operation of Tax Administrations a brief reference is made to the evolution of fiscal systems in OECD member countries is made, making evident the convergence process in the dimension and the structure of the fiscal systems of these countries, during the past decades, following the so-called extensive model. Very useful statistical data and charts are provided.

- El tercer apartado resume algunos de los rasgos más destacados y las líneas de evolución que pueden apreciarse en las organizaciones tributarias de los países desarrollados. El artículo trata de identificar las prácticas administrativas más destacadas o novedosas.
- Se pasa revista a los puntos más cruciales que tienen que ver con el funcionamiento de una Administración Tributaria:
 - La estrategia de cumplimiento voluntario.
 - La autonomía de funcionamiento en la Administración Tributaria.
 - Estructura organizativa flexible y orientada a las necesidades de los contribuyentes.
 - Organizaciones integradas.
 - Tecnologías de la información.
 - Política de personal.
 - Aspectos internacionales.
 - Eficiencia de las Administraciones Tributarias.

En definitiva un lúcido y completo análisis que se constituye en un elemento de la máxima utilidad para los administradores tributarios, bajo la premisa – que el propio autor expone en las conclusiones– de que es difícil definir un modelo ideal de Administración Tributaria, aunque sí se pueden observar una serie de notas comunes en las Administraciones Tributarias con mejores resultados.

El trabajo se configura, así pues, como un documento al servicio de las Administraciones Tributarias del área iberoamericana, perfectamente coherente con la línea editorial seguida por esta Revista de Administración Tributaria AEAT/CIAT/IEF desde sus inicios.

Se incluyen en este número, asimismo, los cinco trabajos ganadores del XVI Concurso de Monografías que convoca la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Instituto de Estudios Fiscales y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

- The third work summarizes some of the most important aspects and evolution lines that may be appreciated in the tax organizations of developed countries. The article attempts to identify the most outstanding and innovative administrative practices.
- The most crucial points that deal with the operations of a Tax Administration are revised:
 - The voluntary compliance strategy.
 - The operational autonomy in the Tax Administration.
 - Flexible organizational structure and directed towards taxpayers' needs.
 - Integrated organizations.
 - Information Technologies.
 - Personnel policy.
 - International Aspects.
 - The efficiency of the Tax Administrations.

In brief, the clear and complete analysis, which becomes an element that is highly used by tax administrators, under the premise – that the author expresses in the conclusions – that it is difficult to define an ideal Tax Administration model, in spite of the fact that a series of commonalities may be observed in Tax Administrations with the best results.

Hence, this work is constructed as a document at the service of the Tax Administrations of the Ibero-American region, and the same is perfectly consistent with the editorial lines followed by this Tax Administration Review AEAT/CIAT/IEF since its inception.

The five-awarded papers of the XVI Essay Contest convened by the Tax Administration State Agency, the Fiscal Studies Institute and the Inter-American Center of Tax Administrations are included.

Los trabajos versan sobre los siguientes temas:

- Evolución en las estructuras organizativas, en las políticas y en los procesos de las Administraciones Tributarias. Tendencias de futuro.
- Análisis de los efectos y estructura de nuevas figuras tributarias como alternativa y/o complemento para conseguir la suficiencia recaudatoria.

El gran número de participantes y la gran calidad de los trabajos presentados nos permiten hablar de un producto consolidado, del que se cumple su XVII edición en este año 2.004.

Ciudad de Panamá, enero de 2.004

Works are on the following topics:

- Evolution in Tax Administration organizational structures, policies and processes. Future trends.
- Analysis of the effects and the structure of new tax figures as an alternative and/or complement to acquire collection competences.

The large number of participants and the tremendous quality of the papers submitted allows to speak about a consolidated product, which reaches its XVII Edition this year 2.004.

Panama City, January 2.004

Aspectos más destacados de las administraciones tributarias avanzadas

Fernando Díaz Yubero
Presidente del Grupo de Trabajo de
Relaciones Internacionales
Agencia Estatal de Administración Tributaria,
(España)

Sumario

	Página
I. <u>Introducción</u>	11
II. <u>Breve referencia a la evolución del sistema fiscal</u>	12
III. <u>Aspectos más destacados de las administraciones tributarias avanzadas</u>	16
A. <u>Planteamiento</u>	16
B. <u>Notas características de las administraciones tributarias avanzadas</u>	19
1. <u>La estrategia de cumplimiento voluntario. Una Administración Tributaria al servicio del contribuyente</u>	19
2. <u>Autonomía de funcionamiento en la Administración Tributaria</u>	22
3. <u>Estructura organizativa flexible y orientada a las necesidades de los contribuyentes</u>	23
4. <u>Organizaciones integradas</u>	25
5. <u>Tecnologías de la Información</u>	26
6. <u>Política de Personal</u>	28
7. <u>Aspectos Internacionales</u>	30
8. <u>Eficiencia de las Administraciones Tributarias</u>	31
IV. <u>Conclusiones y resumen</u>	33

I. Introducción

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

En este contexto, un nuevo modelo de gestión de los asuntos públicos parece reemplazar al antiguo modelo burocrático basado en estructuras jerárquicas inmovilistas. El nuevo modelo se apoya en un estilo de dirección

diferente con visión de largo plazo, capaz de impulsar reformas y de no conformarse con mantener el "status quo" tradicional; persigue una organización eficiente cercana a las necesidades de los ciudadanos tratando de reforzar la cooperación frente al autoritarismo como sistema de relación con terceros. Así, la cooperación con la sociedad civil, que exige, en tanto parte afectada, que el sector público realice los cambios necesarios, puede constituirse en motor de transformación y permitir la mejora en el funcionamiento de las organizaciones públicas.

Para ello, es necesario que los ciudadanos dispongan de la máxima información gracias a una política de transparencia, y un nuevo instrumento para canalizar la información necesaria es el uso de las nuevas tecnologías y la creación de una amplia red infor-

mática de comunicación e interacción con los ciudadanos ("e-gobierno"), paralelo a las modalidades de comercio electrónico nacidas en "Internet", en el que sea posible discutir y opinar sobre la administración que el ciudadano desea.

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

II. Breve referencia a la evolución del sistema fiscal.

Con carácter previo al análisis del funcionamiento de las Administraciones Tributarias, se va a hacer una breve referencia a la evolución de los sistemas fiscales en los países miembros de la O.C.D.E. en las últimas décadas, tomando como base un artículo de Alberto Gago Rodríguez sobre la fiscalidad del siglo XXI ⁽¹⁾.

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

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

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

Un concepto que ha experimentado una reducción significativa en su peso recaudatorio, es la renta de aduanas como

CUADRO Nº 1
INGRESOS TRIBUTARIOS TOTALES EN % P.I.B.
OCDE 1980-2000

País	1980	1990	Variación 80/90	2000	Variación 90/00
Alemania	33,1	32,6	-1,5%	37,9	16,3%
Australia	27,4	29,3	6,9%	31,5	7,5%
Austria	39,5	40,2	1,8%	43,7	8,7%
Bélgica	43,1	43,1	0,0%	45,6	5,8%
Canadá	32,0	36,1	12,8%	35,8	-0,8%
Dinamarca	43,9	47,1	7,3%	48,8	3,6%
España	22,9	33,0	44,1%	35,2	6,7%
Estados Unidos	27,0	26,7	-1,1%	29,6	10,9%
Finlandia	36,2	44,7	23,5%	46,9	4,9%
Francia	40,6	43,0	5,9%	45,3	5,3%
Grecia	24,0	29,4	22,5%	37,8	28,6%
Holanda	43,4	42,8	-1,4%	41,4	-3,3%
Irlanda	31,5	33,6	6,7%	31,1	-7,4%
Islandia	29,2	31,4	7,5%	37,3	18,8%
Italia	30,3	38,9	28,4%	42,0	8,0%
Japón	25,4	30,9	21,7%	27,1	-12,3%
Corea	17,7	19,1	7,9%	26,1	36,6%
Luxemburgo	40,8	40,7	-0,2%	41,7	2,5%
México	16,2	17,3	6,8%	18,5	6,9%
Noruega	42,7	41,8	-2,1%	40,3	-3,6%
Nueva Zelanda	33,0	38,1	15,5%	35,1	-7,9%
Portugal	24,6	29,6	20,3%	34,5	16,6%
Reino Unido	35,3	36,0	2,0%	37,4	3,9%
Suecia	47,1	53,7	14,0%	54,2	0,9%
Suiza	28,9	30,9	6,9%	35,7	15,5%
Turquía	17,9	20,0	11,7%	33,4	67,0%
Media OCDE	32,1	35,0	9,0%	37,4	6,9%
Media U.E.	35,8	39,2	9,5%	41,6	6,1%

consecuencia de la apertura económica y comercial y de la reducción radical de los aranceles.

En conjunto, sin embargo, el llamado Modelo Extensivo, ha producido un incremento significativo en la presión fiscal en los países de la O.C.D.E., tal y como se recoge en el Cuadro nº 1. Se observa un incremento acumulado entre 1980 y 2000 en la presión fiscal de los países O.C.D.E. del 16'51%, al pasar del 32'1% al 37'4%. Sin embargo, el crecimiento fue más rápido en la década de los 80, 9,03%, que en la de los 90.

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

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

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

CUADRO Nº 2

**IMPLANTACIÓN DE FÓRMULAS IVA
(O.C.D.E. 1960 – 1999)**

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

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

El número medio de tramos de la tarifa se ha reducido de 14 a 5 (cuadro nº 3) y la media de los tipos marginales máximos ha pasado del 63 al 48% entre 1980 y 1999, con una reducción en este último caso del 23'8%.

CUADRO Nº 3

**CAMBIOS EN EL NÚMERO DE TRAMOS DEL I.R.P.F.
(O.C.D.E. 1980 – 1999)**

(Con redondeo al entero más próximo)

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

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

CUADRO Nº 4
EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS MARGINALES MÁXIMOS DEL I.R.P.F.
(O.C.D.E. 1980 – 2001)

(Con redondeo al entero más próximo)

PAIS	1980	1990	Varc. 80/90 %	1999	Varc. 90/99 %
Alemania	56	53	-5,4	49	-7,5
Australia	60	47	-21,7	47	0,0
Austria	62	50	-19,4	50	0,0
Bélgica	72	55	-23,6	55	0,0
Canadá	51	48	-5,9	48	0,0
Dinamarca	73	68	-6,8	59	-13,2
España	65	56	-13,8	48	-14,3
EE.UU.	50	45	-10,0	40	-11,1
Finlandia	68	59	-13,2	55	-6,8
Francia	60	57	-5,0	53	-7
Grecia	60	50	-16,7	43	-14
Holanda	72	60	-16,7	52	-13,3
Irlanda	65	53	-18,5	44	-17
Islandia	39	40	2,6	45	12,5
Italia	62	50	-19,4	45	-10
Japón	70	65	-7,1	50	-23,1
Corea	67	54	-19,4	44	-18,5
Luxemburgo	57	56	-1,8	42	-25
México	55	35	-36,4	40	14,3
Noruega	65	45	-30,8	47	4,4
N. Zelanda	60	33	-45,0	39	18,2
Portugal	-	40	-	40	0,0
Reino Unido	60	40	-33,3	40	0,0
Suecia	75	51	-32,0	56	9,8
Turquía	68	50	-26,5	40	-20
MEDIA OCDE	63	51	-19	46.84	-8,2
MEDIA CE	65	54	-16,9	48.7	-9,8

Fuente: O.C.D.E.

CUADRO Nº 5

EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS MARGINALES MÍNIMOS DEL I.R.P.F.

(O.C.D.E. 1980 – 2001)

(Con redondeo al entero más próximo)

PAIS	1980	1990 80/90 %	Variación	2001 90/01 %	Variación
Alemania	22	19	-13,6	20	5,3
Australia	32	21	-34,4	17	-19,0
Austria	23	10	-56,5	21	110,0
Bélgica	24	25	4,2	25	0,0
Canadá	6	17	183,3	19	11,8
Dinamarca	20	22	10,0	38	72,7
España	15	25	66,7	18	-28,0
Estados Unidos	11	15	36,4	15	0,0
Finlandia	6	23	283,3	32	39,1
Francia	5	5	0,0	8	60,0
Grecia	11	18	63,6	5	-72,2
Holanda	17	39	129,4	32	-17,9
Irlanda	25	30	20,0	22	-26,7
Islandia	19	40	110,5	38	-5,0
Italia	10	10	0,0	18	80,0
Japón	15	15	0,0	15	0,0
Corea	7	5	-28,6	11	120,0
Luxemburgo	12	10	-16,7	14	40,0
México	3	3	0,0	3	0,0
Noruega	6	20	233,3	28	40,0
Nueva Zelanda	14	24	71,4	20	-16,7
Portugal		15	-	12	-20,0
Reino Unido	30	25	-16,7	10	-60,0
Suecia	4	30	650,0	31	3,3
Turquía	10	25	150,0	15	-40,0
Media OCDE	15	18	20,0	19	5,6
Media UE	18	20	11,1	20,4	2

Fuente: O.C.D.E.

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

CUADRO Nº 6

“TAX MIX” PARTICIPACIONES RELATIVAS DE LOS IMPUESTOS

(OCDE 1980-1999)

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

que pueden gestionarse. Son muchos los autores que afirman que el margen de maniobra en el diseño del sistema tributario de cada país es cada vez más estrecho y que en el futuro se generalizará un “sistema fiscal de consenso” apoyado en los trabajos y propuestas de organizaciones internacionales, singularmente la O.C.D.E. En América Latina, las grandes instituciones (F.M.I., B.I.D., B.M.) también exigen unas condiciones mínimas de los sistemas nacionales para conceder determinados préstamos; de este modo también en América Latina se asiste a un proceso de aproximación en la estructura de los sistemas fiscales aún cuando hay todavía grandes diferencias.

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

Como conclusión, se puede decir que la globalización a la que asistimos a lo largo de las últimas décadas y que adquiere un ritmo cada vez más rápido, condiciona a las Administraciones Nacionales en el diseño de sus sistemas fiscales y en la forma en

III. Aspectos más destacados de las administraciones tributarias avanzadas

A) Planteamiento

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

Es una idea ampliamente compartida, que un sistema tributario correctamente diseñado no es nada sin una organización capaz de aplicarlo.

“El margen de maniobra en el diseño del sistema tributario de cada país es cada vez más estrecho; en el futuro se generalizará un “sistema fiscal de consenso”

A título de ejemplo baste señalar, según los datos contenidos en un informe del FMI⁽²⁾, que un mismo tipo de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido – el 20%, aplicado sobre una base imponible definida de forma más o menos homogénea, puede recaudar cifras tan dispares en otros tantos países como el 2,3%, el 5,9%, y el 8,14% del PIB; y ello debido en buena parte a la distinta eficacia de la administración fiscal encargada de la gestión práctica del impuesto. Tampoco debe olvidarse que en ocasiones la implantación de un impuesto, especialmente el IVA,

o la aplicación de una reforma fiscal más amplia ha servido para modernizar organizaciones que han tenido que adaptarse para poder gestionar sistemas tributarios que exigen un importante esfuerzo de información y asistencia al contribuyente, tratamiento de declaraciones, y control de registros contables.

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

NOTAS BÁSICAS DE UNA ADMINISTRACIÓN AVANZADA

- ✓ **Misión:** Recaudar los impuestos de los contribuyentes, poniendo énfasis en aumentar el nivel de cumplimiento voluntario de los ciudadanos. Ello exige dos líneas de actuación paralelas: Ofrecer las máximas facilidades a quienes quieren cumplir con sus obligaciones fiscales (servicios de información y asistencia amplios y cubiertos por personal cualificado) y, al mismo tiempo, reforzar la lucha contra el fraude fiscal.
- ✓ **Integrada.** Debe administrar todos los tributos internos y externos, y mantener, al menos, una adecuada coordinación con la organización encargada de recaudar las contribuciones a los sistemas de seguridad social.
- ✓ **Autonomía.** Se recomienda avanzar hacia organizaciones dotadas de flexibilidad para gestionar los recursos humanos y presupuestarios y sometida, al mismo tiempo, a un riguroso sistema de control.

El nuevo modelo debe implicar, al mismo tiempo, superar el tradicional modelo burocrático para pasar a una organización con mayor preocupación por los aspectos gerenciales (eficacia, eficiencia, ...) y con una orientación clara hacia la mejora de los resultados y la calidad de los servicios prestados.
- ✓ **Estructura organizativa,** basada no en las distintas figuras impositivas, sino en funciones y tipos de contribuyentes.

Tecnologías de la información. Las administraciones tributarias deben estar altamente informatizadas en todos sus procesos de trabajo y reservando especial atención al uso de las nuevas tecnologías para mejorar la comunicación con los ciudadanos y mejorar los métodos y procedimientos de control. Esta apuesta por la tecnología debe combinarse con el diseño de un amplio sistema de captación de información con trascendencia tributaria.
- ✓ **Recursos Humanos:** Cualificados, íntegros, motivados y retribuidos a un nivel competitivo con sus homólogos del sector privado.
- ✓ **Aspectos internacionales:** En un entorno económico abierto se debe impulsar la cooperación internacional en todos sus prismas: intercambio de información, prácticas administrativas e inspecciones conjuntas.

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

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

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

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

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

Por otra parte, es muy importante que el Código Tributario recoja una serie de principios mínimos

que den a la Administración Tributaria las herramientas necesarias para poder aplicar las normas. Cabe destacar:

* Régimen sancionador riguroso que haga caro el defraudar pero que sea equilibrado para que pueda ser realmente aplicado. El régimen sancionador es un elemento clave para favorecer el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y debe recoger, para los supuestos más graves, la tipificación del delito fiscal con penas de cárcel para quienes incurran en dicho delito.

* Potestades de la Administración Tributaria suficientes para obtener la información necesaria para aplicar el sistema fiscal, sea por suministro periódico o por requerimientos individualizados a los contribuyentes. La existencia de un número único de identificación fiscal y su uso obligatorio en todas las operaciones económicas o financieras con trascendencia tributaria, resulta imprescindible para aplicar un sistema tributario masivo.

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

B) Notas características de las Administraciones Tributarias Avanzadas

1. La estrategia de cumplimiento voluntario.

Una Administración Tributaria al servicio del contribuyente.

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

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

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

Es necesario, en este sentido, una especie de pacto implícito entre la administración tributaria y la sociedad para que la mayoría de los contribuyentes cumplan de forma voluntaria⁽³⁾ con sus obligaciones fiscales y exijan, por tanto, pocos recursos administrativos para su control. De este modo, las administraciones tributarias pueden dedicar recursos numerosos y cualificados al control de los contribuyentes menos cumplidores, con mayor trascendencia recaudatoria, etc.

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

Se trata, en definitiva, de una organización muy eficiente, con costes de gestión muy bajos y donde

las nuevas tecnologías pueden jugar un papel esencial y que sirve para aplicar el sistema fiscal a la inmensa mayoría de los ciudadanos.

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

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

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

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

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

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

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

En sentido contrario, un contribuyente que por el mismo período y concepto tributario no presente declaración y se resista a la actuación administrativa, exigirá desplegar una gran cantidad de recursos administrativos e incurrir en importantísimos gastos para obtener, en su caso, la deuda tributaria mucho tiempo después. De forma esquemática se puede resumir el proceso en las siguientes fases: hará falta detectar el incumplimiento, requerir al contribuyente para que cumpla con sus obligaciones, si se resiste, reiterarle el requerimiento y abrirle expediente sancionador (¿cuánto cuesta un requerimiento, su notificación, la apertura y gestión de un procedimiento sancionador, su notificación, resolución de alegaciones, desestimiento, confirmación, notificación de la deuda, cobro, ...?). Si el contribuyente ha decidido resistirse, habrá que plantearse una fiscalización en profundidad (puede iniciarse nuevamente el proceso de notificación, resistencia a la acción administrativa, ...); si hay recursos suficientes para fiscalizar a ese contribuyente y suerte, se cuantificará una cuota tributaria próxima a la ocultada, difícilmente se llegará al 100 %, dedicando recursos muy cualificados y costosos a tal fin y nuevamente se desata el proceso de notificación, recursos administrativos y recursos en vía judicial que pueden suponer varios años. Si la acción administrativa ha sido impecable (cada vez se pierden más expedientes en vía judicial por problemas procedimentales), tal vez confirmen los Tribunales la deuda reclamada al contribuyente y correspondiente a un ejercicio de muchos años

atrás. Posteriormente, si los Tribunales resuelven a favor de la posición administrativa ya sólo queda ejecutar la sentencia, pero teniendo en cuenta que durante estos años de pleitos y reclamaciones, el contribuyente ha podido prepararse para eludir el pago (alzamiento de bienes, interposición de sociedades, etc.) y se inicia, de nuevo, un largo y costoso proceso que puede terminar 8 / 10 años después de que el contribuyente dejara de presentar la declaración que puso en marcha toda la actuación administrativa.

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

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

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

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

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

- b) Al mismo tiempo, resulta imprescindible reforzar la lucha contra el fraude fiscal, transmitiendo a la sociedad el mensaje de que la administración tributaria es capaz de detectar y corregir con agilidad los incumplimientos fiscales. No hay nada más desincentivador del cumplimiento tributario que el saber que quienes incumplen sus obligaciones no son objeto de las debidas sanciones.

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

Las facilidades a los contribuyentes y la lucha contra el fraude aparecen complementándose en las declaraciones de principios de las organizaciones tributarias. El contribuyente deja de ser un potencial incumplidor y pasa a ser un cliente al que hay que prestar todo tipo de servicios para facilitarle el

conocimiento y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, mientras el defraudador, por el contrario, encuentra la respuesta más firme a su conducta ilícita ⁽⁴⁾.

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

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

La creciente preocupación por el respeto de los derechos de los contribuyentes en sus relaciones con la administración fiscal toma fuerza. Países como EE.UU., Holanda, Canadá, Nueva Zelanda, y Reino Unido, han acompañado a España en la elaboración y publicación de documentos en los que se recogen los derechos y obligaciones que deben presidir dichas relaciones. Los derechos a la presunción de inocencia y de honestidad, a recibir un trato cortés y considerado, a la confidencialidad y privacidad, a disfrutar de la opción más ventajosa prevista en la ley, etc; aparecen enumerados, entre otros, en los estatutos de los contribuyentes ⁽⁵⁾.

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

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

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

2. Autonomía de funcionamiento en la Administración Tributaria.

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

Con el nuevo modelo se refuerzan los aspectos gerenciales en las Administraciones Tributarias, ya que para poder exigir responsabilidades a los gestores hay que darles margen de maniobra y ofrecerles la posibilidad de elegir entre soluciones alternativas, más allá de un único procedimiento tasado. A los gestores públicos se les exigen, cada vez más, responsabilidades frente a los resultados y a la consecución de unas determinadas metas y objetivos y no sólo la adecuación entre la actividad efectiva y los procedimientos previstos como ocurría con el administrador. Como señalan Metcalfe y Richards⁽⁶⁾, la gerencia implica el derecho a dirigir y la obligación de rendir cuentas.

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

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

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

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

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

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

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

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

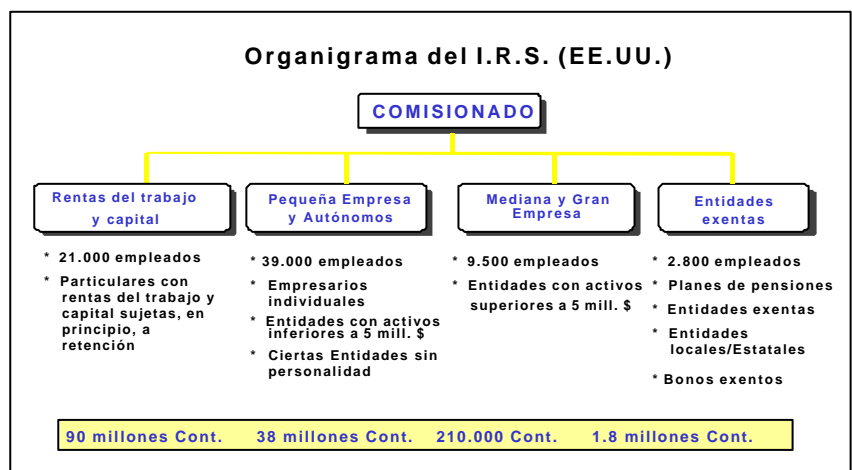
Para terminar este punto, que podría dar lugar a un amplio debate, cabe citar el informe Next Steps a la Efficiency Unit británica que aunque ya tiene unos cuantos años (es de 1988) conserva plena vigencia y señala que “... las reglas comunes no se adaptan bien a ninguna parte de la organización y se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

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

La idea de prestación de servicios al contribuyente no se limita a facilitarle educación, información y asistencia, sino que debe alcanzar al diseño de la estructura de las organizaciones tributarias. Los organigramas de las administraciones más avanzadas reflejan una estructura orientada hacia los distintos tipos de contribuyentes.

Este tipo de estructuras tiene su racionalidad en el convencimiento de que semejante diseño facilita la prestación de servicios, el cumplimiento voluntario, y de ahí, la recaudación de impuestos.

Son ejemplos de esta tendencia la Administración Tributaria americana y la holandesa. La primera recientemente ha adaptado su organigrama creando distintas unidades especializadas en determinado tipo de contribuyentes: asalariados, pequeña empresas y empresarios autónomos, medianas y grandes empresas –con cinco unidades sectoriales: venta al por menor, alimentación y empresas farmacéuticas; servicios financieros y de salud; recursos naturales; industria pesada, construcción y transporte; y comunicaciones, tecnología y medios de comunicación- y entidades exentas. La Administración holandesa, por su parte, distingue diferentes unidades: para personas físicas, empresas de diferentes zonas geográficas del país, y grandes empresas.



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

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

La creación de unidades especializadas para la gestión de las grandes empresas se ha extendido a la mayoría de los países. La razón es que buena parte de los ingresos tributarios de un país procede de un número relativamente bajo de contribuyentes, no sólo por los impuestos que pagan, sino también por los que ayudan a recaudar a través del sistema de

retenciones fiscales. Además, este tipo de empresas suministran un gran volumen de información de trascendencia tributaria sobre terceros, en especial las instituciones financieras. Estas circunstancias conducen a un modelo de relación entre la Administración Tributaria y los grandes contribuyentes muy diferente del que existe con los demás contribuyentes. En efecto, tanto la frecuencia como la profundidad de las cuestiones planteadas por los grandes grupos, además de su trascendencia recaudatoria y gestora, aconsejan implantar métodos de trabajo y organizaciones adecuadas para la gestión del sistema fiscal por parte de estos contribuyentes.

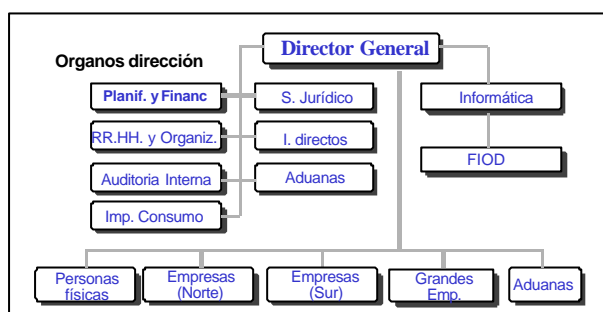
“La estructura organizativa de la administración tributaria debe ser flexible y próxima al contribuyente.”

En este sentido, a comienzos de los años 80 algún país, como Argentina, decide crear una estructura específica para las grandes empresas. Después, España por ejemplo, creó la Oficina Nacional de Inspección para desarrollar las labores de comprobación e investigación de, entre otros contribuyentes, los grupos de empresas. En 1995, se ampliaron estas funciones alcanzando a las de gestión con la creación bajo la dependencia de aquella de la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas. Durante la década de los años 90 han sido muchos los países latinoamericanos que han establecido

esta modalidad de unidades y, más recientemente, las han creado o van a crearlas algunos países de la Unión Europea (Países Bajos, Austria y Francia). También encontramos estas unidades en los países que más recientemente han modernizado sus administraciones tributarias, como los del Este de Europa.

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

Organigrama de la Administración Tributaria holandesa



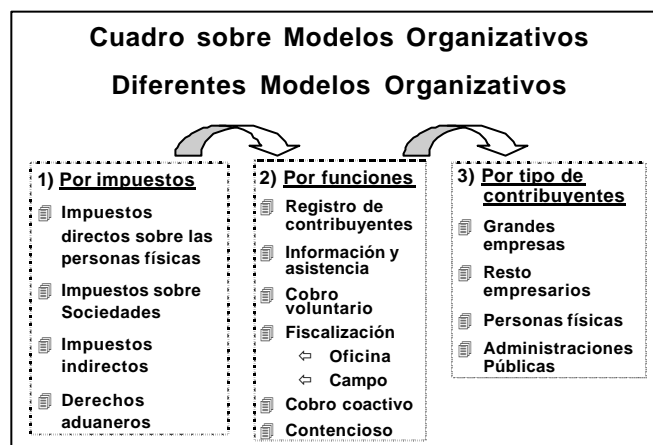
Ahora bien, junto a las administraciones citadas, conviven otras cuyos organigramas se basan en una clasificación menos innovadora según los distintos tipos de impuestos, de modo que un departamento se ocupa de todas las funciones clásicas relacionadas con uno o varios impuestos. Así atienden a las labores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

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

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

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

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



4. Organizaciones integradas.

Que una única organización, bien tenga status jurídico de departamento ministerial o de agencia independiente, se ocupe de la administración de todos los impuestos se interpreta casi en la totalidad de los informes sobre mejora de las prácticas administrativas, muy positivamente. La separación de la imposición directa e indirecta, cuyo ejemplo paradigmático se encuentra en el Reino Unido con la existencia de dos organizaciones separadas, una para administrar los impuestos aduaneros, las accisas y el IVA y otra, para los impuestos directos, las contribuciones al sistema

de seguridad social, y el impuesto sobre el petróleo, tiene el inconveniente de duplicar los departamentos de servicios en las dos organizaciones, no facilitar el intercambio de información entre actuarios de una y otra institución, y aumentar los costes de las empresas que deben pasar controles duplicados para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

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

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

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

Al mismo tiempo, no se puede olvidar el impacto que los procesos de integración supranacional (económica

y política) está teniendo o va a tener de forma inmediata en las Administraciones nacionales.

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

Una organización de este tipo, dotada de autonomía y con representación real en los órganos de gobierno de los diferentes niveles territoriales, podría ser una solución eficaz y eficiente y permitiría trabajar con altos niveles de independencia y calidad técnica. La aplicación del sistema fiscal debería quedar, además, fuera del debate político que debería desarrollarse en relación con el diseño de la política fiscal.

5. Tecnologías de la información.

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

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

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

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

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

Desde el punto de vista organizativo, los servicios de informática pueden ser encomendados a un departamento integrado en la estructura de la organización tributaria, como es el caso de España, EE.UU. y Francia; o subcontratados a empresas públicas o mixtas ajenas a la propia administración fiscal, como ocurre en Italia, Reino Unido, Brasil o Finlandia. Puede también, por último, recurrirse a modelos mixtos que combinan los dos anteriores. Es

el caso de Australia, país en el que la infraestructura informática está subcontratada, pero el diseño de las aplicaciones es realizado por la propia administración tributaria australiana. El carácter central que en mi opinión tiene el sistema de información en las organizaciones tributarias, aconseja que la dirección efectiva se lleve desde la Dirección de la Administración Tributaria, sin perjuicio de poder contar con apoyo externo para los aspectos instrumentales. Además, la unidad encargada del manejo y explotación de la información no puede concebirse como un mero centro de Servicios, sino como una unidad estratégica con capacidad para influir en la toma de decisiones de la organización.

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

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

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

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

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

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

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

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

6. Política de personal.

Si la eficacia de un sistema fiscal depende en gran medida de la organización encargada de aplicarlo, no es menos cierto que toda administración tributaria se sustenta en buena parte en los recursos humanos de que dispone.

Una fuerza de trabajo cualificada, íntegra, preparada técnicamente, actualizada en sus conocimientos, y bien retribuida, es imprescindible para poder competir en un plano de igualdad con los profesionales del ámbito tributario que prestan sus servicios en las empresas privadas.

La gestión de personal de cualquier organización comprende diversos ámbitos: captación y selección, incorporación, motivación, formación técnica y gerencial, modelo retributivo, carrera administrativa, sistemas de cobertura de los puestos de trabajo, etc., y exige directivos capaces de tomar decisiones,

muchas de ellas colegiadas, en un ámbito tan importante. Las organizaciones más modernas son conscientes de la necesidad de contar con personal directivo del más alto nivel, y de mantener una fuerza de trabajo íntegra, motivada, socialmente considerada y bien retribuida.

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

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

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

- a) Acceso a la función pública por méritos y cualificación técnica contrastada a través de pruebas que garanticen la transparencia del proceso y convocadas con suficiente publicidad.
- b) Carrera administrativa ligada a la dedicación y a la calidad del trabajo desarrollado y con cobertura transparente de los puestos.
- c) Estabilidad en el empleo, si se alcanzan niveles adecuados de rendimiento. No se propone en este punto, la aplicación del

tradicional modelo funcionarial europeo que implica, en la práctica, la inamovilidad del personal pero hay que tratar de evitar la rotación excesiva ligada a criterios políticos. Los cambios de este tipo son o han sido frecuentes en algunos países y suponen una rémora muy importante para las Administraciones Tributarias que prácticamente las paraliza y que supone, en definitiva, concebir a la Administración Tributaria como un botín político-partidista. Creo que es conveniente que quien acceda a trabajar en la Administración Tributaria tenga un horizonte estable siempre que su trabajo, en cantidad y en calidad, cumpla unos niveles exigidos por la organización.

- d) Nivel retributivo razonablemente competitivo con el sector privado y con un componente ligado a la calidad del trabajo desarrollado (al menos, para los niveles medios y superiores conviene contar con incentivos variables)
- e) Sistemas de capacitación amplios en materias técnico-tributarias, procedimentales y gerenciales.

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

Reducción de personal en distintas administraciones tributarias

<u>Suecia</u>	98	18,34%
	92	
<u>R. Unido</u>	98	25%
	92	
<u>N. Zelanda</u>	98	19%
	95	
<u>Bélgica</u>	98	12,3%
	92	
<u>Finlandia</u>	98	8,5%
	92	

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

Ratio población/personal de distintas Administraciones Tributarias (1997)

Alemania	476	Media: 508
Bélgica	359	
Dinamarca	436	España: 1.343
Francia	596	
Holanda	491	
Italia	442	
Reino Unido	750	

Ratio población/personal de las Administraciones Tributarias Latinoamericanas

Ecuador	9.233	Media: 4.717
Bolivia	5.832	
Colombia	5.750	España: 1.343
Costa Rica	4.234	
Argentina	3.286	
México	2.613	
Uruguay	2.070	

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

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

Otro de los temas recurrentes en materia de personal es la necesidad de mantener un alto nivel de comportamiento ético en el personal al servicio de la Administración Tributaria. Esta necesidad se hace acuciante para determinados países en los que la corrupción se encuentra realmente extendida. Las soluciones al problema no son sencillas, pero se entiende que la existencia de una clara legislación sobre los derechos y las obligaciones de los empleados públicos, de códigos de conducta, de cursos de formación en la materia, y de declaraciones de bienes para altos cargos, ayudan a crear la transparencia necesaria. Y una vez establecido este marco, es necesario crear una carrera administrativa que pudiera perderse en caso de incurrir en conductas incorrectas, pagar una retribución justa acorde con el esfuerzo realizado; y, por último, hacer patente que la administración tiene las unidades de auditoría interna y los mecanismos necesarios para identificar y castigar la corrupción.

7. Aspectos Internacionales.

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

fiscales que, favoreciendo el establecimiento de personas o sociedades en un país, resultan perjudiciales para los demás.

Las organizaciones fiscales deben reaccionar ante este nuevo reto y ser capaces de adaptarse con rapidez. Las técnicas de análisis de riesgos no pueden limitarse a aspectos

locales; deben también contemplar esta nueva dimensión internacional. Es preciso mejorar y explotar intensamente la cooperación administrativa internacional y la presencia en organismos multilaterales, y esto incluye no sólo la firma de tratados y acuerdos internacionales, sino el intercambio de información y el desarrollo de actuaciones administrativas conjuntas de las distintas organizaciones tributarias nacionales. En este sentido, el programa Fiscalis desarrollado por la Comisión Europea a través de su Comité Permanente de Cooperación Administrativa constituye un ejemplo a seguir. Este programa financia el sistema VIES de intercambio de información sobre comercio intracomunitario, facilita el intercambio de funcionarios y la celebración de seminarios sobre aspectos legales y administrativos de los Estados Miembros, y, por último, financia actuaciones de comprobación e investigación de entidades de ámbito europeo en las que intervienen distintos países. Su actual limitación,

“Las organizaciones fiscales deben reaccionar ante el nuevo reto de la globalización y ser capaces de adaptarse con rapidez.”

únicamente opera en el ámbito de la fiscalidad indirecta, se tratará de superar en el nuevo Programa que va a entrar en vigor en 2003 y que se pretende, dé cobertura también a los impuestos directos.

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

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

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

8. Eficiencia de las Administraciones Tributarias.

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

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

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

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

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

RATIOS DE PRODUCTIVIDAD	COSTES DE GESTION/PIB
EE.UU. (IRS)	30,3
España (AEAT)	53,7
Canadá	84,0
Irlanda	92,3
R. Unido (IR + CE)	94,7
Suecia	95,0
Alemania (2)	98,0
Francia (DGI/CP)	100,0
Italia	129,7
Holanda	146,0

Referencia Francia con índice 1100

Fuente: Senado francés

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

Costes de gestión de los ingresos tributarios netos (1997)

USA	0,58%	Media: 1,21%
Canadá	1,05%	
Japón	0,93%	España: 0,86%
R.U.	1,12%	
Italia	1,52%	
Alemania	1,71%	
Francia	1,60%	

Fuente: Ministerio de Finanzas e Industria de Francia

Como ya se ha dicho, el cuadro compara únicamente la eficiencia de determinadas organizaciones para conseguir una determinada recaudación neta; no se trata por tanto, de comparar la eficacia o calidad de esas organizaciones, sino únicamente su nivel de eficiencia. Resulta tremendamente difícil comparar la calidad y eficacia de la Administración Tributaria de distintos países, por lo que únicamente se dispone de datos comparados, relativamente fiables, del nivel de eficiencia.

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

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

IV. Conclusiones y resumen

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

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

En todo caso, la Administración Tributaria juega, sin duda, un papel fundamental para la consolidación de la democracia y el adecuado funcionamiento del Estado que, en el caso de los países en desarrollo exige, en general, su reforzamiento. En este sentido Richard Bird y Milka Casanegra señalan que en los países en desarrollo, la Administración Tributaria es la política fiscal, en línea con la ya famosa frase de Musgrave de que un sistema tributario vale lo que valga la organización encargada de aplicarlo.

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

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

- 1ª) Una característica destacada de los procesos de reforma fiscal acometidos durante los últimos años en diferentes países, es la unificación formal de dichas propuestas, sin tener en cuenta las diferentes realidades económicas y sociales sobre las que se aplican, hasta cristalizar en lo que se suele denominar modelo de reforma fiscal extensivo (tendencia a la ampliación de las bases gravables y reducción de los tipos impositivos).
- 2ª) El modelo de reforma fiscal extensivo supone el predominio, entre otros, de los principios de eficiencia económica, sencillez administrativa y equidad horizontal, sobre los de equidad vertical y capacidad redistributiva; e implica una nueva distribución de la carga fiscal, con mayor peso de la imposición indirecta, además de la ralentización del crecimiento de la presión fiscal en términos de P.I.B., al menos en los países desarrollados de la O.C.D.E.

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

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

- 3ª) Una Administración Tributaria eficaz, además de una adecuada regulación del régimen jurídico –Código Tributario- es un presupuesto indispensable para satisfacer los objetivos recaudatorios del sistema impositivo. Como se ha recordado reiteradamente, la política tributaria es “la Administración Tributaria, especialmente en los países en desarrollo”.
- 4ª) No es fácil acotar las características que definen un modelo ideal de administración tributaria, dado que diferentes propuestas han obtenido resultados igualmente aceptables en distintos países. No obstante, en el momento actual parece decantarse un modelo cuyas notas básicas serían: el fomento del cumplimiento voluntario, reduciendo la presión fiscal indirecta; que administre todos los tributos, internos y externos, estatales y regionales; organizado en forma de Agencia, con autonomía de gestión y contratación, muy capitalizada, sobre todo en tecnologías de la información y con alta cualificación profesional de sus recursos humanos.
- 5ª) La estrategia de cumplimiento voluntario supone, en la práctica, contar con organizaciones duales. Un área se dedicaría a la gestión de un gran número de contribuyentes cumplidores, con procedimientos normalizados, servicios de información muy amplios, fuerte apoyo informático y procedimientos recaudatorios accesibles en vía voluntaria. Otra parte de la administración tributaria se ocuparía de los contribuyentes resistentes al cumplimiento voluntario y a los que tienen mayor trascendencia recaudatoria y a los grandes suministradores de información para la administración fiscal. En esta área cobran gran relevancia los procedimientos individualizados y muy intensivos en personal de alta cualificación.
- 6ª) Es necesario ofrecer facilidades a los contribuyentes que quieran cumplir con sus obligaciones, para que puedan hacerlo con los menores costes posibles. Ello supone contar con buenos servicios de información y asistencia a los ciudadanos. Al mismo tiempo, resulta imprescindible reforzar la lucha contra el fraude fiscal, transmitiendo a la sociedad el mensaje de que la administración tributaria es capaz de detectar y corregir con agilidad los incumplimientos fiscales. Ambas características de una administración fiscal moderna son necesarias, y deben darse simultáneamente para reforzar sus efectos mutuamente.
- 7ª) La administración tributaria debe tender a gestionar a través de una sola Institución todos los impuestos, bien sea un órgano de la administración centralizada o una agencia independiente. Existe, también, una tendencia a la integración entre las administraciones tributarias y las organizaciones encargadas de gestionar las contribuciones a los sistemas de cobertura social. Asimismo, se aprecia una cierta tendencia integradora entre los distintos niveles de gobierno, central o regional, que vienen obligados a gestionar sistemas fiscales interdependientes y, por tanto, a buscar una mayor coordinación entre las organizaciones encargadas de su aplicación. Este aspecto cobra especial importancia con el proceso de descentralización y desconcentración del gasto público que viven actualmente muchos países.
- 8ª) La aplicación del sistema fiscal debería quedar fuera del debate político, que debería desarrollarse sólo en relación con el diseño de la política fiscal. Al mismo tiempo, no se puede olvidar el impacto que los procesos de integración supranacional (económica y política) está teniendo o va a tener de forma inmediata en las Administraciones nacionales.
- 9ª) La creación de Agencias, con status jurídico diferente a los tradicionales departamentos ministeriales, se ha generalizado. Dichas entidades vienen dotadas por sus normas de creación, de cierta autonomía de funcionamiento, en especial en cuestiones financieras y de gestión de recursos humanos, a fin de lograr mejores resultados en el desempeño de su misión. Con el nuevo modelo se refuerzan los aspectos gerenciales en las Administraciones Tributarias, ya que para poder exigir responsabilidades a los gestores hay que darles margen de maniobra y ofrecerles la

posibilidad de elegir entre soluciones alternativas, más allá de un único procedimiento tasado.

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

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

- 11ª) La Administración Tributaria es una organización encargada de captar, manejar, imputar e interpretar información económica y financiera con trascendencia tributaria, en volúmenes de datos extraordinariamente altos, por lo cual la mecanización de dicha información resulta imprescindible. No puede existir una buena administración tributaria sin un sistema de información eficaz que asegure un adecuado tratamiento e imputación de toda

la información manejada por la organización y facilite la adecuada realización de las tareas de campo de todos sus departamentos. El carácter central que tiene el sistema de información en las organizaciones tributarias, aconseja que la dirección efectiva se lleve desde el interior de la propia Administración Tributaria, sin perjuicio de poder contar con apoyo externo para los aspectos instrumentales.

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

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

- 14ª) Los principios que deben observarse en el reclutamiento, capacitación y utilización del personal al servicio de la administración fiscal serían los siguientes:
- a) Acceso a la función pública por méritos y cualificación técnica contrastada a través de pruebas que garanticen la transparencia del proceso y convocadas con suficiente publicidad.
 - b) Carrera administrativa ligada a la dedicación y a la calidad del trabajo desarrollado y con cobertura transparente de los puestos.
 - c) Estabilidad en el empleo, si se alcanzan niveles adecuados de rendimiento.
 - d) Nivel retributivo razonablemente competitivo con el sector privado y con un componente ligado a la calidad del trabajo desarrollado (al menos, para los niveles medios y superiores conviene contar con incentivos variables).
 - e) Sistemas de capacitación amplios en materias técnico-tributarias, procedimentales y gerenciales.
- 15ª) La complejidad de las Administraciones Tributarias ha dado lugar a que cada vez sean más completos y elaborados sus sistemas de planificación y control gerencial, que ofrecen soluciones diversas. En general, van siendo cada vez más sofisticados y tratan de
- tomar en cuenta aspectos cuantitativos y cualitativos, incorporan cada vez más facetas ligadas al servicio al contribuyente y no sólo datos relativos a la lucha contra el fraude y tratan de incluir todos los procesos relevantes de forma integrada, superando los compartimentos estancos. Una amplia lista de países han optado por un modelo de evaluación y control de resultados basado en los Contratos-Programa.
- 16ª) La globalización de la economía mundial está teniendo un fuerte impacto en las relaciones económicas internacionales. Asimismo, la creación de espacios económicos integrados alimenta la competencia fiscal entre los distintos países, y fomenta el empleo de prácticas fiscales que, favoreciendo el establecimiento de personas o sociedades en un país, resultan perjudiciales para los demás. Las organizaciones fiscales deben reaccionar ante este nuevo reto y ser capaces de adaptarse con rapidez. Las técnicas de análisis de riesgos no pueden limitarse a aspectos locales; deben también contemplar esta nueva dimensión internacional. Es preciso mejorar y explotar intensamente la cooperación administrativa internacional y la presencia en organismos multilaterales, y esto incluye no sólo la firma de tratados y acuerdos internacionales, sino el intercambio de información y el desarrollo de actuaciones administrativas conjuntas de las distintas organizaciones tributarias nacionales.

**XVI Concurso de Monografías
CIAT/AEAT/IEF**

- Resumen de los trabajos premiados -

Análisis de los efectos y estructura de nuevas figuras tributarias como alternativa y/o complemento para conseguir la suficiencia recaudatoria en América Latina: la experiencia peruana

Jorge Luis Sánchez Vecorena

Profesional de la Gerencia de Estudios Tributarios
SUNAT, Perú

**Primer Premio
XVI Concurso de Monografías
CIAT/AEAT/IEF**

Introducción

Uno de los objetivos principales de todo Sistema Tributario es proporcionar los recursos necesarios para financiar el gasto público. Este objetivo es conocido como suficiencia recaudatoria del Sistema Tributario y los caminos para alcanzarlo difieren según las realidades que se enfrenten, pasando desde el diseño de herramientas que potencien la recaudación de los tributos ya existentes, y el accionar de la Administración, hasta la creación de nuevas figuras tributarias o nuevos impuestos que logren suplir el déficit recaudatorio de la estructura tributaria tradicional. El debate del problema también considera la necesidad de eliminar las “renuncias tributarias” (son beneficios y/o exoneraciones sectoriales también llamadas “gastos tributarios”) como una medida que permitiría liberar un importante nivel de recursos en diversos países de la región.

Cualquiera sea el camino elegido para lograr la suficiencia recaudatoria, se requiere un diagnóstico previo, pues cada realidad es diferente y los efectos

sobre la economía pueden no ser los deseados en cuanto a la consideración de los principios básicos de simplicidad, equidad, neutralidad, eficiencia, que coadyuvan al éxito de los sistemas tributarios.

En las últimas dos décadas la experiencia de América Latina da cuenta de la implementación de sendas reformas tributarias, originadas mayormente en la necesidad de lograr la suficiencia recaudatoria que permita afrontar las presiones de gasto, así como el afán de simplificar el Sistema Tributario y avanzar en hacerlo equitativo. En estas reformas, más que la introducción de nuevas figuras tributarias, destacaron la simplificación de los Sistemas Tributarios, la implementación de medidas de política sobre los tributos existentes y la potenciación de la labor de las administraciones tributarias.

En la actualidad, la realidad latinoamericana muestra la persistencia de problemas comunes como son los altos niveles de informalidad, pobreza

y la existencia de déficit públicos elevados. Los sistemas tributarios de la región registran altos niveles de evasión tributaria, baja conciencia tributaria y gran cantidad de beneficios y tratamientos especiales, que afectan la suficiencia recaudatoria, frente a los mayores requerimientos de recursos para cumplir las metas fiscales.

A la luz de la experiencia Latinoamericana, en particular del caso peruano, la investigación plantea la existencia de margen de acción para elevar la recaudación y lograr la suficiencia recaudatoria trabajando principalmente sobre la estructura tributaria existente, antes que introduciendo nuevas figuras tributarias que pueden afectar el normal funcionamiento del Sistema Tributario.

En esta dirección, se propone potenciar la recaudación de los actuales tributos y liberar recursos a través de la eliminación de beneficios tributarios y regímenes especiales que generarían distorsiones en el sistema y tienen un impacto fiscal negativo. A fin de minimizar el impacto social y/o sobre la competitividad de tal eliminación, se propone el canje de beneficios por gasto directo del Estado.

No obstante lo anterior, la introducción de nuevas figuras tributarias o impuestos es aprobada cuando se usa con un afán de ordenamiento más que recaudatorio, lo cual permitirá que existan sistemas tributarios con la capacidad de reacción necesaria para poder captar los recursos fiscales que generan las nuevas operaciones económicas del mundo globalizado.

“Para lograr la suficiencia del sistema tributario se dispone de dos herramientas: aumentar la capacidad recaudatoria y mejorar la eficiencia de la Administración Tributaria.”

I. Algunos conceptos sobre suficiencia del sistema tributario

La “suficiencia del sistema tributario” se vincula a su capacidad de recaudar una magnitud de recursos adecuada para financiar el gasto público. Para lograr la suficiencia del sistema tributario se dispone de dos herramientas: *aumentar la capacidad recaudatoria y mejorar la eficiencia de la Administración Tributaria*. Lo primero pertenece al ámbito de la política tributaria y tiene que ver con variables como el nivel de tasas, la amplitud de las bases imponibles, el nivel de sanciones, entre otros. La segunda herramienta se relaciona con la reducción de la evasión para lo cual se dispone de las facultades de fiscalización.

Determinantes de la Capacidad Recaudatoria de un Sistema Tributario

La capacidad recaudatoria de un sistema tributario está explicada por las tasas impositivas, la amplitud de la base imponible y las facilidades para evadir o eludir los impuestos. Estas son las herramientas de política tributaria disponibles para impulsar los incrementos en la recaudación.

- *Las Tasas Impositivas:* ante la tentación de aumentar la recaudación vía incremento de las tasas impositivas es importante evaluar previamente qué situación enfrentamos, es decir definir la posición inicial en la *Curva de Laffer*¹, ya que los aumentos indiscriminados de tasas no necesariamente tienen los efectos esperados. Existen formas alternativas de aumentar la recaudación, tales como el combate a la evasión tributaria, que resultan ser más eficientes al no implicar necesariamente una pérdida de bienestar a la sociedad, como sí puede suceder con el incremento de tasas impositivas.
- *La amplitud de la base imponible:* en este caso, la existencia de beneficios tributarios como exenciones, franquicias, deducciones y tratamientos especiales –también llamados

¹ La relación entre los ingresos fiscales y las tasas impositivas suele denominarse *Curva de Laffer* en honor al economista Arthur Laffer, quien a principios de los años 80 sostenía que una reducción de las tasas impositivas en los Estados Unidos elevaría los ingresos fiscales.

gastos tributarios o renuncias tributarias no hacen sino mermar la base imponible y por tanto afectar los niveles de recaudación. Ante esta situación, la eliminación de estos beneficios puede ser una fuente importante de aumento de recursos fiscales.

- *Facilidad para evadir y/o eludir los impuestos:* algunos Sistemas Tributarios presentan mayor o menor evasión, dependiendo de las características de la legislación tributaria. El perfeccionamiento de la legislación reduce la posibilidad de evadir y/o eludir los tributos, mientras que las mejoras administrativas contribuyen a reducir la brecha de cumplimiento tributario en muchos países, con efectos saludables en la recaudación.

II. Las reformas tributarias: efecto sobre la economía y los principios generales de la tributación

Si bien hay consenso respecto de que los sistemas tributarios proveen los recursos para financiar los gastos del Estado; sin embargo, no se trata de un objetivo a ser alcanzado de cualquier forma, sino que es crucial considerar los efectos de las reformas sobre las decisiones de los agentes económicos y por ende sobre la economía nacional, preservando criterios de equidad.

La búsqueda de suficiencia recaudatoria ha llevado a que muchos países implementen reformas fiscales, con mayor énfasis en los ingresos respecto a los gastos. Una reforma tributaria no necesariamente implica la creación de nuevos impuestos y/o sólo la búsqueda de mayor recaudación, sino que presentan diferentes características e intensidades según la realidad del país en el cual se implementan. Lerda² define tres tipos de reformas:

Reformas tipo A: son reformas que buscan perfeccionar y facilitar el Sistema Tributario, haciéndolo flexible al entorno rápidamente cambiante de la relación fisco-contribuyente. Este tipo de reformas son generalmente lideradas e

implementadas por la propia Administración Tributaria y su éxito en recaudación depende de un buen diseño.

Reformas tipo B: esta categoría considera cambios estructurales y casos de cirugía mayor que implican la adopción de un sistema tributario esencialmente nuevo. Las circunstancias que pueden dar origen a estas reformas son variadas e incluyen, entre otras, el cambio de régimen político, reformas constitucionales, el deseo de simplificar sistemas tributarios muy complejos, y la reconstrucción institucional de países que sufrieron grandes crisis político-económicas.

Reformas tipo C: esta categoría incluye la mayoría de Reformas que no necesariamente persiguen propósitos meramente recaudatorios sino que, en algunos casos, persiguen reordenamientos que aporten a la simplicidad y/o equidad del sistema tributario.

El éxito de una reforma tributaria pasa por considerar los principios generales de la tributación:

- **Equidad:** significa observar la capacidad contributiva de quienes reciben la incidencia de los impuestos. La *equidad vertical* consiste en que los individuos reciban un tratamiento diferencial según su capacidad contributiva; y la *equidad horizontal* implica carga tributaria uniforme sobre los individuos con idéntica capacidad contributiva.
- **Eficiencia:** el Sistema tributario debe tender a obtener los recursos necesarios al más bajo costo tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria.
- **Neutralidad:** significa atenuar el efecto de los tributos en la asignación de recursos, a través de tasas impositivas uniformes, que no afecten la competencia y las decisiones de los agentes.
- **Simplicidad:** implica un conjunto ordenado, racional y coherente de tributos, comprensible para los deudores y para la administración; permitiendo captar los recursos necesarios a bajo costo.

² LERDA JUAN CARLOS. *Movilización de Recursos a través de Reformas Tributarias en América Latina: Posibilidades, limitaciones y desafíos.* Trabajo invitado al III Taller Regional CIAT/ONU/SRF sobre Tributación realizado en la ESAF, Ministerio de Hacienda, Brasilia DF, Brasil.

Una Administración Tributaria moderna debe promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones. Esto implica ofrecer un buen servicio a los contribuyentes y, a la vez, disponer de los medios necesarios para controlar el fraude y la evasión fiscal.

III. Nuevas figuras tributarias en la actualidad

III.1 Antecedentes

La necesidad de generar ingresos suficientes para financiar los presupuestos es un punto infaltable en la agenda de las diferentes Administraciones Tributarias a nivel mundial.

Actualmente la globalización, los procesos de integración y de apertura comercial, el acelerado progreso tecnológico, la mayor movilidad de factores, son, entre otros, características del siglo XXI. Tanzi³ llama a estas características *las “termitas fiscales” que, ante la inacción de las autoridades competentes, pueden socavar los cimientos de los Sistemas Tributarios al reducir los ingresos.*

Frente a esta situación, las Administraciones Tributarias se ven obligadas a utilizar nuevos conocimientos y tecnologías a fin de mantener y, de ser posible, aumentar los ingresos fiscales para financiar adecuadamente el gasto público. En esta dirección resalta la implementación de nuevas figuras tributarias o nuevos impuestos como mecanismo para extraer mayores ingresos, así como aquellos que corresponden pagar a estas nuevas operaciones. Adicionalmente, destaca la implementación de mecanismos que permiten potenciar el rendimiento de los tributos ya existentes.

La elección de una u otra medida requiere un diagnóstico y evaluación previos, considerando los principios básicos de la tributación y los efectos sobre la economía.

III.2 Nuevas Figuras Tributarias

Más que una condición para aumentar la recaudación, la incorporación de nuevas figuras tributarias constituye una necesidad del Sistema Tributario frente a las demandas del nuevo siglo, pues de otra forma los ingresos se verían afectados por la falta de reacción frente a los nuevos hechos gravables.

La introducción de nuevas figuras tributarias tiene mayor campo de acción en las operaciones internas, dada la marcada globalización y la tendencia a reducir los aranceles.

Además de los efectos sobre la economía, el diseño de cualquier nuevo tipo de impuesto debe considerar los costos administrativos relacionados con su creación e instrumentación.

El término “nueva figura tributaria” es relativo y depende de la estructura impositiva inicial. Las nuevas figuras en un país, no lo son para otros. Algunas nuevas figuras tributarias que conforman la discusión son:

a) Impuestos a las Transacciones Financieras

Definición

Bajo este nombre existen dos tributos con bases diferentes: uno es de carácter internacional y se llama impuesto a las transacciones especulativas o impuesto Tipo Tobin⁴; y otro involucra más un impuesto nacional que grava las transacciones financieras realizadas dentro del sistema financiero, como son los débitos y créditos en cuenta corriente, la cobranza de cheques, giros y transferencias, etc., al que llamaremos impuesto al uso del Sistema Financiero.

De ambos casos, el impuesto tipo Tobin aún esta en debate, mientras que el otro ya es aplicado en varios países a nivel mundial como una fuente adicional de ingresos tributarios.

³ Tanzi Vito. *La adaptación de los Sistemas Tributarios*. 34 Asamblea General del CIAT. Washington D.C. Julio 2000

⁴ En honor al economista norteamericano James Tobin quien en la década de los 70 introdujo el concepto de un impuesto global de suma módica que grave a las transacciones monetarias internacionales con el objetivo de evitar la especulación.

Ventajas

En el caso del impuesto al uso del Sistema Financiero, es un impuesto de fácil y bajo costo de recaudación, conformado por una fuente amplia y ágil, con bajos niveles de evasión. El impuesto tipo Tobin, aumentaría la estabilidad financiera al reducir el volumen de especulación financiera.

Desventajas

El éxito del impuesto tipo Tobin requiere su aplicación uniforme a nivel mundial. Bastaría una sola plaza desgravada para que todos los capitales se deriven hacia ella evitando el impuesto. Asimismo, un impuesto internacional sobre las transacciones financieras resultaría contraproducente para los países en desarrollo y desarrollados por igual pues siempre existiría la posibilidad de generar distorsiones en las corrientes financieras y del comercio.

Por el lado del impuesto al uso del Sistema Financiero, genera un mayor uso del efectivo y por tanto una reducción en la intermediación financiera y la propensión al ahorro. Incluso en algunos países se teme una caída en el consumo y un encarecimiento en los costos operativos de las empresas, que al trasladarse al precio de los bienes y servicios producirán efectos inflacionarios.

Destino de los Recursos

Se plantea que los recursos del impuesto tipo Tobin podrían ir a un fondo común administrado por la ONU y se destinarían a erradicar pobreza y proteger el medio ambiente.

En el caso del impuesto al uso del Sistema Financiero, su recaudación suele ser parte de los ingresos del Tesoro Público. No obstante, en algunos casos estos ingresos han tenido carácter temporal y destino específico como por ejemplo la solución de la crisis en los sistemas financieros o ayudar en labores de reconstrucción luego de algún desastre natural.

Impacto Redistributivo

El impuesto Tobin permitiría estabilizar las tasas de intercambio al reducir el margen de ganancia de los especuladores. Esto reduce el gasto de los empresarios en operaciones de cobertura y hace que dispongan de mayor capital para invertir. Asimismo, se asegura la capacidad de los bancos centrales de defender su moneda, lo que es actualmente difícil pues los capitales especulativos superan las reservas existentes.

El impuesto al uso del sistema financiero afecta a los mayores usuarios de estos servicios. No obstante, sectores de bajos ingresos, antes exonerados, ahora son incluidos y se les grava por depositar y retirar sus ahorros o remuneraciones. Esto afecta la equidad del Sistema, salvo que se establezcan algunas excepciones.

Aceptación Social

La propuesta del impuesto Tobin ya la hizo suya el gobierno finlandés; mientras que en Canadá, Suiza, Alemania y Francia y en el Parlamento Europeo se han debatido propuestas sobre dicho impuesto. En América Latina países como Brasil, Uruguay y Argentina han propuesto el establecimiento de este impuesto.

El impuesto al uso del sistema financiero, ya usado en varios países, es bastante impopular.

Tasas Impositivas

En el impuesto tipo Tobin se plantea una tasa internacional uniforme, suficientemente baja⁵ para no afectar adversamente el comercio internacional, ni las inversiones a largo plazo.

En el impuesto al uso del Sistema Financiero, existen diversas tasas impositivas. Sin embargo, la tasa elegida debe ser moderada para no afectar los niveles de intermediación.

⁵ Se han llegado a sugerir tasas que fluctúan entre 0.1% y 0.5%.

b) *Impuestos Ambientales*

Definición

El desarrollo sustentable requiere integrar las políticas económicas y ambientales. Estos impuestos, también llamados impuestos Pigouvianos⁶, surgen como un instrumento fiscal que permite proteger el medio ambiente de externalidades negativas como son las actividades contaminantes, depredadoras de recursos y otras. Su implementación responde más a una cuestión de orden que a una urgente necesidad de lograr mayor suficiencia recaudatoria.

En la práctica se pueden crear impuestos nuevos a los productos y/o actividades contaminantes, o también reestructurar los ya existentes, indexándolos a los niveles de contaminación.

Ventajas

Su aplicación genera ingresos que pueden tener un destino específico para la conservación de los recursos naturales. Al mismo tiempo inciden en el comportamiento y crean incentivos para disminuir el impacto negativo sobre el entorno ambiental.

Desventajas

Su introducción puede afectar la competitividad, siendo la queja de algunas empresas y sectores un factor político de cuidado. Al introducirlos se sugiere rebajar otros tributos para que en suma se minimicen los costos y aumente la competitividad.

Impacto distributivo

El impacto directo se observa sobre los precios de los insumos de la producción. Para disminuir el impacto regresivo en algunos sectores se puede optar por políticas de mitigación (disminución de impuestos para sectores específicos), de compensación (subsidios de ahorro de energía para los hogares, que funcionan como una especie de reembolso de los impuestos) y de modificación de otros impuestos (consiste en la reducción de otros impuestos).

Destino de los recursos

Los recursos derivados de los impuestos ambientales pueden utilizarse para reducir otros impuestos, o también para inversión en conservación o restauración de los recursos naturales.

Aceptación social

Es fundamental lograr el respaldo de la sociedad. Su implementación debe ser gradual, acompañada de una advertencia previa y la difusión del objetivo del impuesto. Las reformas de estos impuestos se deben dar preferentemente en un contexto de reformas fiscales y de política.

Tasas Impositivas

Las tasas son variables. No se cuenta con información detallada sobre este punto.

c) *Impuestos a las Transacciones por Internet*

Definición

Ante el incremento de las transacciones económicas y servicios prestados por Internet, se han alzado voces preocupadas por la pérdida de ingresos fiscales que implican estas operaciones. Frente a esta preocupación, la solución es aplicar Impuestos a las Transacciones por Internet, los mismos que graven estas nuevas operaciones para que no queden al margen del Sistema Tributario.

Ventajas

Permite captar los recursos tributarios que corresponde aportar a estas nuevas operaciones que surgen del desarrollo tecnológico a nivel mundial, y que de otra forma se perderían.

Desventajas

Una mala definición de los tributos al comercio electrónico o una falta de consenso internacional puede aumentar los costes de transacción, creando distorsiones en el mercado.

⁶ Con relación al economista inglés Arthur Cecil Pigou quien trata estos temas en su obra "Economics of Welfare" (Economía del Bienestar) publicada en 1933.

Los costos de imposición son elevados debido a la dificultad de controlar, identificar, gravar y percibir los tributos que correspondan a las operaciones de Internet.

Impacto Distributivo

Las diferencias tributarias a favor del comercio electrónico pueden tener un efecto regresivo.

Destino de los Recursos

Los ingresos recaudados pueden financiar el presupuesto público.

Aceptación Social

Diversas encuestas⁷ confirman que el atractivo de las compras en Internet es la ausencia del pago del Impuesto. Un importante número de personas compraría menos en caso se cobren impuestos.

Tasas Impositivas

No se cuenta con información disponible respecto a las tasas impositivas.

d) Impuestos a Consumos Específicos

Definición

Buscan gravar el consumo de algunos servicios calificados suntuarios. Estos tributos constituyen instrumentos recaudatorios de corto plazo, pero que en algunos casos se vuelven permanentes. Por ejemplo se puede mencionar la televisión por Cable, la telefonía móvil, entre otros.

Ventajas

Fácil recaudación y fiscalización, difícil evasión. Se piensa que otorgan mayor equidad al Sistema, pues el consumo de los servicios afectos a estos tributos denota una mayor capacidad contributiva.

Desventajas

Es un tributo con niveles de recaudación poco significativos y cuya aplicación encarece el costo del

servicio para los consumidores, a la vez que puede desincentivar la inversión extranjera en los sectores gravados.

Impacto Distributivo

Teóricamente estos impuestos buscan un sistema tributario más equitativo donde la mayor carga impositiva recaiga sobre las personas con más capacidad contributiva.

Destino de los Recursos:

Los ingresos recaudados forman parte de los recursos presupuestales del Estado.

Aceptación Social:

Estos impuestos son de baja aceptación social

Tasas Impositivas:

Existe diversidad de tasas. En Latinoamérica se discuten tasas entre 5% y 10%.

IV. Suficiencia recaudatoria en América Latina: uso de nuevas figuras tributarias

IV.1 Antecedentes: Reformas tributarias implementadas

Desde mediados de los ochenta, la mayoría de los gobiernos de la región, con diferencias de grado y alcance, introdujeron importantes reformas a sus regímenes tributarios y arancelarios, las cuales fueron complementadas por medidas de modernización de las administraciones tributarias. Estas reformas fueron el antecedente de los actuales Sistemas Tributarios de la región.

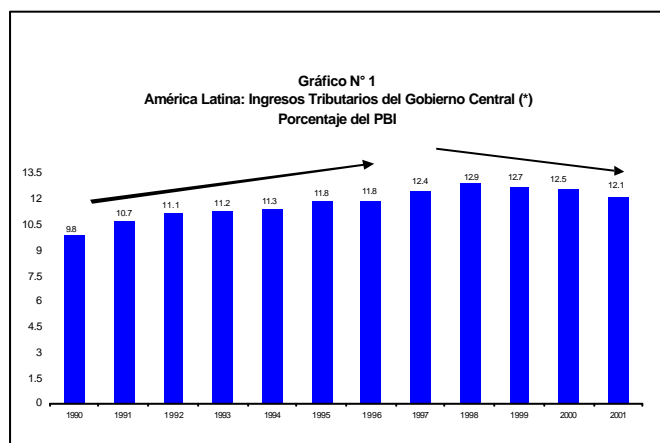
Con estas reformas se trató de alcanzar los clásicos objetivos de suficiencia recaudatoria, simplificación de normas y procedimientos, neutralidad en la asignación de recursos y equidad en la distribución de la carga. Al mismo tiempo, se intentó promover una adaptación funcional de las bases y tasas impositivas a los requerimientos

⁷ Por ejemplo la realizada por Bizrate.com en septiembre de 1999

de los programas de estabilización y reformas estructurales iniciados en la Región, los que buscaban combatir las presiones inflacionarias y desequilibrios externos producto de los elevados déficit fiscales.

Existe amplia literatura⁸ que ilustra cómo estas reformas estuvieron lejos de crear nuevos tributos y más bien apuntaron fundamentalmente a simplificar y racionalizar los sistemas existentes, a la vez que potenciar el accionar de las administraciones tributarias, en busca de un mayor nivel de ingresos. Es el caso de las reformas tributarias en países como Argentina, Bolivia, Colombia y Perú.

Si bien hay diferentes situaciones, el enorme esfuerzo realizado en materia de reformas impositivas contribuyó a un aumento inicial en la presión tributaria de América Latina, la misma que mostró una disminución a finales de los años 90 y primeros años del nuevo siglo, producto de las políticas tributarias implementadas, así como de algunas crisis internacionales que afectaron la «performance» económica de la región. Esta situación se presenta en el Gráfico N° 1.



Además de las reformas en los sistemas tributarios, también se verificó una preocupación creciente de los países por mejorar el desempeño de sus administraciones tributarias.

La necesidad de elevar los ingresos tributarios pasó a relacionarse en mayor grado con el combate a la evasión, que se vio potenciada por el crecimiento de la economía informal. En este campo, casi todos los países de la región instauraron registros únicos y cuentas corrientes tributarias a los contribuyentes, para facilitar el control del cumplimiento. Asimismo, se instauraron sistemas diferenciados de administración tomando en cuenta la importancia de los contribuyentes.

El proceso de reformas estuvo apoyado por asistencia técnica y financiera de diversos organismos regionales e internacionales y significó la modernización de la estructura y procedimientos, así como la absorción de nuevas tecnologías para el desarrollo de las funciones de recaudación y fiscalización por parte de las Administraciones Tributarias.

IV.2 Situación Actual: Principales problemas que afectan la suficiencia de los Sistemas Tributarios Latinoamericanos

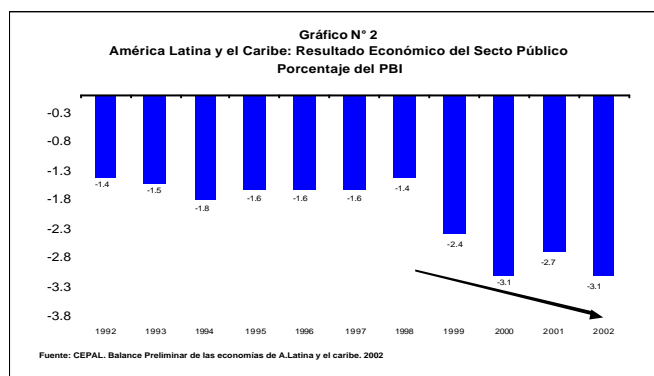
Diagnóstico

Lerda⁹ señala que la situación fiscal de América Latina ha desmejorado desde finales de los años 90 hasta el año 2002. La crisis de México 1994-95, seguida por la crisis Asiática (1997), Rusa (1998), Brasileña (1999) y Argentina (2001-2002) fueron factores exógenos que contribuyeron a crear un ambiente internacional adverso, con el consiguiente deterioro de las condiciones macroeconómicas.

La situación económica negativa que se observó en la región desde la segunda mitad de los años noventa impactó sobre los ingresos y el consumo doméstico, provocando un progresivo rezago entre los gastos e ingresos; acentuando el problema del financiamiento de los elevados déficit fiscales (ver Gráfico N° 2), así como el tema del endeudamiento público.

⁸ CEPAL (1998), Tanzi (2000), Pita (1994), entre otros.

⁹ LERDA Juan Carlos. Op.Cit



Se ha observado un mayor crecimiento por el lado de los gastos –componente de mayor rigidez- frente a un nivel de ingresos tributarios limitados. A esto se suman las optimistas metas de superávit primario que numerosos países se han comprometido a alcanzar, todo lo cual configuró la necesidad de introducir nuevas reformas tributarias destinadas a ampliar la recaudación.

La política tributaria en los primeros años del nuevo siglo ha seguido confiando la recaudación más en impuestos indirectos (principalmente el IVA), que en impuestos directos (principalmente el impuesto a la Renta). Es decir, se mantiene relegado el objetivo de buscar la equidad vertical, y más bien continuamos basados en impuestos que son regresivos pero de fácil recaudación.

Casi todos los países de la región recaudan entre 70% y 80% de los ingresos tributarios por impuestos indirectos. Solo Colombia, México y Panamá tienen una distribución mejor balanceada.

A lo largo del tiempo se ha registrado un estancamiento de los impuestos al ingreso frente al incremento en la participación de los impuestos al consumo. Asimismo, los impuestos al comercio exterior se han reducido por la mayor apertura comercial y reducción de barreras arancelarias.

A pesar de aumentar su participación en la recaudación, la productividad del IVA no es la mejor debido a la erosión de su base imponible como consecuencia de las exenciones y beneficios tributarios, los altos niveles de evasión y las deficiencias de administración.

Problemas que afectan la suficiencia recaudatoria actual en Latinoamérica

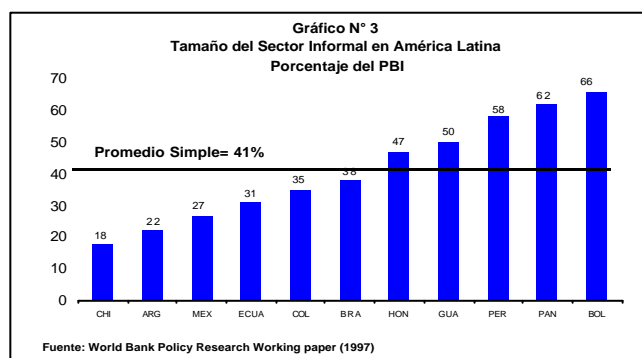
Con una presión tributaria promedio inferior al 15%, los problemas en el ámbito de suficiencia recaudatoria son una realidad en Latinoamérica. En los últimos años muchos países han enfrentado serias dificultades en su desempeño fiscal, situación que requiere tomar acciones correctivas.

Entre los factores que explican la limitación de ingresos hemos identificado dos grupos de problemas, el primero conformado por aquellos que son recurrentes a la realidad Latinoamericana, y el segundo asociado más a los retos que nos presenta la modernidad.

a) Problemas Recurrentes

El alto grado de informalidad, reflejada en los elevados niveles de evasión fiscal y contrabando que representan una importante pérdida de recursos para el fisco, así como los bajos niveles de conciencia tributaria y aceptación social de los tributos.

El Gráfico N° 3 muestra el peso de la informalidad en el PBI de varios países de la región. La media es 41%, nivel muy elevado y cuya reducción representa un gran potencial de recursos fiscales.



Si bien no existen muchas estadísticas de los niveles de evasión en la región, la información disponible para el IGV¹⁰ muestra un porcentaje promedio de 37%, cuya reducción representa una importante fuente de recursos para el incremento de ingresos en los países de la región.

¹⁰ Cabe señalar que la mayoría de estimaciones de evasión consideran dentro de dicho concepto la elusión tributaria y la brecha de pago, los que sin embargo tienen menor participación con relación a la evasión propiamente dicha.

De otro lado, las economías latinoamericanas conviven con tres problemas que se retro-alimentan y afectan el manejo ordenado de la economía. A estos problemas Lerda¹¹ los denomina las tres "R":

- *Rigidez presupuestaria*: cuando se presenta aumentan las presiones por reformas tributarias destinadas a incrementar la recaudación para poder atender la demanda de gastos.
- *Rentas vinculadas*: en numerosas economías de la región se observa un excesivo grado de vinculación de ciertas fuentes de ingresos tributarios a destinos específicos, lo cual termina potenciando los problemas de rigidez presupuestaria.
- *Elevado nivel de Renuncia Tributaria*: es otra característica de la región Latinoamericana, asociada al uso de incentivos y beneficios tributarios otorgados a quienes cumplen determinados requisitos. A esta figura también se le suele llamar gasto tributario y forma parte de la política cuasi-fiscal al ser una manera indirecta de hacer gasto público en apoyo de metas de gobierno tales como atraer inversión extranjera directa, promover el desarrollo industrial o regional, apuntalar algunas industrias estratégicas, entre otros. Numerosos investigadores¹² coinciden en señalar que la renuncia tributaria constituye una importante fuente de fragilidad fiscal y por tanto de recursos potenciales en América Latina, lo cual se verifica en el cuadro N° 1 al revisar algunos estimados.

Cuadro N° 1
Gastos Tributarios en Latinoamérica*
% Producto Bruto Interno (PBI)

PAIS	1998	2001	2003
Brasil	n.d	1.51	n.d
Argentina	n.d	3.02	n.d
Chile	3.8	n.d	n.d
Perú	n.d	n.d	1.91

*Estimaciones

Fuente: Silvia Simonit. Op.Cit. 2001. Perú: Ley General de Presupuesto año 2003

¹¹ Op.Cit

¹² Por ejemplo, un trabajo interesante es el de Silvia Simonit: Principales tendencias sobre gastos tributarios desde una perspectiva internacional". IX encuentro de economía pública Argentina, octubre 2001

Otra fuente importante de recursos surge de potenciar la función de fiscalización de impuestos.

b) Problemas asociados a la modernidad

En la actualidad, la globalización económica ha agudizado la interdependencia de los sistemas tributarios siendo necesario que tomen en cuenta el escenario internacional en materia de tributación. En este contexto, destacan como temas principales los precios de transferencia, la competencia tributaria nociva y el comercio electrónico.

- *Precios de Transferencia*: la globalización ha significado un notable incremento de las transacciones económicas internacionales, tanto en magnitud como en la variedad y complejidad de su realización. Esto ha generado nuevos desafíos para el efectivo control de la tributación de los beneficios de las empresas, particularmente en transacciones entre empresas vinculadas.

La sobrefacturación, la subfacturación, la facturación de transacciones ficticias, la utilización de figuras o formas de transacción inadecuadas son, entre otros, algunos de los mecanismos aplicados para asignar indebidamente ingresos y gastos entre empresas vinculadas, con la finalidad de minimizar el pago de tributos y constituyen formas de evasión tributaria de naturaleza fraudulenta. Es común valerse de los denominados "paraísos tributarios", países sin impuestos o con tasas muy reducidas, con extenso y sofisticado aparato bancario y estrictas reglas de confidencialidad.

Competencia Tributaria Nociva: la búsqueda de mayor competitividad en el mundo actual lleva a perder ingresos fiscales al otorgar beneficios tributarios. En un extremo, se podría dar una guerra de incentivos tributarios entre los países, con la consiguiente pérdida importantes ingresos.

Comercio Electrónico: la rápida expansión del comercio electrónico, introduce una nueva problemática en el campo tributario, tanto en la redefinición de la estructura de los tributos como la identificación de medios de control del cumplimiento, ya que Internet ha eliminado las

fronteras nacionales, para la realización de los negocios, y la identidad de los participantes. Pese a que el monto de estas transacciones ya es significativo, la región ha avanzado poco en este tema.

IV.3 Medidas aplicadas en busca de la suficiencia recaudatoria

El incremento de los ingresos tributarios se mantiene como un objetivo prioritario de las políticas fiscales de Latinoamérica. Es común la implementación de reformas tributarias como parte de los paquetes económicos aplicados por nuevos gobernantes, o los ya existentes, con el objetivo de lograr el equilibrio fiscal y adaptar los Sistemas Tributarios a las tendencias de la modernidad.

Implementación de medidas administrativas para combatir la evasión y el incumplimiento

Las recientes reformas se han caracterizado por hacer hincapié en la suficiencia de ingresos, la equidad horizontal, la sencillez, la neutralidad y finalmente la compatibilidad entre el sistema impositivo y la capacidad administrativa. En todos los casos se partió de estructuras tributarias similares con un IVA como impuesto principal, seguido del impuesto a la Renta, los impuestos selectivos al consumo y en menor medida los tributos al comercio internacional.

La creación de nuevos tributos no ha sido un rasgo principal de los sistemas tributarios de la región; por el contrario, la tendencia ha sido a un combate firme contra la evasión, a la mejora en la administración tributaria y la reducción de las renuncias tributarias o gastos tributarios. También se ha buscado implementar herramientas destinadas a potenciar la recaudación de los tributos existentes. Es el caso de los regímenes de retenciones y percepciones del IVA, los cuales permiten asegurar un porcentaje de la recaudación y ya vienen siendo aplicados con éxito, sobretodo las retenciones, en países como Argentina, Uruguay, Colombia, Ecuador, México, Chile y recientemente en el Perú. De otro lado, se han potenciado las acciones de fiscalización, sacando

provecho de los avances tecnológicos que permiten efectuar importantes cruces de información.

Implementación de Nuevas Figuras Tributarias

La aplicación de nuevas figuras tributarias es aún incipiente en los países de la región, ya que existe una mayor tendencia a efectuar ajustes sobre la estructura tributaria existente. Se han identificado algunas experiencias en la aplicación de nuevos tributos, término que resulta relativo si consideramos como nuevo a un tributo ya existente en otro país o reintroducido al sistema.

a) Impuesto a las Transacciones financieras

Actualmente existen varios países que aplican un impuesto a las transacciones financieras pero no con las características de tipo Tobin, sino el que grava las operaciones domésticas. Es el caso de Argentina, Paraguay, Brasil, Colombia, Venezuela, entre otros países, en los que el tributo se introdujo inicialmente de manera temporal para luego convertirse en permanente.

En todos los países el tributo grava las principales operaciones en el sistema financiero y su aporte a los ingresos es variable. Por ejemplo en Argentina es una importante fuente de ingresos al aportar 11% de la recaudación.

b) Impuestos Ambientales

La aplicación de impuestos ambientales es un tema aún poco desarrollado en la región, sin embargo Brasil, Colombia¹³, México y Venezuela han aplicado instrumentos económicos en esa dirección. En México se introdujo un impuesto que representa un porcentaje muy pequeño del precio de la gasolina, cuyo destino fue financiar la instalación de medidas de seguridad en los puestos de venta. En Brasil se ha propuesto la implementación de una contribución ambiental que si bien no prioriza los ingresos fiscales, sin embargo genera un doble beneficio en cuanto a la mejora en la calidad del medio ambiente y la disminución en la carga fiscal de otros sectores -sustituida con la recaudación de la contribución ambiental- lo cual es llamado "doble dividendo".

¹³ Para mayor detalle se puede revisar el trabajo de Ronaldo Seroa da Motta: "Tributación ambiental, macroeconomía y medio ambiente en América Latina: aspectos conceptuales y el caso de Brasil". Diciembre 2001.

c) Impuestos a Consumos Específicos

Algunas reformas recientes han creado tributos excepcionales al consumo de productos considerados suntuarios. Ecuador presenta mayor innovación al aplicar un tributo selectivo a los servicios de telecomunicaciones y radioeléctricos. También se ha discutido su aplicación en países como Colombia, Venezuela y México. Estos tributos han resultado ser muy impopulares y su implementación en muchos casos no ha llegado a concretarse debido a la fuerte corriente opositora.

V. La experiencia peruana en la búsqueda de suficiencia recaudatoria

La experiencia peruana es rica en la implantación de reformas tributarias dirigidas a ampliar la base tributaria e incrementar la recaudación, mediante el establecimiento de un sistema tributario simple, con pocos tributos generales y que no afecten la asignación de recursos.

V.1. Antecedentes: Reformas Tributarias y Cambios en el período 1991-2001

En 1989 y durante la primera mitad de 1990 el Perú atravesó una severa crisis económica, caracterizada por alta inflación, distorsión de precios relativos y severa caída de la producción.

Ante esta situación, en agosto del año 1990 se implementó un programa de estabilización económica apoyado en un manejo estricto de las finanzas públicas que orientó la política fiscal a reducir el déficit mediante el aumento de los ingresos tributarios. Se tomó conciencia del rol fundamental que le correspondía desempeñar a la Administración Tributaria, iniciándose en marzo de 1991 un proceso de reforma tributaria orientado al surgimiento de una institución moderna y eficiente, y al establecimiento de un sistema tributario más equitativo, simple y con suficiencia recaudatoria. A partir de esa fecha y hasta el año 2001 se llevaron a cabo otras reformas tributarias orientadas en la misma dirección.

La Reforma Tributaria de 1991 y 1992

Esta fue una reforma profunda que partió por una reorganización completa de la Administración Tributaria para luego aplicar medidas de política tributaria destinadas a reducir el número de impuestos y eliminar exoneraciones y privilegios.

En cuanto a la Reforma de la Administración Tributaria, su éxito se asoció al apoyo político del más alto nivel -Presidente y del Congreso- así como a la autonomía en el manejo de los recursos financieros. Se contrató personal más calificado y se recibió asistencia técnica para instalar los sistemas básicos de registro de contribuyentes, de comprobantes de pago y de recaudación.

En cuanto a la Reforma de Política Tributaria, esta buscó racionalizar y simplificar el Sistema Tributario. Entre 1990 y 1992, se llegaron a suspender 41 beneficios y exoneraciones del IGV y del ISC, así como a derogarse 64 tributos, muchos de ellos de baja recaudación.

La Reforma Tributaria de 1993 - 1994

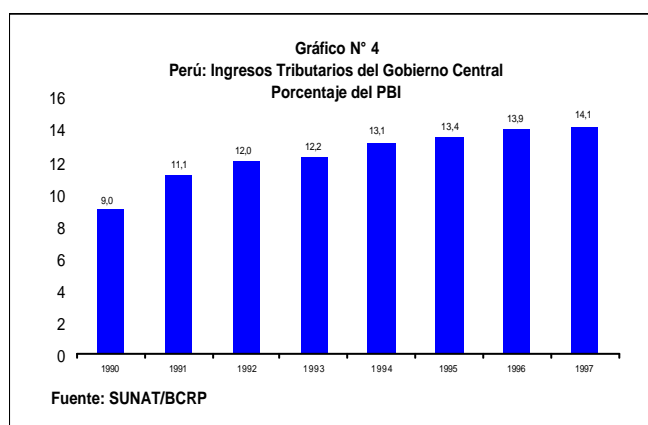
A pesar del éxito de la reforma tributaria de 1991-1992, y ante la necesidad de mayores niveles de presión tributaria, se planteó una segunda reforma con el objetivo mejorar la eficiencia y aplicabilidad de tributos. Se buscó consolidar un sistema simple con pocos tributos de alto rendimiento, fácil para el contribuyente y de bajo costo administrativo para el Estado, el cual sea estable en el tiempo, neutral en la asignación de recursos, así como equitativo.

En este período se redujo la progresividad del Impuesto a la Renta, se eliminó el impuesto al Patrimonio empresarial y los regímenes especiales del IGV y del Impuesto a la Renta. Estos últimos fueron reemplazados por regímenes especiales para pequeños contribuyentes que venden a consumidores finales. El Sistema Tributario quedó constituido por seis principales impuestos: el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas (IGV), el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), los Derechos Arancelarios, el Régimen Único Simplificado (RUS) y la Contribución al Fondo nacional de Vivienda (FONAVI).

La Reforma Tributaria de 1997-1998

Las reformas tributarias llevadas a cabo entre 1991 y 1994 avanzaron mucho en la simplificación de la estructura tributaria. El número de impuestos, exoneraciones y regímenes especiales se redujo, facilitando la labor de la Administración Tributaria. Sin embargo, a fines de 1996 la recaudación de los principales tributos (IGV e Impuesto a la Renta) se estancó, optándose por una nueva reforma tributaria que priorice el aumento de la recaudación sin recurrir a la elevación de tasas o creación de nuevas figuras tributarias. Al mismo tiempo se buscó la reducción y/o eliminación de impuestos que afectaran a la productividad de las empresas, pero siempre salvaguardando el equilibrio fiscal.

Esta reforma se realizó progresivamente, contemplando la mejora de los sistemas de fiscalización y recaudación en las diferentes categorías de impuestos, con especial énfasis en el IGV, tributo en el cual se continuaron eliminando algunas exoneraciones y regímenes especiales. Asimismo, se efectuaron modificaciones al Código Tributario, a fin de simplificar los procedimientos tributarios y flexibilizar la normatividad aplicable a los contribuyentes.



Ninguna de las reformas tributarias analizadas para el Perú, estuvo orientada a aumentar la recaudación mediante la creación de nuevos

impuestos. Por el contrario, su objetivo fue siempre la simplificación del sistema tributario y la ampliación de la base tributaria, estableciendo pocos impuestos generales, sin distorsiones importantes en la asignación de recursos. Como resultado la presión tributaria pasó de 9,0% en 1990 a 14,1% en 1997, tal como muestra el Gráfico N° 4.

Cambios Tributarios en el período 1998-2001

Durante el período 1998 al 2001 la economía peruana se vio afectada por las sucesivas crisis internacionales¹⁴ que generaron un pobre crecimiento del Producto Bruto Interno-PBI (creció 0,9% en promedio). En este período se observó la implementación de medidas de política tributaria caracterizadas por eliminar tributos, reducir algunas tasas e incluso crear nuevos beneficios y regímenes especiales, lo cual afectó los niveles de recaudación. Paralelamente, se buscó mejorar la labor de la Administración Tributaria en el ámbito de la fiscalización y recaudación, priorizando la lucha contra la evasión y el incumplimiento tributario.

En cuanto a la implementación de beneficios, en septiembre del año 2000 se creó el Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario (REFT) y en abril del 2001 se implementó el llamado Sistema Especial de Actualización. Ambos ofrecieron condiciones muy ventajosas caracterizadas por la extinción de intereses y multas, tasas de interés bajas y plazos largos, sin la exigencia de garantías.

Por el lado de la rebaja de tasas impositivas, en agosto de 1998 se derogó la contribución al FONAVI (tenía una tasa de 7%) y fue reemplazada por el Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES) con una tasa de 5% que luego bajó a 2% en octubre del 2000. Desde enero de 1999 se redujo de 0,5% a 0,2% la tasa del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, y a partir del año 2000 se derogó dicho tributo. Asimismo, en diciembre del 2000 se rebajaron las tasas del Impuesto a la Renta de Personas Naturales y Personas Jurídicas de 30% a 20%, con vigencia para el ejercicio 2001.

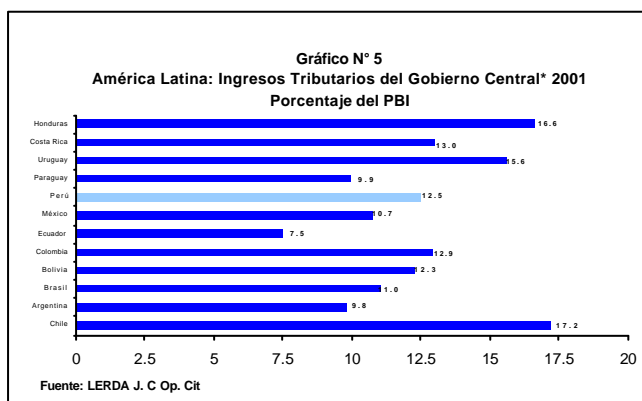
¹⁴ Crisis Asiática en 1997-1998, Crisis Rusa 1998, Crisis Brasileña en 1999, Crisis Argentina 2001

En cuanto a la dación de beneficios, en agosto de 1998 se publicó la “Ley de Promoción de la inversión en la Amazonía”, vigente desde 1999, que agrupó beneficios aplicables a dicha región del país. También se otorgaron beneficios mediante normas tributarias que generaron prácticas elusivas, como es el caso de los regímenes de revaluación de activos y depreciación acelerada de activos.

En resumen, el balance tributario del período 1998-2001 fue negativo, ya que las medidas de política impactaron sobre la recaudación tributaria. El efecto conjunto de las medidas, unido a la menor actividad económica, significó casi dos puntos (2%) del PBI, al observarse una disminución de la presión tributaria de niveles de 14% en el año 1997 a sólo 12 % en el año 2001.

V.2. Reforma tributaria 2002: en busca de la suficiencia recaudatoria en el Perú

Si bien las reformas tributarias implementadas entre 1990 y 1997 lograron un incremento de cinco puntos porcentuales en la Presión tributaria (pasó de 9% a 14.1%), sin embargo el progreso registrado perdió ímpetu en los últimos años de los 90, lo cual se tradujo en un descenso de la presión tributaria hasta niveles ligeramente superiores a 12% en el año 2001. Como muestra el Gráfico N° 5, el Perú se ubicó entre los países con más baja presión tributaria en América Latina.



La Reforma Tributaria 2002

A mediados del año 2002, el Sistema Tributario se caracterizó por contar con bajos niveles de recaudación, asociados al menor dinamismo de la

actividad económica nacional, al otorgamiento de nuevos beneficios regionales, sectoriales, fraccionamientos y rebaja de algunas tasas impositivas registrada en los años precedentes. Estos beneficios y medidas introdujeron una grave falta de neutralidad y afectaron el nivel de ingresos. Un gran número de convenios de estabilidad tributaria, antes útiles para atraer inversión extranjera, se convirtieron en obstáculo para la Administración Tributaria. A dicha fecha, los estimados daban cuenta de una presión tributaria anual de 11,9% (inferior al 12,5% registrado en el 2001), mientras que el déficit fiscal del gobierno alcanzaba niveles superiores a la meta anual de 2,3% del PBI pactada con el Fondo Monetario Internacional (FMI). Esta situación constituía una amenaza a la marcha económica del país.

En este contexto, era necesario tomar medidas correctivas y por ello, durante la segunda mitad del año 2002, se implementó una reforma tributaria destinada a mejorar los ingresos a través de la ampliación de la base tributaria y el combate a la evasión, dejando de lado la creación de nuevos impuestos. Para ello, el Ministerio de Economía y la SUNAT aprobaron una serie de medidas destinadas a aliviar la mayor demanda de recursos para el Estado

Estas medidas, mas de carácter administrativo, estuvieron acompañadas de propuestas normativas que contemplaron la modificación de impuestos e incluso la introducción de nuevas figuras o impuestos, dirigidos básicamente a consumos específicos de bienes o servicios considerados suntuarios. Paralelamente, se priorizó la cuantificación de las renuncias tributarias, con el objetivo de identificar el potencial de recursos a liberar mediante su eliminación.

a) Medidas Administrativas para la ampliación de la base tributaria

Las **medidas administrativas de ampliación de la base tributaria** se dirigieron principalmente a potenciar la recaudación del Impuesto General a las Ventas (IGV), tributo más importante del sistema tributario peruano, el cual registró tasas de evasión superiores al 50%. Con este fin se implementaron los regímenes de retenciones,

percepciones, detracciones y la cobranza a través del Sistema Integrado de Administración Financiera del Estado (SIAF).

El Régimen de Retenciones del Impuesto General a las Ventas (IGV)

El régimen de retenciones es una herramienta muy efectiva para obtener recaudación en sectores con alto riesgo tributario, dado que un agente confiable se encarga de retener el impuesto asociado a cada operación. Este régimen permite la ampliación de la base tributaria, porque logra dos objetivos: el primero, que los contribuyentes que antes no tributaban, o la hacían parcialmente, lo hagan de manera puntual; y el segundo relacionado a que este sistema provee a la SUNAT información valiosa, sobre los agentes económicos, importes y fechas de las operaciones comerciales.

A partir de junio del 2002, la SUNAT nombró agentes de retención del IGV a 1.245 empresas consideradas Principales Contribuyentes y grandes compradores, las cuales al momento de efectuar sus compras debían retener a sus proveedores un 6% del precio de venta, suma posteriormente entregada al Fisco. De esta manera, se aseguró el pago del IGV correspondiente a los proveedores de estos agentes de retención. Dado el volumen de compras que efectúa, el Estado también se incluyó como agente retenedor del IGV, asegurando el cumplimiento tributario de sus proveedores.

El Sistema de Retención del IGV se aplica con éxito en diferentes países de América Latina como Argentina, México, Colombia, Uruguay y Chile, cada caso con características particulares.

Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (llamado sistema de Detracciones)

Este sistema asegura el pago y por ello se orienta a sectores de alta evasión tributaria, induciendo a un mayor cumplimiento y obteniendo recursos que de otra manera no llegarían al fisco.

Desde julio del 2002 se aplica a la comercialización de algunos productos (inicialmente arroz, azúcar y alcohol), estableciendo el pago de una parte del

IGV mediante el abono que hace el comprador a una cuenta bancaria especial del vendedor, que sólo sirve para el pago de tributos.

Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas (IGV)

Este Régimen operó desde octubre del 2002, inicialmente en la comercialización de combustibles. Para ello, se nombraron agentes de percepción a 19 principales empresas productoras y comercializadoras de combustibles, quienes se encargan de cobrar el IGV por adelantado a los clientes que adquieren el producto (principalmente, grifos y empresas) y que después podrían efectuar ventas sin pagar las obligaciones tributarias correspondientes.

Sistema de Cobranza Coactiva a proveedores del Estado

Este sistema, implementado desde julio del año 2002, permite a las áreas de cobranza coactiva de la Administración Tributaria hacer efectivo el cobro de las deudas de los proveedores del Estado mediante el uso del Sistema Integrado de Administración Financiera (SIAF). El SIAF permite identificar, detener y embargar el pago a aquellos proveedores que tengan deuda tributaria en proceso de cobranza. De este modo, el sistema facilita la recuperación segura y efectiva de la deuda en cobranza coactiva y, a la vez, crea riesgo entre los proveedores del Estado.

Implementación de Centros de Control y Fiscalización

Son oficinas especiales implementadas en todo el territorio nacional, permitiendo descentralizar la labor de la Administración Tributaria en lo concerniente al control de deuda, cobranza y fiscalización de tributos, con efecto positivo en la generación de riesgo entre los contribuyentes.

b) Medidas de Política Tributaria: Propuestas presentadas

Además de las medidas administrativas, y ante la necesidad de incrementar la recaudación, a mediados del año 2002 se planteó el de incrementar algunas tasas impositivas como el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) a los combustibles, incluso se propusieron algunas **nuevas figuras**

tributarias, principalmente por el lado de los impuestos a consumos específicos y el impuesto a la Renta. Por un lado, se planteó aplicar un ISC a la telefonía móvil, televisión por cable y al consumo de electricidad. Por otro lado, se propuso una especie de Impuesto mínimo que grava a los activos netos con tasas entre 0% y 1%, bajo la forma de un pago anticipado del Impuesto a la Renta.

De estas propuestas, sólo se llegó a incrementar el ISC a los combustibles y se aprobó la implementación, desde enero 2003, de una especie de Impuesto Mínimo a la Renta, introducido no como nuevo impuesto, sino como un anticipo adicional del Impuesto a la Renta, con pagos acreditables contra los pagos mensuales del impuesto. Este anticipo captura a aquellos ingresos que, al amparo de algunos regímenes especiales, suelen eludir el pago del impuesto.

A continuación se detallan las principales nuevas figuras tributarias propuestas:

1) Impuesto Selectivo a la Televisión por Cable:

Definición: Aplicación del ISC con una tasa de 5% ó 10% al servicio de televisión por Cable. Panamá y Bolivia evaluaron la implementación de este tributo en los últimos años.

Ventajas: Fácil administración, recaudación y fiscalización, difícil evasión. Otorga mayor equidad al Sistema.

Desventajas: Encarece el costo del servicio que es trasladado al consumidor final. Baja recaudación

Recaudación Potencial anual: de US\$4,3 millones a US\$8,6 millones, según tasa de 5% ó 10%.

2) Impuesto Selectivo al Consumo de Telefonía Móvil:

Definición: Aplicación del ISC con una tasa de 5% ó 10% al servicio de telefonía móvil. En Panamá se propuso su implementación, en Bolivia la reforma 2003 planteada por el

presidente Lozada incluyó esta medida, lo que motivó el enérgico rechazo de parte de los operadores telefónicos y de la población, ya que el uso es masificado y para muchos es una herramienta de trabajo. En Venezuela existe un impuesto especial para la telefonía móvil.

Ventajas: Fácil administración, recaudación y fiscalización, difícil evasión

Desventajas: Encarece el costo del servicio, que es trasladado al consumidor final. Desincentiva la inversión extranjera y puede volverse regresivo más que progresivo ya que el uso de estos servicios se está masificando en la región.

Recaudación Potencial anual: US\$55 millones – US\$110 millones

3) Impuesto Selectivo al Consumo de Energía Eléctrica:

Definición: Aplicación del ISC con una tasa de 5% ó 10% al consumo de energía eléctrica a nivel residencial, industrial y comercial. En el caso del consumo residencial la afectación sería a los consumos superiores a un consumo mínimo de Kilowatts. Países como Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Italia, Holanda, España y Suecia aplican ese impuesto.

Ventajas: Fácil administración, recaudación y fiscalización, difícil evasión. Es un impuesto progresivo, acorde con el principio de equidad vertical.

Desventajas: Encarece el costo del servicio, desincentiva la inversión extranjera

Recaudación Potencial anual: US\$40 millones – US\$80 millones

4) Impuesto Selectivo al Consumo a la Distribución de Energía Eléctrica

Definición: Eliminación de la exoneración del ISC a la venta de combustible a empresas generadoras y concesionarias de la distribución de energía eléctrica.

Ventajas: Se quita un subsidio implícito sin justificación, eliminando las distorsiones en la economía y acercándonos más al principio de equidad horizontal y de neutralidad.

Desventajas: Encarece el costo de la electricidad que sería trasladado al consumidor final

Recaudación Potencial anual: US\$6,5 millones

Las nuevas figuras tributarias y propuestas que hemos descrito no fueron aprobadas.

c) *Identificación y cuantificación de las Renuncias Tributarias (Gastos Tributarios) en el Perú*

Al igual que otros países, el Sistema Tributario peruano cuenta con un importante grupo de exoneraciones y beneficios tributarios, de carácter regional y sectorial, tasas reducidas, fraccionamientos y créditos fiscales cuyo efecto es reducir la base imponible gravada y por tanto los ingresos tributarios. Estos conforman las llamadas renuncias tributarias o gastos tributarios.

Conscientes de la importancia del tema, en el año 2000 se elaboró el documento "PERU: Gastos Tributarios 2000"¹⁵, donde se identificaron un total de 235 gastos tributarios¹⁶ de los cuales más de la mitad correspondían al IGV. De estos, se procedió a estimar un grupo de 68 más importantes, obteniéndose un costo anual estimado¹⁷ de S/. 4.047 millones, es decir 1,9% del PBI.

Esta cuantificación se hizo pública en el Marco Macroeconómico Multianual 2003-2005, documento que contiene el escenario económico del país para tres años. Asimismo, el Presupuesto del año 2003 incorpora el concepto de gastos tributarios, a fin de hacer más transparente el uso de los recursos del Estado, permitiendo que la población conozca el costo real de estos beneficios y los recursos que se podrían liberar en caso se eliminen.

Resultados de la Reforma Tributaria 2002: Medidas Administrativas

Las medidas administrativas implementadas en el marco de esta reforma, rindieron sus frutos desde el mes siguiente de su implementación. En sólo seis meses de operatividad (año 2002), estas medidas generaron ingresos equivalentes a 0,25% del PBI.

El Régimen de Retenciones amplía la base tributaria del IGV al identificar a proveedores que eran omisos a la declaración y pago de tributos. De esta forma, el régimen asegura el pago de estos proveedores omisos, así como el incremento de la recaudación de otros contribuyentes debido a la generación de riesgo por los cruces de información. Desde su implementación, en junio 2002, este Régimen de Retenciones, así como las percepciones y detracciones permitieron, en promedio, incrementar el IGV pagado en más de 15% y reducir la tasa de morosidad en el pago de tributos de niveles de 17,0% en el año 2001 a sólo 11,1% en diciembre del 2002.

Resultados de la Reforma Tributaria 2002: Medidas de Política Tributaria

En cuanto a las medidas de política, las comisiones competentes del Congreso de la República no aprobaron los impuestos propuestos para los consumos específicos de televisión por cable, consumo de energía eléctrica y telefonía celular. En todos los casos se consideró que estas medidas afectaban a la población, fomentaban la informalidad y desincentivaban la inversión extranjera en dichos sectores. El rendimiento de las medidas no aprobadas fue de US \$ 150 millones anuales.

Presión Tributaria al cierre del año 2002: Efecto de las medidas implementadas

Luego de alcanzar una presión tributaria de 12,5% el año 2001, la implementación de nuevos fraccionamientos, la rebaja de aranceles, la rebaja del Impuesto a la Renta, la menor tasa del Impuesto extraordinario de Solidaridad, entre otras medidas,

¹⁵ Documento de trabajo de la SUNAT, elaborado por el consultor Sr. Juan Ruíz, en el año 2001

¹⁶ Sobre el particular hay que considerar que un mismo gasto puede implicar uno o varios tributos. Asimismo se incluyen, entre otros a las exoneraciones, inafectaciones, reducciones de tasa, deducciones, créditos, diferimientos, regímenes simplificados, devoluciones.

¹⁷ El costo fiscal es el máximo potencial de recaudación por estos conceptos. Este dato corresponde se ha extraído del Marco Macroeconómico Multianual 2003-2005 publicado el 1 de junio del 2002.

representaron una menor recaudación de 0,6% del PBI. Así, al cierre del primer semestre se proyectaba alcanzar una presión tributaria de 11,9% para el año 2002.

Ante este escenario, desde el segundo semestre, se implementaron las medidas de política y ampliación de la base tributaria ya comentadas antes, lo que sumado a la recuperación de la actividad económica significó un impacto positivo en la recaudación equivalente a 0,5% del PBI. Si bien este resultado fue atenuado por mayores devoluciones de impuestos y un menor pago del Impuesto a las Acciones del Estado (IAE), por la falta de liquidez de las empresas públicas, sin embargo permitió cerrar el año 2002 con una presión tributaria de 12,2% del PBI, resultado que permitió cumplir la meta de 2,3% de déficit fiscal anual, pactada con el Fondo Monetario.

V.3. Agenda Pendiente en el Perú: Aumento de la Presión Tributaria

En los próximos años, la búsqueda de mayores ingresos debe estar asociada a la permanencia e intensificación de las medidas aplicadas en el año 2002, que registraron buenos resultados, así como a la liberación de recursos mediante la eliminación gradual de los beneficios y exoneraciones tributarias. También será necesario que la actividad económica crezca a tasas superiores al 5%.

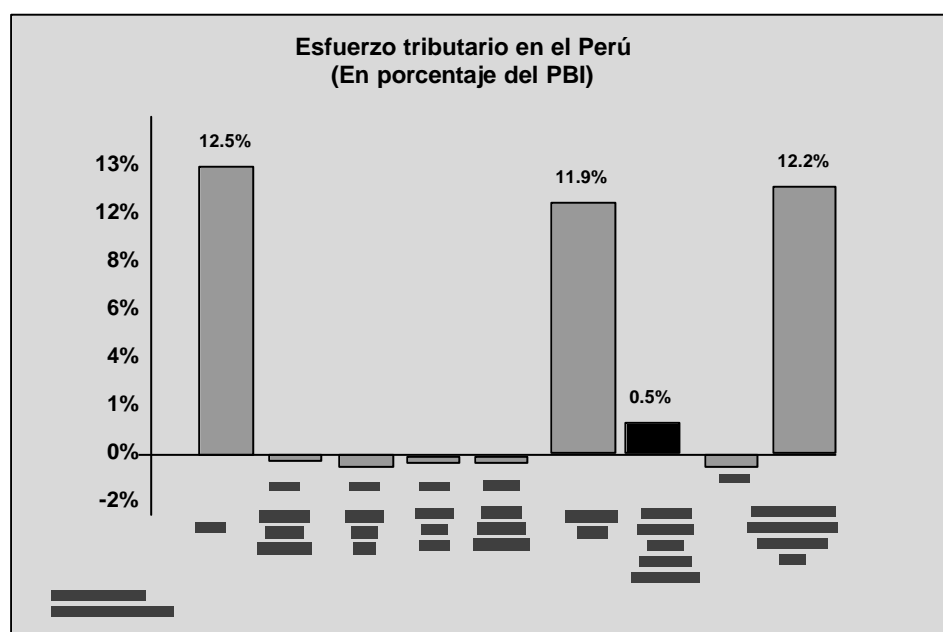
Medidas Administrativas y Nuevas Figuras Tributarias

Es deseable potenciar los regímenes de retenciones, deducciones y percepciones del IGV, incluyendo nuevos agentes retenedores y/o productos, pero evaluando permanente el rendimiento de los ya existentes. Asimismo, la fiscalización debe sacar mayor provecho de la información estadística recibida con estos regímenes, potenciando los cruces informáticos que detecten incumplimiento o contribuyentes a fiscalizar.

En cuanto a la implementación de nuevos tributos, se sugiere mantener la estructura tributaria existente y más bien efectuar una revisión exhaustiva que permita minimizar los canales de elusión.

Racionalización de las Renuncias Tributarias

La progresiva implementación en el Perú de la reciente "Ley de Descentralización y Regionalización" abre la oportunidad de negociar con las nuevas autoridades regionales, la eliminación de los beneficios tributarios existentes, los mismos que pueden ser canjeados por transferencias directas, situación que generaría un ahorro al Estado y un mayor nivel de ingresos. En este tema, el potencial de recursos es significativo y vital para asegurar el equilibrio fiscal ya que representan casi 2 puntos del PBI.



Creación de Nuevos Tributos con fines de ordenamiento

Más que nuevos tributos, esperamos obtener una mayor recaudación a través de las mayores acciones de control y fiscalización, el buen funcionamiento de las medidas de ampliación de la base, además de ajustes a la normatividad de los impuestos ya existentes para frenar las malas prácticas. En todo caso, consideramos más eficiente trabajar sobre la estructura tributaria actual que implementar nuevos tributos que pueden atender contra los principios de simplicidad, neutralidad y equidad.

No obstante, nuestro Sistema Tributario debe estar preparado para reaccionar frente a las nuevas operaciones que surgen de los avances tecnológicos del siglo y que ameritan una adaptación para captar los recursos que corresponden. Este es el caso, principalmente, de las transacciones de Internet y el tema de la tributación ambiental, donde si es justificable la introducción de nuevos tributos que ordenen el Sistema.

Partiendo del 12,2% de presión en el año 2002, se estima que la operación de las medidas de ampliación de la base y las medidas de política tributaria, generaría en el año 2003 ingresos adicionales a los registrados en el segundo semestre 2002 por un total de US\$350 millones (0,5% del PBI). Sin embargo, la potencial derogación del Impuesto a las Acciones del Estado y las mayores devoluciones de impuestos, parcialmente compensadas por mayor actividad económica, representarían una pérdida de ingresos del orden de 0,2% del PBI, con lo cual la presión tributaria del 2003 se ubicaría en 12,5%.

Es deseable avanzar gradualmente en la dirección de eliminar las renuncias o gastos tributarios ya que ello permitiría liberar en el 2003 recursos cercanos a 0,5% PBI, con lo cual la presión tributaria anual podría alcanzar un 13,0%, nivel que debiera subir, gradualmente, en los siguientes años.

Cuadro N° 2
Estimado de Presión Tributaria 2003

Concepto	(%) del PBI
Presión Tributaria 2002	12,2%
(+) efecto marginal de medidas administrativas y de Política Tributaria	0,5%
(-) efecto neto de mayor actividad, derogación Impuesto a las Acciones del Estado y mayores devoluciones.	0,2%
(+) liberación de Recursos por eliminación gradual de exoneraciones y canje por transferencias directas	0,5%
Total Presión Tributaria (E) 2003	13,0%

“Se sugiere mantener la estructura tributaria existente y más bien efectuar una revisión exhaustiva que permita minimizar los canales de elusión.”

VI. Conclusiones

El logro de la suficiencia recaudatoria es un problema vigente en la mayoría de los sistemas tributarios a nivel internacional, y se refiere a la posibilidad de proporcionar recursos necesarios para contribuir al financiamiento del gasto público. Las reformas tributarias llevadas a cabo en Latinoamérica, aunque han mostrado importantes logros, todavía distan de cumplir a cabalidad los objetivos de suficiencia recaudatoria, simplificación de normas y procedimientos, neutralidad en la asignación de recursos y equidad en la distribución de la carga tributaria. Esto se explica por la persistencia de elevados índices de informalidad, evasión, elusión y renuncia fiscal, así como una pérdida de presencia de la equidad vertical, al disminuir el peso de la tributación directa.

El rasgo principal de las reformas tributarias implementadas en la región Latinoamericana, en las últimas décadas, no ha sido la creación de nuevos tributos, sino que estas han buscado simplificar los sistemas existentes (incluso reduciendo los tributos y procedimientos administrativos) y potenciar la labor de recaudación y fiscalización de la Administración Tributaria, como es el caso de Perú desde 1991.

Cualquier ajuste que se efectúe a los Sistemas Tributarios debe tener en cuenta el respeto a los principios generales de la tributación y las potenciales consecuencias sobre el funcionamiento de la actividad económica nacional a través de la influencia sobre los agentes económicos (ofertantes y demandantes).

Las recientes experiencias en países como Venezuela, Ecuador y Bolivia muestran, en la población, una actitud contraria a la creación de nuevos tributos debido a los elevados índices de pobreza, en un contexto en el cual las economías latinoamericanas muestran tasas de crecimiento bastante reducidas luego de experimentar un período de recesión en los últimos años.

La globalización y otros rasgos de la modernidad han traído consigo una mayor movilidad de recursos

y transacciones complejas, lo que amerita la implementación de ajustes a los sistemas tributarios para incrementar su capacidad de reacción frente a estas nuevas operaciones que también deben estar sujetas al pago de tributos. En muchos casos los ajustes no son únicamente con fines recaudatorios sino más de ordenamiento del sistema tributario.

En los países de la región latinoamericana se observa un margen considerable para incrementar los ingresos y lograr la suficiencia recaudatoria, a través de ajustes a la estructura tributaria vigente, más que con la creación de nuevos tributos que pueden traer consecuencias negativas y alterar el funcionamiento de la economía.

De acuerdo a lo anterior, las acciones para incrementar la suficiencia recaudatoria en Latinoamérica requieren la ampliación de la base tributaria, así como el combate firme a la evasión, elusión y el contrabando. Se requieren la implementación de herramientas y mecanismos ingeniosos que contribuyan a potenciar la recaudación.

Una fuente potencial de recursos para lograr la suficiencia recaudatoria, y hacer más eficiente el sistema, es la racionalización de las “renuncias tributarias”. Para esto se requiere una firme decisión política y una adecuada estrategia de negociación con los beneficiarios que fomente el canje del beneficio por algún tipo de transferencia directa.

La reciente experiencia peruana del año 2002 muestra resultados exitosos en cuanto al incremento de los ingresos tributarios a través de la implementación de medidas de ampliación de la base tributaria y combate a la evasión y no mediante la creación de nuevos tributos. Esta experiencia puede ser tomada como modelo a seguir en otros países de la región, siendo potenciada –al igual que en Perú– conforme se avance en la racionalización y/o eliminación de las renuncias tributarias.

VII. Recomendaciones

Las reformas tributarias venideras deberán orientarse fundamentalmente en dos sentidos:

- a) Lograr un nivel de ingresos tributarios compatible con las necesidades de financiación del gasto público a través del fortalecimiento de los sistemas y administraciones tributarios, en un contexto en el cual exista un manejo más eficiente del gasto y una reducción del aparato estatal.
- b) Adecuar la estructura y niveles de imposición a las condiciones requeridas por el contexto de globalización, dando solución a los problemas generados o intensificados por las modalidades de desarrollo de las transacciones internacionales predominantes (comercio electrónico, mayor movilidad de capitales) y, particularmente, a la preservación de la competitividad y del medio ambiente en un cuadro de alta interdependencia de los sistemas tributarios.

Las recientes experiencias en algunos países latinoamericanos han demostrado que no es el mejor momento para buscar mayores ingresos a través de la introducción de nuevas figuras tributarias. En este sentido sugerimos partir de la estructura tributaria vigente, llenando los vacíos existentes, ampliando las bases imponibles y potenciando la recaudación de los diferentes tributos a través del combate firme contra la evasión tributaria y el incumplimiento. Al respecto, existen diversas herramientas que han tenido éxito en diversos países. Es el caso de los sistemas de retenciones, percepciones, deducciones, entre otros mecanismos que aseguran la recaudación.

Se debe dar prioridad al tema de la racionalización de las renuncias tributarias como una

fuerza alternativa de recursos para aumentar la suficiencia recaudatoria. En ese sentido, las experiencias de países como Brasil, Argentina, Chile y recientemente Perú, dan cuenta de lo importante que es identificarlas, proceder a su cuantificación y luego considerarlas en el Presupuesto de la República como un gasto tributario, paso previo a su racionalización y/o eliminación gradual. La minimización del impacto social, y/o sobre la competitividad, de eliminar las exoneraciones, se puede conseguir mediante su sustitución parcial por transferencias o gasto directo en las zonas que gozaban de los beneficios.

La implementación de nuevos impuestos es un hecho indispensable para gravar las diferentes transacciones que surgen de la modernidad y el mundo globalizado, donde es característica la gran interdependencia entre los sistemas tributarios. Es recomendable avanzar el estudio de los mecanismos de estos nuevos tributos, trabajar en el tema de los convenios para evitar la doble imposición y establecer convenios de colaboración con otras administraciones tributarias. Esto permitirá minimizar los efectos sobre el funcionamiento del sistema tributario y la economía.

Si los mecanismos sugeridos no fueran suficientes, ante la urgente demanda de recursos, se requerirá el incremento de alícuotas o la implementación de nuevos tributos. En esta dirección consideramos más eficiente partir por modificar las alícuotas y en particular el Impuesto a la Renta, tributo directo que se caracteriza por ser la mejor herramienta redistributiva, frente a los tributos indirectos que tienden a ser regresivos. Lo mismo aplica en caso de requerir crear nuevos tributos.

Bibliografía

- AITKENHEAD CASTILLO, Richard. "Paraguay. Política Fiscal". Informe Final para el Programa de Visión Estratégica. Proyecto PLANDES. Secretaría Técnica de Planificación. Presidencia de la República. Paraguay. Junio de 1998.
- ALFA-REDI. "Venezuela: La Tributación en Telecomunicaciones en Venezuela". En: www.alfa-redi.org Revista de Derecho Informático. Febrero 2003.
- ARIAS, Luis Alberto. "El Fortalecimiento Institucional de la Administración Tributaria Peruana". Documento de Trabajo N° 02/94. SUNAT. Perú. Noviembre de 1994.
- ASOCIACIÓN DE BANCOS DE ARGENTINA. "La Percepción del Impuesto a las Transacciones Financieras". Argentina. Abril 2001
- ATTAC SEVILLA. "¿Qué es el impuesto Tobin (o tributo, tributación o tasa Tobin)?" En: www.local.attac.org. Año 2002.
- AVI –YONAH, Reuven S. Globalización y Competencia Tributaria: Implicancias para los países en desarrollo. Facultad de Derecho. Universidad de Michigan. Revista de la CEPAL. N° 74. Agosto 2001.
- BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO. "Evaluación de tres operaciones de Reforma de la Administración Tributaria Financiadas por el Banco". Oficina de Evaluación, EVO. En: www.iadb.org.
- BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERU (BCRP). Boletín Semanal. Varios números.
- BERROCAL, Rafael. "Cuánto abarcará la Reforma Tributaria". En: www.mensual.prensa.com. Panamá. Octubre 2002.
- BLANCHARD, Olivier. "Macroeconomía". Massachussets Institute of Technology. Segunda Edición. 2000.
- BYRNE, Peter D. "El futuro del impuesto a la renta en las economías abiertas". En CEPAL. SERIE Seminarios y conferencias. Chile.
- CANO, Ana. "Convergencia europea de la Hacienda Pública". COEV. Economistas 119. Número 128-1era. Quincena Noviembre 1997. En: www.coev.com.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT). www.ciat.org. Sistema de información SITRIBA.
- COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMERICA LATINA Y EL CARIBE- CEPAL. El Pacto Fiscal. Fortalezas, Debilidades y Desafíos. 1998.
- _____. "Balance Preliminar de las Economías de América Latina y el Caribe 2001-2002. Santiago, Chile. Diciembre de 2001-2002.
- _____. "Estudio Económico de América Latina y el Caribe". Chile. 2001-2002.
- DE BLAS LOPEZ, Alberto. "Tasas en materia de telecomunicaciones". En: www.injef.com Información Jurídica, Económica y Fiscal.
- DIARIO GESTION: "Chávez busca que operaciones en mercados financieros paguen impuestos". Lunes, 27 de enero del 2003. P.26.
- DIARIO GESTION: "Más Impuestos al sector Privado por incumplimiento tributario de empresas públicas". 16 de Diciembre del 2002. P.18.
- DIARIO GESTION: "Propuesta de alza tributaria desata polémica en Chile". Martes, 28 de Enero del 2003. P.25.
- DIARIO SÍNTESIS: "Gobierno Ecuatoriano anuncia medidas para enfrentar crisis fiscal". Lunes 20 de enero del 2003. P.19.
- DIARIO SÍNTESIS: "Gobierno Venezolano lanza medidas económicas para combatir crisis fiscal". Jueves 23 de enero del 2003. P.19.
- DIAZ CASSOU, Javier. "El debate sobre la tasa Tobin: Una Guía". En: www.lberglobal.com.
- EDO HERNÁNDEZ, Valentín. "Importancia Recaudatoria y Flexibilidad del sistema impositivo Español según las principales fuentes estadísticas". Madrid, Octubre 2001.
- ETCHEBERRY CELIA, Javier. "La reducción de la evasión tributaria como vía para el financiamiento fiscal". Ponencia presentada en la 35 Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: "La Función de fiscalización del Administración Tributaria y el control de la evasión". Santiago de Chile, abril 2001.
- ENGEL, Eduardo, A. Galetovic y C. Raddatz. "Reforma Tributaria y Distribución del Ingreso en Chile". Serie Economía N° 40. Centro de Economía Aplicada. Departamento de Ingeniería Industrial. Facultad de Ciencias Físicas y Matemáticas. Universidad de Chile. Agosto, 1998.

- FAGET, Alberto. "Problemas y Perspectivas para la Convergencia Fiscal en los procesos de integración en América Latina". Centro de Formación para la Integración Regional. Uruguay.
- FERNÁNDEZ ORIGGI, Italo. "Comercio Electrónico, consideraciones en torno a una nueva área de trabajo en materia fiscal". Ponencia Presentada en el VII Congreso Iberoamericano de Derecho e Informática. Perú. Abril, 2000.
- FRESHIELDS BURCKHAUS DERINGER. "IVA en comercio electrónico". En: www.freshfields.com. Febrero 2002.
- "La imposición indirecta en las operaciones de comercio electrónico". Ponencia presentada en Conferencia: Las Administraciones Fiscales en un Mundo Electrónico. Montreal, Canadá, 3-6 de junio del 2001. En: www.mecon.gov.ar.
- FONTAINE, Bernardo y Rodrigo Vergara. "Una propuesta de Reforma Tributaria". En: Puntos de Referencia. N° 237. Centro de Estudios Públicos. Chile. Enero 2001.
- GONZALEZ RAMÍREZ, Carlos Ernesto. "Reforma Tributaria: Inconvenientes y demagógica". En: www.fundacionlibertad.org.pa. Panamá.
- "Impacto del impuesto al Débito Bancario". En: www.Prestigio.com.ve. Venezuela, 2001.
- JARACH, Dino. "Finanzas Públicas y Derecho Tributario". Edit. Cangallo. 1999
- JORRAT DE, Luis Michael. "Evaluación de la capacidad recaudatoria del Sistema Tributario y de la evasión tributaria". En: Conferencia Técnica del CIAT, Viterbo, Italia, 1996: Evaluación del Sistema Tributario y de la Administración Tributaria).
- JUNQUERA VARELA, Raúl. "Sistemas tributarios y Administración Tributaria en Iberoamérica". Grupo de Trabajo de Relaciones Internacionales. Agencia Estatal de Administración Tributaria. Enero 2001.
- LATINEZ CARPIO, Luis Alberto. "En cuestión reformas tributarias parciales". En: Síntesis. Jueves, 23 de enero del 2003. P.9.
- LAVANDERO, Jorge. "Chile: Ponencia sobre un impuesto Tobin a las Transacciones Financieras". Ponencia presentada al Parlamento Chileno. En: www.analitica.com. Agosto de 2000.
- LERDA, Juan Carlos. "Movilización de Recursos a través de Reformas Tributarias en América Latina: Posibilidades, limitaciones y desafíos". Trabajo invitado al III Taller Regional CIAT/ONU/SRF sobre Tributación, realizado en la ESAF, Ministerio de Hacienda, Brasilia DF, Brasil.
- MARQUES, Fanny y GOMEZ Fanny: "Impuesto a las Transacciones Financieras: El caso colombiano." En: www.repem.org.uy.
- MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS DE PANAMA. "Propuesta de Reordenamiento y Simplificación del Sistema Tributario de Panamá". En: www.mef.gob.pa Febrero 2001.
- MORENO GRANDEZ, Carlos Alberto. "Informalidad, Tributación y Democracia". Trabajo presentado en el XIV Concurso de Monografías CIAT/AEAT/IEF. SUNAT, Perú. Febrero, 2001.
- MORES PALLEJA, Pere. "Fiscalidad del comercio electrónico. El Punto de Vista de la OCDE". En: www.planificacion-juridica.com. Barcelona, España.
- Página Web de los diferentes Administraciones Tributarias de los Países de América Latina.
- PITA, Claudino. "Los sistemas tributarios latinoamericanos y la adecuación de la imposición de la renta a un contexto de globalización". En: CEPAL. SERIE Seminarios y Conferencias.
- _____. "La Reforma Tributaria en América Latina en la década de los 80". Serie documentos de trabajo 264. Banco Interamericano de Desarrollo, BID. Washington. 1993
- PHILIPPE BARDE, Jean. "Reformas Fiscales Ambientales: Una Revisión de la experiencia en países" OCDE . París, Francia.
- RAPOPORT, Mario y Julio Gambina. "Propuesta de un Impuesto a las Transacciones Financieras Internacionales". En: La Gaceta de Económicas. Argentina. Julio del 2001.
- RODRÍGUEZ PERDOMO, Matías. "Aplicación de impuestos al comercio electrónico en Uruguay". En: AADAT Web. Asociación Argentina de Derecho de Alta Tecnología. Argentina.
- RUIZ RAMÍREZ, Rocío Angélica. "La Gestión Tributaria". En: www.congreso.gob.pe.
- SEROA DA MOTTA, Ronaldo. "Tributación Ambiental, macroeconomía y medio ambiente en América Latina: aspectos conceptuales y el caso de Brasil". División de Desarrollo Económico. En CEPAL. SERIE Macroeconomía del desarrollo. Santiago de Chile, diciembre de 2001.
- SERRA, Pablo. "El Sistema Impositivo y su Efecto en el Funcionamiento de la Economía: Una Revisión de la Literatura". Documento de Trabajo 39. Banco Central de Chile. Diciembre de 1998.

- SHOME, Parthasarathi. "La tributación en América Latina: Tendencias estructurales e impacto de la Administración". Serie Seminarios y conferencias CEPAL, 1999.
- _____. "Manual de Política Tributaria". División de Política Tributaria. Departamento de Finanzas Públicas. Fondo Monetario Internacional. Washington, 1995.
- SIMONIT, Silvia. "Principales tendencias sobre Gastos Tributarios desde una perspectiva Internacional". IX Encuentro de Economía Pública. Argentina, Octubre 2001.
- STOTSKY G., Janet y W. Asegedech. "Central American Tax Reform: Trends and Possibilities". En IMF Working Papers WP/02/227. Diciembre 2002.
- SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA-SUNAT. Nota Tributarias. Varios números
- TANZI, Vito. "La adaptación de los Sistemas Tributarios". Ponencia presentada en la 34 Asamblea General del CIAT: Una Administración Tributaria para el Nuevo Milenio – Escenarios y Estrategias. Washington, D. C., USA. Julio 2000.
- _____. "El impacto de la globalización económica en la tributación". Documento de la 32ª Asamblea General del CIAT. Salvador, Bahía. 1998.
- TANZI, Vito y Howell Zee. "La Política Tributaria en los países en desarrollo". Fondo Monetario Internacional. Washington, 2001.
- VARIAN, Hal R. "Impuestos al comercio electrónico". En: Gaceta de Economía. Año 5, Núm. 10.

Tendencias en las políticas organizacionales de las administraciones tributarias

Alberto Sorondo

Jefe del Departamento Supervisión Legal
Subdirección General de Legal y Técnica
AFIP - Argentina

Segundo Premio
XVI Concurso de Monografías
CIAT/AEAT/IEF

I. Contexto de la administración tributaria en relación al tema elegido

En este capítulo introductorio tratamos de ubicar a la Administración Tributaria (A.T.) en el contexto y rol que le compete dentro del Estado, el especial significado que tienen sus funciones en un sistema democrático y la imagen de transparencia que debería guiar a todas sus acciones.

A partir de esta configuración y dentro del amplio y ambicioso temario con que se convoca a este concurso, explicamos las razones que nos llevaron a la elección de los tópicos que vamos a desarrollar, varios de los cuales surgen a partir de la realidad de una administración tributaria concreta, la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) de Argentina, tanto en lo que resultan aspectos destacables como buenas políticas, como otras que han significado una marcha hacia atrás, que deberían ser tenidas en cuenta para no volver a repetir.

Las ideas que desarrollamos toman como marco de referencia la realidad que atraviesan las A.T. de la región, bastante diferente de la que tienen los países más desarrollados, por caso Alemania,

Reino Unido, Francia, Holanda y España, o los Estados Unidos y Canadá, donde existe un menor nivel de evasión, un mayor grado de cumplimiento voluntario y una percepción real de riesgos concretos en casos de incumplimiento o evasión.

De allí que sea útil distinguir que los sistemas tributarios desarrollados por unos y otros, si bien tienen muchas semejanzas, también se diferencian de manera notable; así, a partir de las recurrentes crisis económicas, los países del área han debido diseñar políticas y estrategias recaudatorias no siempre ortodoxas, pero que han resultado exitosas en cuanto al objetivo perseguido, por ejemplo, a través de impuestos sobre las transacciones financieras.

La alta evasión existente lleva también a plantearse frente a la escasez de recursos, dónde debe hacerse el esfuerzo si en mejorar la atención al contribuyente, o en reforzar la tarea fiscalizadora, a fin de mejorar el cumplimiento voluntario.

Ahora bien, para el desarrollo de estas distintas posibilidades, consideramos un requisito previo y necesario ubicar a la A.T. en el contexto de la sociedad a la que sirve y sobre la cual actúa, y en esto seguimos a GARDE ROCA que destaca los siguientes factores que la caracterizan:

- a) La Administración Financiera es un elemento crucial para la legitimidad del poder político.
- b) Es un instrumento al servicio de la seguridad jurídica, garantía de estabilidad y continuidad para el ciudadano-contribuyente.
- c) Es un organismo para la democracia.

Desde nuestra óptica del fenómeno, uno de los principales aspectos que rescatamos como guía de los distintos temas a desarrollar es el factor democrático, a partir del cual se genera la legalidad, que legitima todo su accionar. Este carácter democrático de la A.T., debe estar presente en todos sus actos, no sólo hacia afuera, sino primordialmente hacia adentro de la organización.

Este es un importante aspecto que la A.T. debería revertir a través de prácticas más democráticas.

En muchas A.T. es posible observar que todavía sigue primando el clientelismo o amiguismo, es decir, que en muchos aspectos no se ha superado la administración patrimonialista (o del príncipe), de la que habla BRESSER PEREIRA, distando mucho para acceder a la administración pública gerencial.

Estrechamente unido al carácter democrático que cabe exigir a la A.T., se ubica también el factor transparencia, que debe estar presente en todo su accionar.

“ El carácter democrático de la administración tributaria debe estar presente en todos sus actos, no sólo hacia afuera, sino primordialmente hacia adentro de la organización.”

II. El proceso de evolución de la DGI- AFIP Argentina

En este capítulo describimos en orden cronológico y a grandes rasgos la evolución que ha tenido la Dirección General Impositiva de Argentina, hoy Administración Federal de Ingresos Públicos, desde su creación hasta nuestro días, en lo que se refiere a los distintos esquemas estructurales adoptados, y a las políticas y principales procesos de cambio llevados a cabo, y que por razones de espacio, vamos a destacar las siguientes:

Año 1932: El origen moderno de la administración tributaria en la Argentina podemos remontarlo a la creación de la Dirección General del Impuesto a los Réditos a raíz de la implantación del impuesto a los réditos en el país a través de la Ley 11.586.

Durante los siguientes once años, el Organismo administró solamente tres impuestos: Réditos, Transacciones y luego Ventas que lo sustituyó.

En el **año 1937**, se descentralizan las tareas, y los datos del área central fueron derivados a las oficinas del interior de acuerdo a los domicilios registrados. Se otorga a los Jefes de Delegación el carácter de jueces administrativos, pudiendo determinar impuestos y aplicar infracciones, las que estaban sujetas al control directo de la Dirección General, a través de los recursos pertinentes.

En el **año 1939** aparece por primera vez el denominado Fondo de Estímulo como modo de incentivar al personal

Años 1943-1946: en estos tres años, que coinciden con el conflicto bélico de la 2da. Guerra Mundial, se produce un incremento del número de impuestos que se pusieron a cargo de la D.G.I.R.

Se confirma el régimen del Fondo de Estímulo, consistente en un porcentaje de la recaudación, el cual ha ido variando a lo largo del tiempo. La norma de ese entonces establecía que el monto a percibir por tal concepto no podía superar el 50% de la totalidad de los sueldos percibidos por cada agente durante el año.

En sus comienzos, este beneficio se abonaba en forma anual, luego semestral, en una época pasó a ser bimestral, y actualmente se percibe en forma mensual sobre la base de la recaudación efectiva del mes inmediato anterior al cual se paga al personal.

Con el paso del tiempo el Fondo de Estímulo fue atado a diversos regímenes de calificación del personal, que tomaban en cuenta su desempeño en un lapso de tiempo determinado – semestral o anual-, y ello daba lugar a una ubicación en un orden de méritos o tramo calificadorio, sobre el cual le era pagada la proporción resultante de dicho beneficio.

Año 1947: por Ley N° 12.927 del 10-1-47 se crea la Dirección General Impositiva mediante la fusión de la ya mencionada Dirección General del Impuesto a los Réditos con la Administración General de Impuestos Internos, que era de más antigua data, pues se había creado en el año 1891, y tenía a su cargo la percepción de gravámenes indirectos, como ser: Alcoholes, Cervezas, Fósforos y Tabacos.

Por una ley posterior (N° 13.237) se establece en forma definitiva la fusión de esos dos Organismos, pero manteniendo su separación en razón de la materia, ampliando enormemente la base de la actividad fiscal, ya que se pone a su cargo la aplicación, percepción y fiscalización de dieciséis (16) gravámenes, pudiendo mencionarse -además de los impuestos ya citados- los de sellos, patentes, pasajes al exterior, espectáculos, sobreprecio de combustibles, etc.

A su vez, esta ley fijó la posibilidad de futuras expansiones al autorizar la incorporación de otros organismos recaudadores, como así también la percepción y fiscalización de otros gravámenes que en dicha época (1948) estaban a cargo de otras reparticiones.

La estructura organizativa de ese entonces ponía a cargo del nuevo Organismo a un Director General, secundado en sus funciones por tres Directores: un Director Secretario, un Director de Capital y un Director de Interior.

Año 1950: se forman dos grandes departamentos, uno de impuestos internos, que tenía a su cargo a los denominados impuestos internos, y otros gravámenes; el otro, tomó a su cargo el impuesto a los réditos y otros afines, en cuanto se refiere a comerciantes, sociedades comerciales o civiles, y demás entidades aludidas en la ley de dicho impuesto.

Año 1960: a través del Decreto 2781 del 18-3-60 el Poder Ejecutivo declaró a la DGI en estado de reorganización, designando un Interventor asistido por un Consejo. Dos años después la intervención obtiene la aprobación de un proyecto de reestructura de servicios y de reorganización de las dependencias de la repartición.

Con dependencia directa de la Dirección General, se crean doce (12) Dependencias Regionales, de las cuales ocho corresponden al interior del país, y cuatro a la Capital y Gran Buenos Aires; una de éstas a su vez tiene jurisdicción exclusiva sobre el Impuesto de Sellos y la Transmisión Gratuita de Bienes.

Estas dependencias regionales tenían bajo su órbita a 114 Agencias y Distritos, que actuaban como pequeñas células básicas del sistema, con jurisdicción reducida en función de la cantidad de contribuyentes, población y superficie del lugar donde se asentaban, y estaban orientadas a constituir centros de cercana conexión con el medio y sus pobladores, con miras a una eficaz fiscalización y control.

Las Agencias y Distritos debían constituir verdaderos equipos independientes dotados de todos los medios disponibles para cumplir su cometido; agrupados por jurisdicción, reconocían dependencia jerárquica y funcional de sus respectivas Delegaciones Regionales, quienes actuaban como instancia definitiva en la resolución de recursos.

La novedad que se introduce en esta estructura es la creación de los denominados Comité de Planificación y Comité General.

Año 1966: mediante el dictado de la Ley N° 16.946 la DGI vivió uno de sus momentos más difíciles puesto que al tiempo que dejaba en suspenso por 180 días para su personal las normas referidas a la estabilidad del empleado público del Régimen Jurídico Básico de la Función Pública que le eran aplicables en función del Decreto N° 6.666/57, facultaba a remover el personal que resultara prescindible, cualquiera fuese su jerarquía, antigüedad, categoría o situación de revista; también dentro de ese mismo plazo se ordenaba al Organismo a proponer la reestructuración de sus cuadros administrativos y de su organización.

Cabe recordar que el contexto histórico institucional de ese momento pasaba por la asunción de un nuevo gobierno militar encabezado por Onganía tras haber derrocado al presidente constitucional de entonces, Dr. A. Illía.

Con posterioridad, por la Ley N° 17.343 del 14-7-67 se establece un mecanismo de compensación y asistencia para los agentes de la Administración Pública declarados prescindibles, cuya percepción creaba incompatibilidad para volver a ingresar a la función pública por al menos cinco años.

Año 1968: dentro de dicho contexto político-institucional, se aprueba con "carácter provisional" la nueva estructura orgánica de la DGI, facultando al mismo tiempo al Secretario de Hacienda, por única vez y a los efectos de poner en inmediato funcionamiento a la nueva estructura, a seleccionar por antecedentes de idoneidad y conocimientos al personal a promover y nombrarlos para cubrir los cargos allí previstos, mediante un adecuado sistema de selección.

Como novedades destacables de esta reforma cabe citar la creación del Departamento Sistema de Computación de Datos, dando reflejo estructural a la función de desarrollo de los sistemas de información y procesamiento de la misma, a través del incipiente equipamiento informático con el que se contaba en aquel entonces; y de la División Capacitación, con dos dependencias, una denominada Centro de Capacitación Buenos Aires, y la otra de orden técnico.

Año 1973: en ese año, un vez asumidas las nuevas autoridades elegidas constitucionalmente, el Ministerio de Trabajo procedió a la homologación de la Convención Colectiva de Trabajo celebrada entre la Asociación de Empleados de la DGI y la Dirección General Impositiva, bajo el N° 117/73, siendo el primer convenio colectivo de trabajo suscripto en el ámbito de la Administración Pública en la Argentina.

El mismo contemplaba todo lo relativo a los derechos y obligaciones del personal, el régimen disciplinario al que estaban sujetos, el escalafón, escala salarial, régimen de incompatibilidades, de compensaciones, de licencias, etc.

Hasta la actualidad, las relaciones del personal de la DGI se siguen regulando por medio de un convenio colectivo, fruto de las renovaciones que tuvo el CCT N° 117/73, salvo el período que va desde el año 1976 hasta 1985, el convenio colectivo vigente en ese momento fue suspendido durante todo el transcurso del gobierno militar; durante ese lapso se aplicó el régimen que regía para los agentes que dependían de la Administración Pública Nacional.

También este año se sanciona la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Año 1974: dentro del denominado Plan Trienal para la Reconstrucción y Liberación Nacional 1974/1977, se aprueba la nueva estructura orgánico-funcional de la DGI, que incluye la creación de la Subzona Central, que pasaría a tener a su cargo el control de los contribuyentes y/o responsables de gran importancia.

En materia de control diferenciado de contribuyentes en función de su capacidad económica, puede decirse que la DGI de Argentina fue pionera y la idea fue luego seguida por varias administraciones tributarias de Latinoamérica (Bolivia, Costa Rica, El Salvador, Paraguay, Perú, etc.), y también por otros países más desarrollados: Francia y Países Bajos (conf. Manual para las A.T.).

Año 1980: en la estructura aprobada por el Decreto N° 453/80 (B.O. 12-3-80), se tiende a diferenciar claramente aquellas dependencias que cumplen una función asesora, de las que son meramente operativas.

Año 1987: a través de la modificación que establece la Ley N° 23.495 en la de Procedimiento Tributario N° 11.683, la DGI pasa a ser considerada como una entidad autárquica en el orden administrativo en lo que se refiere a su organización y funcionamiento.

Esta autarquía no era absoluta, pues igualmente estaba bajo la superintendencia general de la entonces Secretaría de Hacienda.

Se estableció también de forma expresa que el control del Tribunal de Cuentas sería con posterioridad a los actos respectivos.

En cuanto a los funcionarios que secundarían al Director General, se estableció que podían designarse hasta cuatro (4) Subdirectores Generales, por el Poder Ejecutivo a propuesta de la Secretaría de Hacienda, aprobándose el régimen de incompatibilidades de los mismos.

Entre las nuevas atribuciones conferidas al Director General se encontraban todas las referidas a la designación del personal de planta, su régimen disciplinario, pudiendo designar en forma directa a las jefaturas del máximo nivel de conducción, contratar personal no permanente, etc.

En materia de recursos financieros, preveía las distintas fuentes de origen de los mismos, y la novedad de que la DGI pudiera deducir el importe de sus gastos presupuestarios previamente aprobados, del monto de las recaudaciones a su cargo.

Finalmente, esta ley introduce la obligatoriedad de la inscripción de los contribuyentes y/o responsables a través o mediante un número único de identificación para todos los tributos, que luego pasó a denominarse CUIT (Clave Única de Identificación Tributaria).

Otra modificación significativa que la Ley 23.495 introdujo en la Ley de Procedimiento Tributario, fue

la de facultar al Director General para organizar y reglamentar el funcionamiento de la DGI en sus aspectos estructurales, funcionales y de administración de personal, incluyendo el dictado y/o modificación de la estructura orgánico funcional y el estatuto del personal.

Año 1993: en ese año se produce uno de los cambios más trascendentes en la DGI a raíz del dictado del Decreto N° 507/93 (de necesidad y urgencia), que pone en cabeza de la misma "...la aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución judicial de los recursos de la seguridad social", que en general comprende a todos los aportes y contribuciones que se recaudan sobre la nómina salarial.

Los fondos recaudados por la DGI debían ser girados a la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES), para su administración.

Se prevé la reubicación en la DGI del personal de la ANSES asignado al cumplimiento de las funciones que se transfieren a la DGI.

Faculta a la DGI a adquirir por la vía de contratación directa el equipamiento informático, sistemas operativos, programas de aplicación, insumos, etc., que resulten necesarios para el cumplimiento de sus funciones, debiendo el organismo dar cuenta de este tipo de adquisiciones a la Sindicatura General de la Nación.

A partir de esta decisión, paulatinamente la materia previsional comenzó a insertarse en todos los niveles operativos de la organización, en un pie de igualdad con la materia tributaria.

Año 1996: por el Decreto N° 896/96 se aprueba una nueva estructura de la DGI, y su puesta en marcha a través de la resolución correspondiente por la DGI permite observar la incorporación de algunos cambios en la política interna de la organización, como la creación de un área específica donde por primera vez se hace una referencia puntual a los servicios al contribuyente.

De otra parte, se considera en forma independiente y con mayor nivel al área penal tributaria, al tiempo

que a la dirección de contencioso se la disminuye a rango departamental, denotando una vez más el impulso que se quería dar a la materia.

Años 1996/1997: por el Decreto N° 1156/96, el Poder Ejecutivo fusionó la Administración Nacional de Aduanas (ANA) y la Dirección General Impositiva (DGI), pasando a constituirse la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), la cual “funcionará como ente autárquico en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, asumiendo las competencias, facultades, derechos y obligaciones de las entidades que se fusionan por este acto”.

La materialización de la AFIP se produce con el dictado del Decreto N° 618/97, de necesidad y urgencia (B.O. 14/7/97), donde en lo medular se coloca a la AFIP en el lugar, con los derechos y obligaciones que tenían los dos organismos fusionados, es decir, la Aduana, y la DGI, así por ejemplo toda referencia contenida en las normas sobre estos dos últimos debe entenderse hecha a la AFIP.

Esta norma resume las referencias más importantes contenidas tanto en la Ley de Procedimiento Tributario como en el Código Aduanero, respecto de la aplicación, percepción y fiscalización de tributos, como respecto de los aranceles aduaneros, que en todos los casos se ponen a cargo de la AFIP.

Establece cuales serán sus bienes, de donde obtendrá sus recursos y el porcentaje de afectación de la recaudación para la atención de su presupuesto, previsión que no era novedosa.

Determina que su máxima autoridad será el Administrador Federal, al cual se lo asimila al rango de Secretario de Estado, quien estará secundado por un Director General a cargo de la Dirección General Impositiva y otro a cargo de la Dirección General de Aduanas, así como por los Subdirectores Generales cuyo número y competencias determinaría el Poder Ejecutivo.

Año 1998: se da por finalizado el contrato informático integral con la firma IBM, pasando el Organismo a hacerse cargo de dicha tarea (insourcing) con parte del personal contratado que tenía dicha firma y personal propio.

También este año a través de la Ley N° 24.977 se sanciona el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, conocido como “Monotributo”, que fuera concebido en la AFIP, y que establece un régimen presuntivo para este segmento de contribuyentes.

Año 2001: se dictan una serie de medidas que afectan en forma directa el funcionamiento de la AFIP:

A) Creación de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social: por el Decreto N° 1231/01 (B.O. 5/10/01) se incorpora a la AFIP una nueva Dirección General, la de Recursos de la Seguridad Social, que se suma a las ya existentes de la DGI y Aduana.

De acuerdo a esta norma, la nueva Dirección General pasa a tener la competencia que con anterioridad tenía la DGI respecto de los recursos de la seguridad social, aunque podía ejercer las funciones propias de su competencia a través de las unidades operativas dependientes de la Dirección General Impositiva, a las que en tales supuestos, podía supervisar funcionalmente.

B) Creación de la entidad “Informática Tributaria Sociedad del Estado”: por el Decreto N° 1398/01 (B.O. 5/11/01) se crea la mencionada entidad, que tendría por objeto “el desarrollo, producción y venta de sistemas informáticos”, cometido que la entidad podía cumplir “...directa o indirectamente, por sí o por terceros, debiendo asimismo generar los medios, instrumentos, contrataciones, asociaciones o todo otro tipo de mecanismo idóneo.”

Este nuevo ente estaría encargado del desarrollo, producción y venta de sistemas informáticos aplicables al área tributaria.

Resulta necesario comentar que la norma encubría cuanto menos una tercerización de sistemas vitales de la administración tributaria, y que a partir de datos suministrados por la misma, luego le serían vendidos por este nuevo ente, ya que no resulta posible presumir que la posibilidad de venta de tales productos que la norma le autorizaba, estuviera dirigida al sector privado.

C) Creación del Instituto Nacional de los Recursos de la Seguridad Social: a pocos días de la creación de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social se cambia el rumbo a través del Decreto N° 1394/01 que dispone la creación del INARSS, como ente público no estatal, cuyo objeto es el de ejercer las funciones de ente de gestión del Sistema de Información y Recaudación para la Seguridad Social (SIRSS), que también crea dicho decreto.

Entre otras de las actividades que le son encomendadas, figura la de la aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución judicial de los recursos de la seguridad social, tarea que en su mayor parte continúa haciendo de manera efectiva la AFIP a través de sus dependencias operativas.

El artículo 26 declama que las actividades que tiene a su cargo el INARSS son de interés público y sin fines de lucro, y que contribuye a garantizar la registración laboral y el acceso universal a los beneficios laborales y de la seguridad social.

El siguiente artículo determina que sólo podrán formar parte del INARSS el Estado Nacional, las Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones, las Aseguradoras de Riesgos del Trabajo y los agentes de seguro de salud, debiendo establecer la autoridad de aplicación las reglas de participación e integración del patrimonio del Instituto por parte de aquellos.

D) Designación y remoción del Administrador Federal, Consejo Asesor, Recursos de la AFIP: por el Decreto N° 1399/01 (B.O. 5/11/01) se impulsan nuevos cambios en la composición y funcionamiento de la AFIP, que tienden a incrementar su grado de autonomía

Año 2002: por el Decreto N° 1045/02 se derogó el Decreto N° 1398/01 que había creado la entidad "Informática Tributaria Sociedad del Estado", que nunca se había puesto en marcha.

Año 2003: por el Decreto N° 217/03 se deroga el decreto de creación del INARSS, y la AFIP vuelve a hacerse cargo de la materia a través de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social.

Desde una visión positiva de esta evolución, pueden mencionarse algunas ideas directrices que han persistido a lo largo del tiempo en la organización:

- Desconcentración administrativa-funcional a través de delegaciones, primero, y continuada luego con las Regiones distribuidas a lo largo del país, de la cual dependen un sinnúmero de Agencias, Distritos y Receptorías.
- Temprana distinción entre las funciones de la administración central: ejecutiva y asesora, respecto de las áreas eminentemente operativas.
- Instauración casi desde sus comienzos de un incentivo concreto para el personal a través del Fondo de Estímulo, hoy de Jerarquización.
- Regulación laboral a través de una convención colectiva de trabajo.
- Participación del sector privado (bancos) en la recaudación de impuestos y en soluciones informáticas.
- Creación de un área específica a cargo de los grandes contribuyentes.
- Tendencia a la fusión de la actividad recaudatoria del Estado en una sola organización.
- Asignación a través del tiempo de una mayor autonomía a la administración tributaria.

En este listado vemos incluidas algunas cuestiones cuya aplicación es recomendada para las A.T., y que en su momento fueron implementadas y adoptadas como cambios necesarios para mejorar la funcionalidad del Organismo, algunas de las cuales serán profundizadas al abordar cada temática en particular.

III. La evolución de las políticas fiscales y su reflejo en las estructuras orgánicas

En este capítulo abordamos el primer gran tema referido a la evolución de las políticas y su reflejo en las estructuras orgánicas, que vienen a ser el esqueleto o armazón donde se asienta la organización. Para lo cual comenzamos con un repaso de los procesos claves por los que, en líneas generales, han pasado las A.T.

En primer lugar, a través del enfoque que tomaba en cuenta el tipo de impuesto y luego el funcional; destacamos el aspecto geográfico, importante en aquellos países que cuentan con vastos territorios, y el más cercano en el tiempo aquél que tiene en cuenta el segmento de contribuyentes de que se trata, a partir de distinguir aquéllos de gran magnitud económica que en los países de la región representan un importante porcentaje de la recaudación global.

Párrafo aparte le dedicamos al enfoque que toma en cuenta al contribuyente como “cliente”, tendencia que ha cobrado gran impulso en las A.T., las que están implementando diversas medidas concretas de servicio y asistencia a los mismos, incluso vía Internet, incorporando a las estructuras los cambios pertinentes. Agregamos un comentario sobre la visión de una oficina frontal y una trasera.

Comentamos que respecto del segmento de pequeños y medianos contribuyentes que han sido objeto de regulaciones específicas (Regímenes Simplificados, Monotributo, etc.), no se observa que en las A.T. hayan dado lugar a la creación de dependencias específicas que las abarquen en todos los aspectos diferenciales que tienen en relación con los grandes contribuyentes, por ejemplo.

Seguidamente desarrollamos la idea fuerza de la estructura organizacional requerida, es decir, aquella que sirve a la A.T.; luego de señalar los aspectos que producen interferencias en la misma, destacamos que para el armado del organigrama es necesario un previo análisis de campo que permita conocer los roles, la red de relaciones existente y los diversos estratos jerárquicos necesarios para su funcionamiento.

Por último, a partir de la crisis de la burocracia weberiana, modelo que en general caracteriza a las A.T., hacemos un repaso de otras formas de organizar estructuras, menos rígidas y más flexibles, tales como la forma matricial, la estructura de redes, por equipos, la burocracia profesional y la estructura misionaria.

Al respecto, es posible observar que muchas de estas formas tienen aplicación concreta en las A.T. en forma parcial y acotada, que funcionan en forma

paralela con la organización jerárquica existente, lo cual lleva a proponer para las A.T. un modelo estructural más flexible y dinámico que les permita adecuarse en forma permanente a la realidad que las circunda y deben atender.

IV. La autonomía de la administración tributaria

En este capítulo analizamos la tendencia y perspectiva de que la administración tributaria pueda estar dotada de la suficiente “autonomía de gestión” para el cumplimiento de sus fines, sujeta a los controles necesarios que impidan un accionar desviado de los objetivos impuestos; en este tema, consideramos esencial remarcar el carácter estatal y público que tiene la A.T., encargada de llevar adelante una función exclusiva del Estado.

Es del caso señalar que en la pasada década varios países llevaron adelante reformas legislativas por las que reconocieron a sus respectivas A.T. una mayor autonomía administrativa, técnica y financiera, tales los casos de Argentina, Colombia, Ecuador, España, México, Perú y Venezuela, entre otros.

Luego de hacer una reseña de la distintas formas o grados de descentralización, desde el punto de vista jurídico, incluyendo algunas referencias a las denominadas “Agencias Estatales”, así como referir algunas críticas puntuales provenientes del campo del derecho público y administrativo, que ven a esta tendencia como una “huída del derecho público”, analizamos un poco más en profundidad la forma en que esa “autonomía de gestión” se ha acordado a las A.T. de Chile, Perú, España y Argentina.

A continuación efectuamos una clasificación de las facultades “autónomas” que se han reconocido a las A.T., en dos tipos, en la primera incluimos aquellos factores que guardan relación con la autonomía técnico funcional, como por ejemplo la elaboración de su Plan de Gestión, la posibilidad de interpretar la normativa tributaria y definir criterios sin estar sujeta a revisión por el superior y la participación en la definición de políticas tributarias.

Respecto de la intervención de la A.T. en la definición de las políticas tributarias, destacamos el caso puntual de Colombia, y hacemos referencia a otras A.T. que de algún modo participan en los proyectos que luego son debatidos en el Congreso.

En esta materia, como señala algún autor, debería existir un equilibrio entre la política que se desea aplicar y la posibilidad de ser concretada de manera eficaz y posible por la A.T.

En la segunda, referida a la autonomía administrativa, incluimos a los aspectos presupuestarios y financieros, a la gestión de los recursos humanos, recursos materiales y régimen de compras, sobre los cuales efectuamos las consideraciones del caso, y propiciamos la aplicación de los debidos controles sobre el uso de tales facultades.

Con respecto al régimen de compras o contrataciones nos extendemos para analizar los peligros que muchas veces encierra cuando se otorgan facultades excesivas en esta materia a la A.T. sin los debidos controles.

V. Los procesos de integración a la administración tributaria: casos de los derechos aduaneros y de las contribuciones a la seguridad social

En capítulo V abordamos el análisis de la problemática que plantean los procesos de integración de organismos encargados de recaudar las rentas públicas, tal el caso de la fusión de la administración aduanera con la tributaria llevada a cabo por varios países (Argentina, Brasil, Canadá, Colombia, España, Honduras, México, Venezuela, Perú).

Varias han sido las razones que han llevado a justificar estos procesos de integración, entre las cuales sobresalen las económicas y financieras a partir de la búsqueda de una mayor eficiencia en el gasto público, tendencia que se verifica con gran intensidad a partir de la década del noventa, donde muchos países debieron reducir sus déficit fiscales, achicar o suprimir organismos públicos o hacerlos más eficaces.

Luego de las descripciones de los procesos que se concretaron en Canadá y la Argentina, señalamos los aspectos positivos que han dejado tales experiencias: ventanilla de atención única, uso de bases de datos interrelacionadas, unificación de procedimientos administrativos, manejo común de los servicios administrativos, etc.; así como aquéllos que en el caso de la AFIP deberían ser profundizados o completados para no hacer fracasar el camino emprendido; es decir, que quedan algunas materias pendientes.

La integración hace posible la simplificación de muchas tareas burocráticas, a su vez la mayor sistematización de los trámites hace disminuir el descontrol y, por último, y no menos importante, se repotencian los poderes de los dos organismos para combatir de manera más eficaz el fraude; generalmente, un delito en el campo aduanero, se traduce en un fraude tributario.

En estas fusiones reviste particular importancia el aspecto de los recursos humanos y la cultura organizativa que el personal de cada uno de los organismos lleva consigo, de allí que es necesario contemplar estrategias de integración que permitan superar en el más corto plazo esas diferencias, a través -primordialmente- de políticas de objetivos comunes y participativas.

Por último, hacemos referencia al proceso de incorporación a la DGI de Argentina de la recaudación y fiscalización de los recursos de la seguridad social, las ventajas que se verificaron y la integración paulatina que se produjo entre el personal de ambos organismos, así como el retroceso que implicó la creación del INARSS, pero que en fecha reciente (Decreto N° 217/03 del 18-6-03) ha vuelto a ser encomendada a la AFIP, con la recreación de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social, en un nivel equivalente al que tienen la DGI y la Aduana en la Administración Federal de Ingresos Públicos.

“No es apropiado hablar de privatización en el ámbito de la Administración Tributaria porque la función que cumple es de exclusiva competencia del Estado.”

VI. La tercerización en el ámbito de la administración tributaria

El tema de este capítulo, la tercerización en el ámbito de la A.T., fue elegido con particular interés en razón de algunas medidas poco claras que se quisieron implementar en la Argentina en el año 2001 y que después de la caída del gobierno a fines de ese año, fueron luego desactivadas en forma paulatina.

La tendencia privatizadora sufrida por la mayor parte de los países de América Latina durante la década pasada, pareció encontrar un freno o valla en las administraciones tributarias, pero en el caso de la Argentina, como lo señala atinadamente un autor, la DGI estuvo sujeta a una persistente campaña privada a favor de audaces esquemas de privatización, campaña que estuvo insólitamente estimulada desde la esfera pública y la tribuna política con mensajes poco claros.

A fin de ordenar las ideas sobre esta compleja temática, partimos de un análisis conceptual de los términos jurídicos que la materia involucra y sus alcances: privatización, concesión, contrato de suministro, tercerización, outsourcing e insourcing.

A partir de allí, afirmamos que no es apropiado hablar de privatización en el ámbito de la Administración Tributaria porque la función que cumple es de exclusiva competencia del Estado, resultando impensable que sus funciones nucleares puedan ser transferidas total o parcialmente a la esfera privada; por otra parte, su carácter público y la potestad de recaudar tributos surgen de la propia Constitución de cada país.

Sí en cambio es dable aceptar la posibilidad de tercerizar o dar en concesión algunas funciones periféricas, que no inciden de manera sustancial en el aspecto neurálgico de la A.T.

Bien se ha dicho que la privatización no es una panacea, hay países en que la tercerización de algunas funciones, como ser la recaudación a través de la red bancaria ha dado resultados, y en otros no.

Dentro de este tipo de experiencias privatizadoras, se señalan las tareas que en el Brasil han sido tercerizadas (o concesionadas) y algunos casos en que el sector privado actúa como agente de retención (caso de las contribuciones a la seguridad social).

Si bien en los Estados Unidos muchas tareas son llevadas a cabo por compañías privadas, en el año 1996 se hizo una experiencia de utilizar contratistas privados para recaudar los impuestos federales, pero los resultados demostraron que tenían grandes dificultades para la cobranza de la deuda morosa, y además planteó gran preocupación a los funcionarios la preservación del derecho de privacidad de los contribuyentes; el Manual de A.T. concluye en que es una experiencia que no debe servir de modelo a otros países.

Por el contrario, en Italia, una vez eliminado el procedimiento judicial para el cobro coactivo, se aplica un sistema de concesión de la cobranza coactiva administrativa, a través del principio de lo recaudado por lo no recaudado, es decir, el concesionario se obliga al pago total de las sumas resultantes de los roles, al margen de su cobro efectivo, pero luego tiene derecho al reembolso de las sumas que no haya podido cobrar luego de las gestiones del caso.

En el caso de la Argentina, es de destacar la recaudación a través de la red bancaria, que viene de larga data, y el caso de los servicios informáticos, donde la fusión con la seguridad social y el cambio de régimen jubilatorio obligó a buscar una solución integral que brindó el sector privado (outsourcing), pero luego, una vez que se adquirió el conocimiento de las tecnologías, se hizo el camino inverso, es decir, la AFIP volvió a tomar el control de los sistemas (insourcing).

Hacemos referencia luego a algunas experiencias que no resultaron felices, por fallas en su implementación, como es el caso de la cobranza ejecutiva de la cartera morosa, y a otros intentos del sector público plasmados en normas de dudosa legalidad, que a la fecha han sido derogadas.

Finalmente, mencionamos una propuesta que incluso llegó a ser tratada en Comisión en el Congreso respecto de la creación de los

“contralores fiscales”, que consistía en la designación de contadores públicos para cumplir funciones de control y verificación de un determinado universo de contribuyentes; un autor que tuvo oportunidad de dictaminar acerca de este proyecto legislativo, advertía que en el mismo no se alcanzaba a diferenciar de manera adecuada cual era el servicio público -en principio privatizable, y cual la función pública, de la cual no era posible abdicar, salvo, claro está, en un esquema de “Estado desertor”.

Cabe consignar que en la Argentina a nivel provincial se advierten avances de estas políticas, denominadas como “delegación transestructural de competencias” a favor de estructuras extrañas y hasta ese momento desvinculadas de la Administración, hechas en beneficio de estudios privados y de consultorías que desarrollan actividades de verificación y fiscalización.

En síntesis, la problemática y peligros que encierra la tercerización de alguna función de la A.T. lleva a que las decisiones que al respecto se adopten deben ser analizadas en forma seria, en todos los aspectos que involucra: legal, funcional, costos que supuestamente se reducen, etc., debiendo tenerse en claro, además, cuáles son los sectores estratégicos (bases de datos, sistemas, verificación, fiscalización, entre otros) que no pueden ser puestos bajo ninguna modalidad al manejo del sector privado.

VII. Recursos humanos y capacitación

En este capítulo consideramos las políticas de recursos humanos y de capacitación, en razón de la importancia estratégica que tienen en la organización interna de la A.T., y que en atención a su amplitud, seleccionamos algunas cuestiones medulares que pueden servir como orientadoras de cambios posibles en la AFIP.

En ese sentido, respecto al ingreso a la A.T. abogamos por un sistema abierto para convocar a los aspirantes, en comunión con el sentido democrático que lo debe caracterizar, y consideramos de gran importancia el denominado

período de prueba inicial, como mínimo de un año, que permite conocer las facetas más importantes de la persona, y hacerla participe de la cultura organizacional.

En punto a la capacitación hacemos referencia a las formas o modelos que han adoptado las A.T. (a través de centros autónomos en algunos casos), destacamos la importancia de la capacitación previa, esto es, la posibilidad de establecer convenios con universidades para preparar profesionales con un perfil que pueda interesar a la A.T., y que como contrapartida, asuma el compromiso de reclutar a los mejores promedios que egresan de cada año.

Seguidamente nos ocupamos de la capacitación permanente y externa, que debería ser asumida como una inversión, y la posibilidad de convenir con centros educativos públicos y privados cursos que permitan complementar la capacitación que pueda brindar la A.T.

En un punto aparte, tratamos la capacitación en relación a la unificación de criterios, a través de una experiencia llevada a cabo en forma conjunta entre el área de capacitación y las asesorías técnica y legal, para la difusión de los criterios aplicables a todas las áreas operativas de la A.T., a fin de su aplicación uniforme.

Propiciamos como buena práctica gerencial en materia de recursos humanos la rotación o movilidad periódica del personal, de manera que posibilite contar con profesionales más competentes, y en el caso de jefaturas de áreas operativas ello es saludable pues impide la formación de clientelas.

Por último, hacemos un repaso de las formas de incentivo al personal que se aplican en las A.T., que en sus orígenes consistían en un porcentaje de la recaudación a través de los llamados Fondos de Estímulo, los cuales luego fueron atados a sistemas de calificación del personal que tomaban en cuenta el desempeño y el rendimiento, hasta llegar a las nuevas formas que algunas A.T. están implementando (casos de Chile y Francia, por ejemplo) partir del cumplimiento de metas concretas fijadas en los Planes de

Gestión, instrumentadas a través de los denominados contratos de medios y objetivos o de desempeño, cuya evolución y resultados serán de interés conocer para su eventual aplicación en otras A.T.

VIII. Propuestas para el cambio

Los temas elegidos y desarrollados a lo largo de esta monografía nos han permitido visualizar la evolución de una administración tributaria latinoamericana de un país en desarrollo, marcando sus principales logros, así como algunas políticas que han debido ser reanalizadas.

En los últimos diez o quince años son numerosos los ejemplos dados por estas administraciones tributarias de intentos de superación en la búsqueda de mayor eficiencia; en ese sentido, algunos caminos aquí analizados pueden resultar útiles para ser imitados, una vez tamizados de acuerdo al contexto y cultura organizacional de cada una de ellas.

En esta materia, como bien se ha dicho, no hay fórmulas o recetas mágicas, sino que sobre la base de una conducción convencida de sus objetivos y con un equipo de gente calificada que sepa transmitir esa visión y al mismo tiempo alentar el compromiso del resto de la organización, es posible encarar cualquier proceso de cambio en una administración tributaria.

Como señalamos al comienzo, los temas que hemos escogido son representativos de algunas cuestiones nucleares de la A.T., pero no son abarcativos de todas ellas; a partir de allí, en esta reseña vamos a destacar en forma sintetizada las propuestas más representativas de cada uno de los temas tratados, que pueden servir como orientadoras de políticas y procesos de cambio para las A.T. de la región.

Por último, como también señalamos al comienzo, gran parte de ellas han tenido como mira la factibilidad de su implementación en la Administración Tributaria argentina.

En relación a la Administración Tributaria:

- La visión que tenemos de la administración tributaria es de una organización cuyo pilar básico es el de servicio a la democracia, de allí que sus métodos y prácticas tanto en su relación con los contribuyentes como en el plano interno, deben tener ese carácter.
- Las A.T. en razón de ser el centro del pacto democrático deben ser transparentes en todos sus actos, responder a principios éticos, rendir cuentas de sus resultados, y evitar transformarse en una reserva de privilegios sectoriales y de corrupción.

En relación a las estructuras orgánicas y su diseño:

- En cuanto a los enfoques de diseño de la A.T. se advierte una clara tendencia a segmentizar a los denominados grandes contribuyentes, ya sean empresas o individuos, debiendo analizarse a su vez la conveniencia de crear una dependencia específica para la atención de los pequeños y medianos contribuyentes, cuando se encuentren bajo un régimen tributario diferenciado.

También se observa una tendencia expansiva en la inserción en todos los niveles de la estructura de oficinas de asistencia y atención al contribuyente "cliente", que resultan útiles en tanto tengan un valor agregado respecto de las funciones que toman a su cargo.

- Algunas A.T. han puesto en el centro de su misión la atención y el servicio a los contribuyentes, implementando políticas concretas en tal sentido, muchas de las cuales ya se aplican en otras A.T., y las restantes pueden servir como nuevas alternativas para mejorar ese servicio.
- Es posible advertir un crecimiento sostenido en cuanto al uso de medios telemáticos (INTERNET) tanto en lo que respecta a las funciones propias de la A.T. (firma electrónica,

notificaciones, declaraciones y pagos), como en la prestación de servicios al contribuyente (formularios, información, consultas, etc.).

- La estructura orgánica de la A.T. debe estar en consonancia con los requerimientos de la organización en cada momento.
- En el diseño de las estructuras es importante el previo trabajo de campo que permita establecer los distintos roles funcionales.
- Los estratos jerárquicos deben determinarse en función del incremento de valor que en forma progresiva cada uno de ellos aporta al proceso o ejecución de cada tarea.
- Los nuevos diseños de estructuras orgánicas deben romper con los compartimentos estancos y avanzar en la búsqueda de soluciones que permitan relaciones interfuncionales entre las distintas áreas que puedan tener proyectos comunes.
- Si bien las estructuras orgánicas de las A.T. se basan en el esquema clásico jerárquico-burocrático, para algunos procesos resulta recomendable la inserción de otras formas desarrolladas para las organizaciones privadas, como el esquema matricial, la estructura en red o la organización de equipos, debiendo tenerse en cuenta las fortalezas y debilidades que cada una de ellas contienen.
- Los adelantos tecnológicos y el entorno siempre cambiante obligan a la A.T. a diseñar estructuras más flexibles y dinámicas, que deberán ser adecuadas en forma permanente.
- En los procesos de cambio de estructura, deberían prevenirse las situaciones traumáticas y conflictivas con el personal afectado y los sindicatos, a través de medidas compensatorias que permitan mantener la estabilidad y el nivel remuneratorio alcanzado.

En relación a la autonomía de las A.T.:

- Resulta recomendable dotar a las A.T. de mayor "autonomía de gestión", que necesariamente debe involucrar el manejo de sus recursos

humanos, materiales y presupuestarios en forma independiente de la administración central, pero sujeta a los debidos controles.

- Esta autonomía no debe verse como una huida del derecho público para adoptar modalidades del derecho privado, dado que en razón del carácter público y estatal que tiene una A.T. y las prerrogativas que le reconoce la ley para el cometido de sus funciones, ello no resulta jurídicamente posible.
- Dentro de las facultades que deberían reconocerse a la A.T. en el plano técnico funcional, estarían las siguientes: elaboración de su Plan de Gestión Anual (sujeto a revisión por el Ministerio o Congreso), interpretación de la normativa tributaria, definición de los criterios de interpretación, participación en la definición de políticas tributarias y posibilidad de cobranza administrativa de deudas.
- Cuando en materia financiera y presupuestaria se fijen porcentajes fijos de apropiación por la A.T., se deberán prever mecanismos compensatorios en caso de que se produzcan mermas en la recaudación que puedan obedecer a un contexto económico recesivo o imprevisto (cambio de la paridad cambiaria, por ejemplo).
- En la problemática materia de las compras o adquisiciones creemos conveniente propiciar que las mismas sigan sujetas al derecho administrativo, pero con un régimen propio, ágil y flexible, que permita reducir los plazos y pedir mejoras de precios, que pueda ser seguido y consultado por Internet, y que tenga como referentes los denominados "precios testigo".
- Se debería mejorar el gerenciamiento en las áreas de compras, de manera tal que las licitaciones urgentes sólo obedezcan a circunstancias imprevistas y no a la falta de una adecuada planificación.
- La gestión de las contrataciones de la A.T. debería ser lo más transparente posible, incluso sujeta a mayores controles -a posteriori- que el resto de la administración pública, que no cuenta con esa autonomía de gestión; esto debería ser también aplicado a las compras que se realizan

a través de organismos internacionales en programas de apoyo a la administración tributaria, porque estos préstamos también se pagan con los impuestos de los contribuyentes.

En relación a los procesos de integración:

- La integración de las administraciones tributaria y aduanera en un organismo único, apunta a la búsqueda de la eficacia y la eficiencia de la gestión, a partir de que ambas tienen muchos puntos en común: los mismos clientes, actividades comerciales sujetas a ambos controles, que se potencian entre sí, y perfil semejante de los empleados.
- Como resultados positivos de la integración cabe resaltar la atención a través de una única ventanilla de servicios a los contribuyentes, el funcionamiento de una base de datos única o relacionada y la posibilidad de unificar procedimientos administrativos.
- En cuanto a la organización interna, la integración permite la atención común de los llamados servicios administrativos: recursos humanos, materiales y presupuestarios, asesoría administrativa, capacitación, etc.
- La mayor dificultad de un proceso de integración pasa por la distinta cultura organizacional que tienen los dos organismos, por lo cual deben arbitrase medidas participativas en diversos órdenes, así como dotar a la organización de una misión que los involucre a ambos.
- En un proceso de este tipo debe tenderse a la aplicación de regímenes laborales y de remuneraciones similares, para evitar situaciones inequitativas.
- En la etapa integrativa es conveniente avanzar sobre consensos, incluyendo a los sindicatos, para que todos los actores puedan conocer el proyecto y sus alcances en la forma más clara posible, a fin de poder avanzar en forma mancomunada.
- La creación de un organismo recaudador único potencia la imagen de la A.T. frente a los ciudadanos.

• En el mismo sentido, la integración de los recursos de la seguridad social es una alternativa que puede traer aparejados similares beneficios que los antes mencionados.

En relación a la tercerización en la A.T.:

- Es impensable considerar la posibilidad de privatización total o parcial de la A.T., tal como se postula en algunos foros de opinión, y que incluso ha llegado a plasmarse en proyectos concretos en ese sentido (caso de Argentina), pues ello implicaría -como dice un autor- estar frente a un "Estado deserto".
- En materia de tercerización de la A.T. deberían delimitarse claramente cuáles son las funciones esenciales que no pueden estar sujetas a esa política, ya que hacen y responden a un cometido estatal intransferible, plasmado en muchos casos en la propia constitución.
- La tercerización de ciertas funciones como la recaudación a través de la red bancaria, la recaudación mediante concesiones (Italia) y de sistemas informáticos, ha resultado satisfactoria en algunos países, pero en otros no, de allí que la decisión de seguir esa vía debe ser perfectamente analizada y consensuada en todos sus aspectos.
- En el caso de sistemas informáticos u otras herramientas tecnológicas que no pueda desarrollar la A.T. es recomendable el "outsourcing" y una vez internalizado el nuevo proceso por la misma, es conveniente seguir el camino inverso, es decir el "insourcing", a fin de evitar una dependencia permanente de un mismo proveedor o contratista.

En relación a los recursos humanos:

- La administración de los recursos humanos debe ser planificada de manera estratégica a fin de posibilitar que la organización cuente en cada momento y lugar con el personal requerido para el cumplimiento de sus fines.
- Los ingresos a la A.T. deben ser efectuados a través de mecanismos democráticos que posibiliten la más amplia difusión y presentación

de aspirantes, que deberán ser elegidos en función de sus méritos y capacidades; esto impedirá que la A.T. se transforme en una institución elitista, donde importe más el clientelismo político o el amiguismo.

- Es importante que las normas de ingreso prevean un período de prueba y entrenamiento de un año como mínimo, que permita evaluar al aspirante en todas sus facetas, y al mismo tiempo, inculcarle los elementos esenciales de la cultura organizacional, en forma previa a decidir su ingreso efectivo.
- La capacitación que brinda la organización no debe considerarse como un costo sino como una inversión cuyos resultados pueden ser objetivamente cuantificados.
- Cuando la A.T. no cuente con centros de capacitación adecuados, es recomendable la suscripción de convenios con universidades y facultades, pública o privadas, que permitan suplir esa falencia con un costo razonable.
- Dado el requerimiento constante de profesionales que tiene la A.T. podría acordar con las universidades las orientaciones de las carreras de grado que le son particularmente útiles: abogacía y economía, por ejemplo, con el compromiso de incorporar a los egresados de las mismas con los mejores promedios.
- Al igual que en materia de recursos humanos, lo fundamental en la capacitación es la planeación estratégica que permita dotar al personal de habilidades y conocimientos necesarios para el mejor cumplimiento de su tarea.
- También se recomiendan los programas permanentes de pasantías e intercambio de funcionarios con otras dependencias públicas como el Banco Central, la Aduana, Bolsa de Comercio, Secretarías de Agricultura, Minería, etc., cuyas actividades tienen particular incidencia en la materia tributaria.
- Una buena práctica para implementar son las reuniones de unificación de criterios que organizan en forma conjunta el área de capacitación con las asesorías técnica y legal, dirigidas a las áreas operativas, que permiten dar a conocer los criterios que fijan las áreas asesoras de máximo nivel sobre los temas controvertidos, que después deben aplicarse.
- A los efectos de la divulgación de los criterios plasmados en los dictámenes técnicos y jurídicos, así como para dar a conocer las novedades en la jurisprudencia se recomienda sistematizar esa información a través de bancos de datos que puedan ser consultados por todas las dependencias operativas de la organización a través de Internet u otra forma de acceso.
- La rotación o movilidad del personal en forma periódica debe ser fomentada por la A.T. por dos motivos principales: a) permite la formación integral de los agentes, de acuerdo al perfil requerido, y b) evita que las jefaturas se perpetúen en el cargo, con el consiguiente clientelismo.
- La mayor autonomía en el manejo de los recursos financieros que se le reconoce a la A.T. le permite establecer incentivos monetarios a partir del cumplimiento de las metas comprometidas en el Plan de gestión anual, a cuyo efecto revisten singular importancia los parámetros de medición que se adopten en relación al control de gestión de las distintas tareas mensurables.
- Los contratos de desempeño ya sean en forma individual o grupal, que están implementando algunas A.T., en los que se establecen los compromisos y metas a cumplir en función del respectivo Plan de Gestión, son tendencias que deberían ser seguidas con atención para su eventual aplicación en otras administraciones tributarias.

Bibliografía

- AEAT - AGENCIA ESTATAL PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** de España. "Acciones para la profesionalización de los recursos humanos en la Administración Tributaria", trabajo presentado en la 31a. Asamblea General del CIAT llevada a cabo en Buenos Aires, 1997.
- AFIP - ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (ARGENTINA)**. "Oportunidades y riesgos del "outsourcing" en la Administración Tributaria", trabajo presentado en la Conferencia Técnica del CIAT, París 2002.
- . Informe sobre la gestión del Organismo en el año 2002.
- ARANGUREN RINCÓN, Mario**. "Administración y Política Tributaria en Colombia", trabajo presentado en la 27a, Asamblea General del CIAT en Santiago de Chile e incluido en el libro publicado por el IEF de ese evento, Madrid, 1993.
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos**. "Reforma del Estado para la Ciudadanía", Ed. EUDEBA y CLAD, Buenos Aires, 1999.
- CAMPOS DE MARTINEZ, Moraima**. "La gestión de cambio en la Administración Tributaria" (con referencia al SENIAT de Venezuela), trabajo presentado en la 31a. Asamblea General del CIAT, Buenos Aires, 1997.
- CASANEGRA de JANSTCHER, Milka**. "Informe del Relator General" efectuado en XXVII Asamblea General del CIAT, Santiago de Chile, 1993.
- . "La dotación de recursos de la administración tributaria", trabajo presentado en la 31a. Asamblea General del CIAT, Buenos Aires, 1997.
- CASÁS, José Osvaldo**. Delegación de Funciones de Control Fiscal de la DGI en Profesionales Independientes", Rev. Criterios Tributarios N° 113, Mayo/1197.
- CASTAGNOLA; Horacio**. "Informe de Relatoría General", Conferencia Técnica del CIAT, París, 2002.
- CASTILLA DOMINGO, Manuel**. "Mejores Prácticas y Futuro de las Aduanas", documento presentado en el X Seminario Regional de Política Fiscal organizado por la CEPAL en Santiago de Chile del 26 al 28 de enero de 1998, publicado en Rev. Criterios Tributarios de ese mismo año.
- C.I.A.T.** "La estructura organizacional de la administración tributaria de los países miembros del CIAT" (Revista del CIAT 1998-1999. Septiembre 1999).
- . "Manual para las Administraciones Tributarias" Edición argentina del IEFPA, Buenos Aires, 2001.
- CONAC, Giusepe y CONCOLINO, Oreste**. "Contratatación de Servicios al Sector Privado por parte de la Administración Tributaria", trabajo presentado en nombre del Ministerio de Finanzas de Italia en la XXVII Asamblea General del CIAT, Santiago de Chile, 1993.
- DÍAZ YUBERO, Fernando**. "La Agencia Estatal de Administración Tributaria", en Revista de Administración Tributaria del CIAT, N° 10, Marzo 1992.
- DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS (FRANCIA)**. "El contrato de objetivos y medios", trabajo presentado en la Conferencia Técnica del CIAT en París, 2002.
- DROMI, José R.** "Derecho administrativo", T° I, Ed. Astrea, Buenos Aires, 1992.
- DUVERGER, Maurice**. "Hacienda Pública" Edit-BOSCH, Barcelona, 1968.
- FUENTES ACURIO, Sandro**. "La gestión en una Administración Tributaria con mayor autonomía"

- trabajo presentado en la 27ª Asamblea General del CIAT, Santiago de Chile, e incluido en el libro editado por el IEF sobre dicho evento, Madrid, 1993.
- GARCÍA de ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás R.** "Curso de Derecho Administrativo", Tomo I, Ed. Civitas, Sexta Edición, Madrid, 1994.
- GARDE ROCA, Juan A.**, y otros autores. "Lecturas de Gerencia desde la Administración Financiera", Ed. del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid/1996.
- GILLI, Juan José (Coordinador).** "Diseño y Efectividad Organizacional", Ed. Macchi, Buenos Aires, 2000.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C.** "Procedimiento Tributario", Edit. Depalma, Buenos Aires, 1984.
- GONZALEZ, Darío.** "Regímenes Especiales de Tributación: tendencias actuales en la política y administración tributaria en los países de América Latina", en Boletín Impositivo, N° 59, Junio 2002.
- HALPERÍN, David A.** "La ubicación institucional de la Administración Federal de Ingresos Públicos", en Revista Errepar, Sección de Doctrina Tributaria, DTE N° 239, págs. 987/1003, Febrero 2000.
- JENKINS, Glenn P.** "Autonomía y relación de la Administración Tributaria con el resto del Sector Público", artículo incluido en "Tendencias Modernas de la Tributación y Administración Tributaria", XXVII Asamblea General del CIAT, Santiago de Chile 1993, IEF- Madrid 1993.
- KLIKSBERG, Bernardo (compilador).** "La reforma de la administración pública en América Latina", INAP, Madrid 1984.
- MARIENHOFF, Miguel S.** "Tratado de Derecho Administrativo". T° I, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1970.
- MITZBERG, Henry.** "Diseño de Organizaciones eficientes", Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 2001
- MONAGHAN, Suzanne.** "Estructura Organizacional y Recursos Humanos", trabajo presentado en nombre de la Agencia de Aduanas e Ingresos de Canadá en la 34ª. Asamblea General del CIAT, Washington, Julio/2000.
- O.C.D.E.** "La transformación de la gestión pública. Las reformas en los países de la OCDE", publ. del Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid 1997.
- OLÍAS DE LIMA, Blanca (Coordinadora).** "La Nueva Gestión Pública", Ed. Prentice Hall, Madrid, 2001.
- PAVESI, Pedro F.J. y TONINELLI, Angel R.** "La creación de la Administración Federal de Ingresos Públicos de la República Argentina. Objetivos, criterios y resultados" en Revista Impuestos, Tomo LVIII-B, págs. 2116/2139.
- PIETRAGALLA, Cándido O.** "La organización estructural de la Dirección General Impositiva", Boletín DGI N° 173, Mayo 1968, Buenos Aires.
- PITA, Claudino.** "Las Administraciones Tributarias ante el Nuevo Milenio, Situación actual y Necesidades de Reforma", Revista "Criterios Tributarios" N° 132/3, págs.29/43, Buenos Aires, 2000.
- QUIROGA LEOS, Gustavo.** "Organización y Métodos en la Administración Pública", Edit. Trillas, Sexta reimpresión, México, 1999.
- RADANO, Alberto.** "Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas y Planeamiento Estratégico", Revista "Criterios Tributarios" N° 125/6, Buenos Aires, 1999.
- RAMÍREZ ACUÑA, Luis F.** "Privatización en las Administraciones Tributarias", trabajo incluido en la obra "La Administración Tributaria en los Países del CIAT" dirigida por R. Bird y M. Casanegra, I.E.F., Madrid, 1992.
- ROA, Raúl E.** "La Recaudación Tributaria en la Argentina ¿A Cargo del Estado o En Manos de Empresarios?", Rev. Criterios Tributarios N° 135, Julio/2000.
- RODRÍGUEZ LARRETA, Horacio y QUINTANA, Mario.** "Domando al elefante blanco" Temas Grupo Editorial y Grupo Sophia, Buenos Aires, 1998.

SCHLEMENSON, Aldo. “Estructura Organizativa y Recursos Humanos en la Administración Tributaria”, artículo incluido en “La Administración Tributaria en los Países del CIAT”, Edición a cargo de R. Bird y M. Casanegra, I.E.F., Madrid 1992.

— “La estrategia del talento”, Ed. PAIDOS, Buenos Aires, 2002.

SECRETARÍA DE INGRESOS FEDERALES DE BRASIL. “La integración de la administración de los tributos internos aduaneros y para la seguridad social. Experiencias y resultados en Brasil”, ponencia presentada en la Conferencia Técnica del CIAT del año 1996, llevada a cabo en Viterbo, Italia, y publicada en Rev. Criterios Tributarios, 1997.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS (CHILE). “El contrato de objetivos y medios”, trabajo presentado en la Conferencia Técnica del CIAT en París, 2002.

SILVANI, Carlos A. “Administración Aduanera en la República Argentina: Gestión, Resultados y Perspectivas”, en Boletín Impositivo N° 32, págs. 351/357, Marzo/2000.

— “Perspectivas de la Administración Tributaria”, en Rev. Criterios Tributarios, N° 108, Octubre/1996.

— “Los Cambios Posibles en la Argentina”, entrevista publicada en la Rev. Criterios Tributarios, N° 113, Mayo/1997.

SUNAT - SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (PERÚ). “El impulso al trabajo y la creatividad”, trabajo presentado en la Conferencia Técnica del CIAT de París, 2002.

NOTA: También se ha utilizado la información que en general proporciona el CIAT y las Administraciones Tributarias de distintos países en las páginas oficiales que tienen en INTERNET.

CPMF – Estrutura, Efeitos e Eficiência Arrecadatória

Felipe Tojeiro

Técnico da Receita Federal
Delegacia da Receita Federal em Campinas/SP
Secretaria da Receita Federal (Brasil)

**Segundo Premio
XVI Concurso de Monografias
CIAT/AEAT/IEF**

Desde a sua introdução no Brasil em 1997, a CPMF tem sido constante alvo tanto de elogios como críticas. O presente trabalho tem por objetivo avaliar de um ponto de vista prático quais foram as principais consecuições e as reais dificuldades enfrentadas na experiência brasileira com este tipo de tributo. Para isto está dividido em três capítulos. O primeiro apresenta a estrutura da CPMF, explicitando sua base de incidência, alíquotas, imunidades, isenções e medidas específicas de combate à evasão. No segundo, é analisado o progresso da carga tributária no Brasil nos últimos anos, dando-se ênfase à arrecadação federal e à participação da CPMF na evolução desta. O terceiro capítulo se concentra nos impactos econômicos e administrativos da CPMF, destacando-se o que efetivamente se concretizou das previsões teóricas positivas e negativas. É examinada a influência da CPMF especificamente sobre a intermediação financeira e sobre o comportamento dos investidores nos mercados de renda fixa e variável, bem como seu desempenho sob as óticas da eficiência alocativa e administrativa. As evidências analisadas apontam para uma excelente eficácia arrecadatória da CPMF, ao passo que a maior parte das previsões pessimistas acerca dos seus impactos sobre a economia não se concretizaram. Combinadas aos seus demais aspectos positivos, sobretudo na redução de gastos administrativos e no auxílio à fiscalização, justifica-se sobremaneira a adoção de medidas para minimização das distorções existentes no modelo.

Introdução

Há dez anos a arrecadação tributária no Brasil é complementada por uma imposição sobre as transações financeiras, especificamente sobre os débitos bancários e operações afins. Criado em 1993, com a nomenclatura IPMF (Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras), o tributo está atualmente em vigor sob a designação de CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras).

A idéia de um tributo incidente sobre as transações financeiras não é nova. Uma das primeiras

experiências envolvendo um imposto assim foi no século XVIII nos EUA, na época da Guerra Civil, o qual incidia sobre operações a prazo com ouro¹. Tal modalidade de tributo comporta várias espécies, como os impostos incidentes sobre os mercados de câmbio e de títulos, sendo que nos tempos modernos, sobretudo a partir da década de 1980, vários países já o adotaram sob diferentes formas². O presente trabalho se concentrará, entretanto, na experiência brasileira com o imposto sobre débitos bancários.

Vários fatores contribuem para a continuidade da CPMF³ no Brasil, sobressaindo-se a sua eficiência arrecadatória, que a torna fundamental para o cumprimento de metas fiscais no país. Destaca-se ainda a sua abrangência, visto que incide sobre uma base maior, alcançando a economia informal, e a sua simplicidade, pois implica em custos administrativos menores quando comparada às formas tradicionais de tributação. Outro ponto positivo é a ampliação dos meios de combate à sonegação, já que as movimentações financeiras têm constituído forte indicativo para o Fisco da real capacidade contributiva dos sujeitos passivos, possibilitando a constatação de distorções no recolhimento de outras exações, tais como as incidentes sobre a renda.

Mas a cobrança da CPMF tem também gerado controvérsias. Alguns advertem que seus efeitos sobre a economia podem ser deletérios em longo prazo, e talvez até mesmo permanentes. Alertam para o perigo da desintermediação financeira, com corrosão da base de incidência do tributo, e para mudanças nos comportamentos dos investidores nos mercados de renda fixa e variável. Uma das conseqüências seria a fuga de capitais, especialmente com o redirecionamento das transações para os mercados externos.

Apenas mais recentemente, entretanto, é que a CPMF tem sido objeto de estudos científicos e constatações experimentais que permitem uma visão mais ampla dos seus reais aspectos positivos e negativos. Passaremos a abordar nos tópicos seguintes a estrutura da CPMF e quais foram os seus efetivos impactos na economia e no cumprimento de metas fiscais. Veremos que muitas das previsões teóricas acerca da introdução desse tributo se mostraram precipitadas, especialmente por não levarem em consideração algumas variáveis significativas. Conclui-se que a CPMF, como qualquer outro tributo, apresenta distorções, mas que estas podem ser eficazmente contornadas por medidas de política fiscal. Na verdade, os aspectos positivos da CPMF, sobretudo no alcance de metas de arrecadação, justificam a adoção de tais medidas, como se verá adiante.

1. Estrutura da CPMF

A experiência brasileira de tributação da movimentação financeira iniciou-se em 1993, com a criação do Imposto Provisório sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF). Este foi posteriormente substituído pela Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), instituída em 24 de outubro de 1996, através da Lei nº 9.311, conforme autorizado pelo artigo 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), criado pela Emenda Constitucional nº 12, de 16 de agosto de 1996.

Inicialmente prevista para vigorar até janeiro de 1998, a CPMF foi sucessivamente prorrogada, primeiro até dezembro de 1998, através da Lei nº 9.539/97, e de 17 de junho de 1999 a 17 de junho de 2002, pela Emenda Constitucional nº 21, estando atualmente em vigor até 31 de dezembro de 2004, nos termos da Emenda Constitucional nº 37, de 28 de maio de 2002. Trata-se de tributo federal, de competência exclusiva da União, como determina o artigo 149 da Constituição da República Federativa do Brasil.

Hipótese de Incidência e Alíquotas

A CPMF tem por fato gerador os lançamentos a débito feitos por instituições financeiras em contas correntes ou poupanças, bem como quaisquer outras formas de movimentação ou transmissão de créditos, direitos ou valores, inclusive o pagamento destes por outro meio que não seja o depósito em conta de titularidade do beneficiário⁴, feitos por instituições financeiras ou mediante quaisquer outros sistemas organizados, e a liquidação de operações contratadas nos mercados organizados de liquidação futura, como bolsas de valores, de mercadorias, mercantil e de futuros⁵.

Pelo sistema tributário brasileiro a CPMF é classificada como contribuição de seguridade social, espécie de tributo⁶, pois o produto de sua arrecadação tem vinculação a despesa específica.

Na vigência atual, por exemplo, os valores arrecadados à alíquota de 0,38% serão destinados ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde (0,20%), ao custeio da previdência social (0,10%), e ao Fundo de Combate e erradicação da Pobreza (0,08%)⁷. Devido a esta característica, há corrente doutrinária que defende a existência de uma hipótese de incidência híbrida no caso das contribuições, composta tanto pelo fato do contribuinte (na CPMF, a movimentação financeira) como do Estado (destinação legal do produto da arrecadação). É a posição de Ricardo Conceição Souza:

“A hipótese de incidência de uma contribuição com lastro no art. 149 da Constituição da República não pode prescindir da respectiva atividade estatal, muito menos pode subsistir sem que a lei faça menção a algum fato do contribuinte. (...) A nota marcante de uma contribuição, (...) além do aspecto da destinação integrar a norma de incidência, é a conjugação simultânea de dois fatos, um da esfera do contribuinte e outro da União, que formam uma situação jurídica”⁸.

Entretanto, como a questão orçamentária da destinação dos recursos públicos não está inserida no objeto do presente estudo, apenas nos concentraremos no fato de que a CPMF incide basicamente sobre débitos bancários e transações equivalentes, tratando-se na ótica econômica de verdadeiro imposto sobre débitos bancários.

A alíquota média da CPMF desde a sua instituição em 1997 foi de 0,34%, tendo variado entre 0,20%, 0,30% e 0,38%. Atualmente está em vigor o percentual de 0,38%, e prevista a redução para 0,08% a partir de 2004 (vide nota 7; Tabela 2).

Imunidades e Isenções

A CPMF não incide sobre os lançamentos nas contas dos entes federados⁹, por força de imunidade constitucional¹⁰, ou sobre aqueles para pagamento da própria CPMF. Estende-se ainda a não-incidência aos saques de valores provenientes de benefícios trabalhistas¹¹, e às movimentações financeiras de entidades beneficentes de assistência social¹².

Tabela 2 – Produtividade da CPMF

Período	Em milhões de Reais		Alíquotas (%)	Alíquotas médias (%)	Participação no PIB	Produtividade
	Arrecadação da CPMF [*]	PIB [#]				
1997	6.909,4	870.743,0	0,20	0,20	0,793506235	3,97
1998	8.118,1	914.187,9	0,20	0,20	0,888012191	4,44
1999	7.955,9	973.846,0	0,38 (17/06/99 a 31/12/99)	0,22	0,816956685	3,71
2000	14.544,6	1.101.255,1	0,38 (01/01/00 a 17/06/00) 0,30 (18/06/00 a 31/12/00)	0,34	1,320729411	3,88
2001	17.197,0	1.200.060,4	0,30 (01/01/01 a 17/03/01) 0,38 (18/03/01 a 31/12/01)	0,36	1,433011205	3,98
2002	20.368,0	1.337.651,6	0,38	0,38	1,522668533	4,01
JAN/2003	2.153,0	120.738,2	0,38	0,38	1,783197033	4,69

[*] Fonte: SRF

[#] Fonte: BCB-DEPEC (O Produto Interno Bruto-PIB corresponde ao somatório do valor adicionado pelos setores institucionais acrescido dos impostos, líquidos de subsídios, sobre produto).

Estão igualmente imunes as missões diplomáticas e repartições consulares de carreira, e seus agentes estrangeiros, bem como as representações de organismos internacionais de que o Brasil seja membro e seus agentes estrangeiros, nos termos de acordos internacionais, quanto aos débitos em contas-correntes de que sejam titulares. Tal imunidade somente alcançará os referidos agentes quando não tiverem residência permanente no Brasil, e será extensiva aos familiares que com eles mantenham relação de dependência, desde que também não residam permanentemente no país.

Excluem-se ainda da área de incidência os lançamentos em contas correntes de depósito utilizadas exclusivamente por câmaras e prestadoras de serviços de compensação e de liquidação¹³ nas operações de transferência de ativos financeiros. O mesmo se aplica no caso das contas de uso exclusivo por companhias securitizadoras e outras sociedades anônimas que tenham por objeto exclusivo a captação de créditos no mercado financeiro, nas operações de aplicação de recursos nos mercados de renda fixa e variável e de captação decorrente da emissão de títulos e valores mobiliários. Em ambos os casos as imunidades passaram a vigorar a partir de 13 de julho de 2002, e aplicam-se somente às operações diretamente relacionadas à consecução dos objetivos sociais das referidas entidades.

Por fim, também a partir de 13 de julho de 2002, não incide a CPMF nos lançamentos em contas correntes de depósito relativos a operações que tenham por objeto ações realizadas nos mercados à vista ou de liquidação futura, ações de compra e venda, à vista, em mercado de balcão organizado, ou ações intermediadas por instituição financeira ou outras sociedades corretoras. O mesmo se aplicará no caso de lançamentos em contas de investidores estrangeiros relativos a entradas no País e remessas para o exterior de recursos financeiros empregados nestas operações.

A isenção do recolhimento da CPMF (alíquota zero) ocorre nas transferências entre contas de depósito¹⁴ do mesmo titular. Quando ambas as contas envolvidas se tratam de contas *correntes* de depósito, o benefício não se aplica nos lançamentos para cobertura de saldo negativo, até o limite deste¹⁵.

Também estão sujeitos à alíquota zero os lançamentos em contas correntes de depósito das seguintes sociedades, *quanto a operações que constituam os seus objetos sociais*: (1) corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio; (2) distribuidoras de títulos e valores mobiliários; (3) sociedades de investimento e fundos de investimento; (4) corretoras de mercadorias e dos serviços de liquidação, compensação e custódia vinculados às bolsas de valores de mercadorias e de futuros. Quanto ao mesmo tipo de operações também estão isentas as cooperativas de crédito e as instituições financeiras nos lançamentos em contas correntes de depósito. No que diz respeito aos bancos comerciais, bancos múltiplos com carteira comercial e caixas econômicas, a isenção se aplica quanto a estas operações nos lançamentos em quaisquer contas.

Aplica-se ainda a alíquota zero nos pagamentos de cheques por instituição financeira, que não sejam efetuados através de crédito em conta, exceto quando emitidos por instituição financeira e adquiridos em dinheiro, bem como nos lançamentos relativos aos ajustes diários exigidos em mercados organizados de liquidação futura e no ajuste específico quando da liquidação das operações contratadas nestes mercados.

A maior parte das imunidades e isenções, muitas das quais foram instituídas no decorrer da vigência da CPMF, visa amenizar eventuais efeitos distorcivos do tributo, tendo em vista constituírem as operações financeiras área de importante atuação regulatória do Estado. Em todas as situações abrangidas pela isenção da CPMF é ainda facultada a fixação de limite do valor da operação para aplicação do benefício.

Medidas de Combate à Evasão

Tendo em vista que a inclinação natural do contribuinte é buscar meios para diminuir seu ônus tributário, fugindo das imposições – o que naturalmente não seria diferente no caso da CPMF –, algumas medidas legais simples foram adotadas com vistas a impossibilitar certos artifícios de evasão, garantindo-se a eficiência arrecadatória do tributo. Determinou-se, por exemplo, que durante a vigência da CPMF é

permitido apenas um único endosso nos cheques pagáveis no País. Além disso, as aplicações financeiras de renda fixa e variável e a liquidação das operações de mútuo devem obrigatoriamente ser efetivadas por meio de lançamento a débito na conta corrente do titular da aplicação ou do mutuário, ou por cheque de sua emissão. Da mesma forma, essas operações somente podem ser liquidadas mediante emissão de cheque cruzado nominal ao beneficiário, intransferível, ou crédito em sua conta corrente de depósito. Há exceção dessa regra quanto às contas de poupança cujos titulares sejam pessoas físicas, o que visa justamente incentivar este tipo de investimento. Também não se aplica a regra nos casos de contas de depósitos judiciais e de depósitos em consignação de pagamento.

Outras medidas têm por objetivo a identificação dos contribuintes e a detecção de ilícitos tributários mediante o cruzamento das movimentações bancárias com a renda declarada. Assim, as instituições responsáveis pela retenção e recolhimento da CPMF estão obrigadas a fornecer trimestralmente à Secretaria da Receita Federal as seguintes informações sobre cada contribuinte: dados cadastrais¹⁶, valor mensal total das operações sujeitas à retenção da contribuição, e valor da contribuição retida no período. Tais informações são resguardadas por sigilo fiscal, sendo destinadas tão somente à eventual instauração de procedimento administrativo tendente a apurar indícios de omissão de rendimentos cuja origem não seja comprovada pelo sujeito passivo.

2. Evolução da arrecadação no Brasil e a participação da CPMF

A Carga Tributária Bruta no Brasil atingiu em 2002 o total de 35,5% do PIB, ou R\$ 474,8 bilhões¹⁷. É o quarto ano consecutivo em que esta supera os trinta pontos percentuais¹⁸. A soma da arrecadação do governo federal e dos Estados responde por 93% deste total, e ao passo que a arrecadação dos Estados caiu 1,72% em relação a 2001, a participação federal representou a fatia maior do incremento da Carga Tributária Bruta, com acréscimo de 5,6% em relação ao ano anterior.

A arrecadação tributária federal no Brasil tem apresentado sucessivos e significativos aumentos nos últimos anos, devido a vários fatores, tais como variações em setores econômicos específicos, recuperação de débitos em atraso ou decorrentes da desistência de ações judiciais, elevações de alíquota e alterações nas regras de incidência de determinados tributos. Entretanto, um dos fatos destacados foi sem dúvida a introdução da CPMF, que já em seu primeiro ano correspondeu a 6,45% do total arrecadado pela Secretaria da Receita Federal (quase R\$ 7 bilhões). Tal tributo vem mantendo ao longo dos anos sua eficiência arrecadatória, apresentando níveis excelentes de produtividade, conforme bem observado por Coelho, Ebrill e Summers: “No caso do Brasil, em particular, um elevado produto de arrecadação [resultante do imposto sobre débitos bancários – a CPMF] tem sido sustentado por vários anos”¹⁹.

De fato o caso brasileiro é peculiar, pois a produtividade de tal espécie de tributo em outros países tem sido baixa, o que torna a CPMF e a política fiscal que vem sendo adotada em sua administração objetos de interesse especial. Buscaremos mostrar neste capítulo como a introdução da CPMF revelou-se fundamental para o equilíbrio fiscal brasileiro, possibilitando uma melhor administração da dívida pública e a geração de superávits fiscais.

Evolução da Arrecadação Tributária Federal

A arrecadação federal no Brasil em 2002 atingiu o total de 243 bilhões de reais, um recorde histórico²⁰. Tal valor representou um crescimento nominal de 23,54% e real de 8,98% em relação ao ano anterior²¹. Este incremento decorreu, na maior parte, de ingressos extras resultantes de medidas legais para cobrança de débitos em atraso, sem contrapartida no ano anterior. Entretanto, tal pico de arrecadação não se trata de fato isolado, pois o resultado das receitas tributárias federais no Brasil vem crescendo com o passar dos anos, o que tem possibilitado o equilíbrio da posição fiscal do país.

A receita administrada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) tem apresentado um crescimento regular e contínuo nos últimos anos, sendo de

42,73% o acréscimo real no período de 1994 a 2001²² (Tabela 1). É digna de nota a ocorrência de vários reveses econômicos ao longo do período, o que comprova a constatação feita em Estudo Tributário da SRF, de que “o acréscimo de carga tributária foi obtido mais em razão de uma postura ativa da administração tributária do que como uma resposta automática aos humores da economia”²³.

Como já vimos, a arrecadação é influenciada por diferentes fatores, sendo alguns econômicos – tais como variações nas taxas de inflação, de câmbio e de juros, ou no volume de vendas, importações e do próprio PIB – e outros decorrentes de medidas legais e de caráter administrativo. Estudos apontam para um acréscimo real de 31,6% no período de 1994 a 2001 devido a este último fator²⁴. Isso mostra que muito do ganho de arrecadação tem-se devido a medidas de política fiscal, sobretudo de cunho administrativo. Destacam-se a eliminação de brechas fiscais, mudanças na

forma de tributação das aplicações financeiras, e o aperfeiçoamento dos instrumentos de fiscalização e cobrança como responsáveis por parte expressiva deste crescimento.

Com efeito, muitas foram as turbulências econômicas a partir de 1998. Naquele ano as crises asiática e russa provocaram uma acentuada tendência à fuga de capitais, forçando a adoção de uma política monetária restritiva que conteve significativamente as taxas de crescimento econômico. O principal setor afetado foi o industrial, justamente de onde se origina a maior parte da receita tributária, com retração de quase um ponto percentual. Em 1999, ainda em reflexo das crises econômicas internacionais, o fluxo negativo de reservas estrangeiras resultou em significativa desvalorização da moeda nacional, com retração ainda maior da indústria (-1,6%). Entretanto, ao contrário do que se esperaria diante de tal quadro econômico, não houve redução, mas aumento da receita tributária.

Tabela 1

Arrecadação da Receita Administrada pela SRF de 1994 a 2001

Período	Arrecadação (Em bilhões de Reais)		Variação Real	
	Valores Correntes (IGP-DI)	A Preços de Dez/2001	S/ Ano Anterior	Acumulada
1994	62,6	138,4	-	-
1995	80,9	147,6	6,65	6,65
1996	91,7	150,5	1,91	8,68
1997	107,1	162,6	8,09	17,48
1998	117,8	172,4	5,98	24,51
1999	142,6	187,1	8,52	35,12
2000	167,0	192,9	3,11	39,32
2001	188,8	197,6	2,45	42,73

Fonte: SRF

Em 2000, com a estabilidade da moeda e após os resultados fiscais positivos apresentados no ano anterior, houve um cenário econômico favorável, com aumento da oferta de empregos e expansão de 5,01% da indústria e de 3,85% do setor de serviços. Tal melhora nos indicadores econômicos, com o alargamento de bases

tributáveis importantes, como os salários, refletiu diretamente sobre a arrecadação. Entretanto, a partir de 2001, pelo menos dois fatores contribuíram para a volta de um ambiente econômico conturbado. Em primeiro lugar, a crise argentina refletiu-se no Brasil sob a forma de nova crise cambial. Também a necessidade de racionamento

de energia elétrica, dentre outros fatores, sujeitou o setor produtivo a nova retração, de -0,58%.

Assim, foi em meio a todos esses desafios que a arrecadação federal no Brasil acumulou os crescimentos observados. Isso foi possível através de alterações na legislação, adequando-a ao cenário econômico vivido, melhorias na administração e fiscalização tributárias, e pela criação de novos tributos. Com relação a este último fator, queremos destacar a citação em Estudo Tributário sobre a evolução da arrecadação em 1997, ano de introdução da CPMF:

“A receita administrada pela SRF, que tem apresentado taxas de crescimento real positivas desde 1992, registrou variação real positiva de 8,66% em relação ao ano anterior. O principal responsável por este significativo acréscimo foi a instituição da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), que injetou R\$ 6,9 bilhões nos cofres públicos. Sem essa receita adicional, o crescimento real ficaria em torno de 1,20%”²⁵. (Grifamos)

O tópico seguinte passará a analisar o importante papel desempenhado pela CPMF como complemento para alcançar metas de arrecadação.

Impacto da CPMF na Arrecadação

A CPMF vem exibindo sucessivos e substanciais aumentos em seu produto final de arrecadação. Na verdade, o tributo tem sido fundamental para o cumprimento das metas fiscais estabelecidas para o país. Neste sentido, o ministro-chefe da Casa Civil, José Dirceu, ao tratar da reforma tributária, tema atualmente em pauta no Brasil, afirmou que o governo não pode abrir mão da CPMF: “Todo mundo sabe que o país não pode ficar sem R\$ 21 bilhões. Caso contrário, não teríamos feito o superávit [primário] de 4,25% do PIB”²⁶.

A CPMF tem apresentado níveis crescentes de produtividade²⁷ desde a sua implementação, contra-riando as previsões acerca da gradativa perda de produtividade de um imposto sobre débitos bancários (**vide - Tabela 2 na página X**). Coelho, Ebrill e Summers apontam para alguns fatores que explicariam tal fato, tendo em vista que a tendência tem sido de queda da produtividade

no caso dos demais países que adotaram tal tipo de imposição tributária.

Em primeiro lugar, a CPMF não foi implementada num momento de crise econômica, como medida emergencial de financiamento público, circunstância observada em todos os outros países estudados. De fato, quando a CPMF entrou em vigor, em 1997, a economia brasileira vinha mantendo um ritmo razoável de crescimento, e naquele ano apurou-se resultado positivo nos setores de agropecuária, serviços e indústria. De acordo com o estudo, os impactos negativos sobre o sistema bancário, decorrentes de um ambiente econômico instável, prejudicariam a eficiência do tributo. Também, segundo os autores, o sistema financeiro no Brasil já teria atingido um significativo nível de sofisticação, e, mais importante, não se haveria desenvolvido no país a prática de transferirem-se as movimentações financeiras para outros países. Além disso, é destacado o fato de que a alíquota da CPMF é relativamente baixa quando comparada à adotada em outros países²⁸.

Com relação a esta última afirmação, constata-se que a CPMF está plenamente adaptada às recomendações teóricas de modelos dinâmicos, de que a produtividade do tributo pode cair substancialmente com o aumento da alíquota. A alíquota média adotada pelo governo brasileiro foi de 0,28%, ao passo que tanto Albuquerque²⁹ como Koyama e Nakane³⁰ sugerem uma alíquota máxima de cerca de 0,70%³¹, a partir da qual, operando-se no pico máximo da curva de Laffer, a arrecadação tenderia a decrescer em decorrência da corrosão da base de incidência do tributo. Quanto a tal tendência destacamos Estudo Tributário da SRF: “Ora, isso não é propriamente uma crítica ao imposto sobre débitos bancários, mas uma constatação de seu funcionamento. (...) Tratando de tema correlato, a curva de Laffer existe não apenas para a CPMF, mas para qualquer imposto: é natural se esperar que, a cada ponto percentual de aumento de alíquota, a arrecadação marginal irá cair”³². Assim, a política tributária adotada para administração da CPMF tem sido no sentido de mantê-la a alíquotas baixas, o que tem resultado no crescimento da arrecadação.

Deve-se salientar ainda que a colaboração da CPMF no resultado final da carga tributária não se restringe à sua já significativa arrecadação direta.

Isto porque a CPMF tem servido como excelente instrumento de auxílio à fiscalização, possibilitando o lançamento e a cobrança de créditos tributários decorrentes de hipóteses de incidência diversas à sua própria. Além disso, a CPMF tem alcançado – e tributado – operações que são objeto de acirrados debates até mesmo pelos países com as mais avançadas estruturas administrativas e fiscais, sem soluções claras à vista, tais como aquelas relacionadas ao comércio eletrônico. Tais questões serão mais bem abordadas no capítulo seguinte.

Tudo isso tem redundado em que a CPMF apresente uma das mais significativas taxas de crescimento arrecadatário dentre os principais tributos federais no Brasil (Figura 1), sendo o real resultado de sua participação ainda maior do que o indicado pelos números, dada a sua colaboração no incremento da arrecadação de outros tributos.

3. Efeitos econômicos e administrativos da CPMF

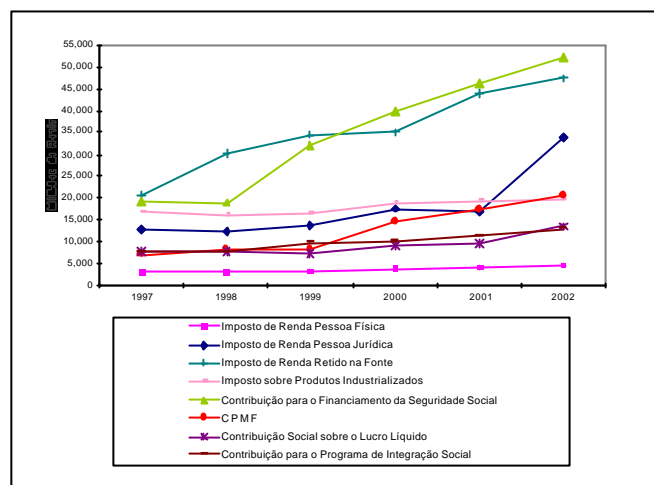
Analisar-se-á neste capítulo o que se tem observado no caso brasileiro quanto a mudanças no comportamento dos agentes econômicos em consequência da cobrança da CPMF, bem como os impactos administrativos que esta tem gerado, especialmente com respeito à redução dos gastos públicos. Serão ainda abordadas algumas questões práticas relacionadas à eficiência alocativa de um tributo como a CPMF.

A CPMF e a Intermediação Financeira

As previsões de queda drástica na intermediação financeira em decorrência de um tributo sobre débitos bancários não se concretizaram no Brasil. Mesmo com variações bruscas na alíquota da CPMF (de zero a 0,38%), os depósitos à vista se mantiveram num patamar médio de 60% de M1 desde a implementação do tributo, ao passo que a concentração de papel-moeda em poder do público, que vinha crescendo, passou a cair a partir de 1997 e se manteve estável num nível baixo (Figura 2). Assim, não houve redução na participação dos depósitos em relação à concentração de moeda corrente, o que se teria observado em caso de desintermediação financeira.

Figura 1

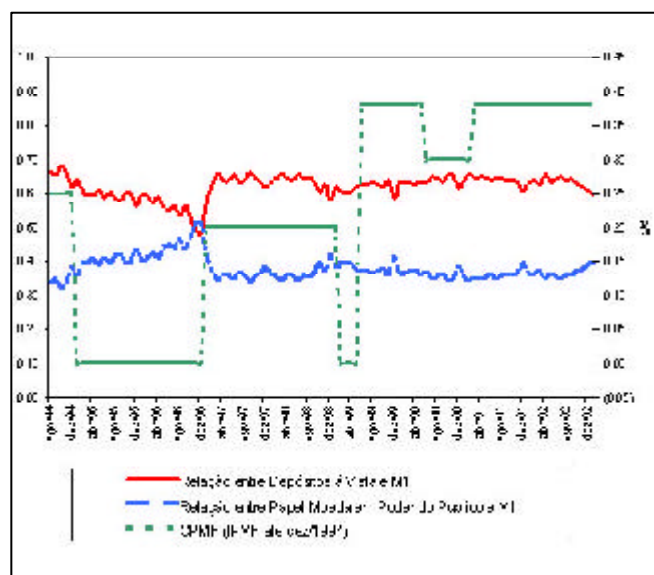
Arrecadação dos Principais Tributos Federais de 1997 a 2002 a Preços Correntes



Fonte: SRF

Figura 2

Depósitos à Vista, Papel-Moeda em Poder do Público e CPMF



Fonte: BCB-DEPEC

Os estudos que apontam para os supostos efeitos negativos da CPMF sobre a intermediação financeira baseiam-se, sobretudo, em dois aspectos: redução da utilização de cheques pela população e deslocamento dos depósitos a prazo para as aplicações financeiras.

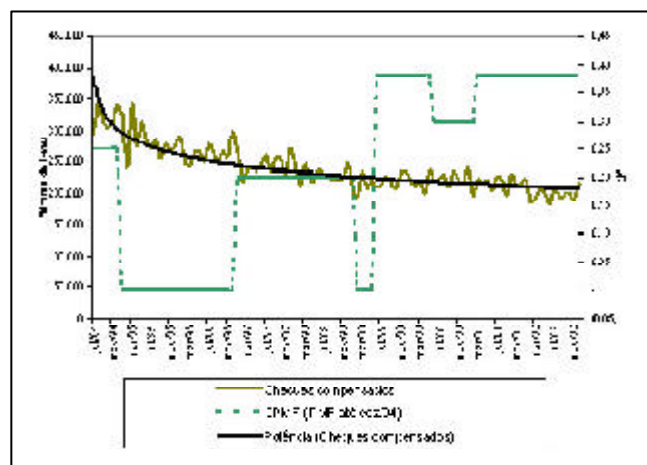
Com respeito à redução na emissão de cheques, antes de janeiro de 1997 esta já vinha ocorrendo, inclusive numa taxa maior, o que aponta para a influência de outras variáveis além da CPMF (Figura 3). Além disso, freqüentemente se tem analisado a influência da CPMF apenas associada ao nível de atividade econômica e à taxa de inflação, desconsiderando-se outros fatores importantes.

Um desses fatores parece ser a tendência de substituição dos meios tradicionais de pagamento, como o cheque, pelos meios eletrônicos, como cartões magnéticos de débito e de crédito. Entre janeiro de 1997 e dezembro de 2001, por exemplo, ao passo que se verificou um declínio de 17,9% no valor de cheques compensados, o valor total das transações com cartões de crédito apresentou crescimento de 154,6% (Figura 4). Uma grande operadora de cartões de crédito teria classificado o resultado obtido no terceiro trimestre de 2002 no México e no Brasil como “desempenho extremamente positivo”³³. Em setembro de 2002, esta mesma companhia registrou um aumento de 19% no faturamento com cartões de crédito em relação ao mesmo período do ano anterior³⁴, e de 14,58% em dezembro. Mas o resultado mais significativo adveio das operações com cartões de débito, também conhecidos como “cheque eletrônico”, que no mês de dezembro incrementaram a receita da operadora em 51,62%³⁵.

Nota-se, desta forma, um grande crescimento no volume de operações envolvendo cartões magnéticos, sendo a popularidade desses meios eletrônicos de pagamento, e não a CPMF, o real motivo da queda do uso de cheques pela população. O fato de que tais operações também são tributadas pela CPMF, explica por que tem havido crescimento do produto arrecadatório final mesmo com a redução na circulação de cheques.

Figura 3

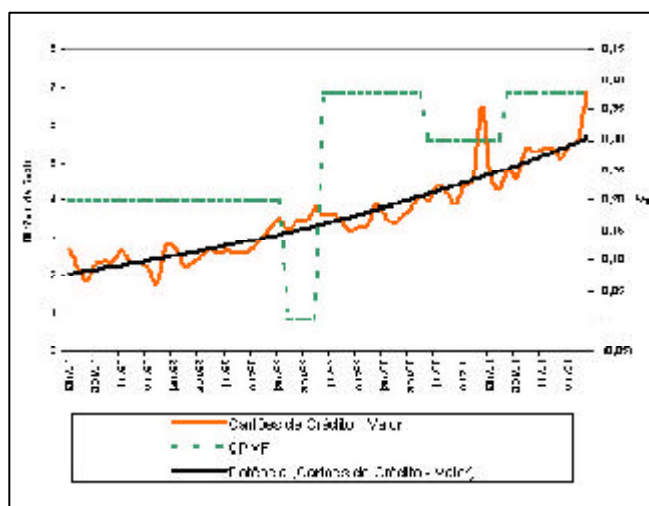
Cheques Compensados e CPMF



Fonte: BCB-DEBAN

Figura 4

Valor total das operações com Cartões de Crédito e CPMF



Fonte: BCB-DEPEC

Outro impacto negativo da CPMF seria o deslocamento dos depósitos a prazo para as aplicações em fundos de investimento, evitando-se o efeito cumulativo da CPMF sobre cada re-aplicação no curto prazo. Realmente tal tendência tem sido observada, mas em vista da baixa alíquota da CPMF, ela não parece constituir o fator fundamental condicionante deste comportamento. Em primeiro lugar, embora a CPMF constitua um custo adicional para o investidor, ela não é o único. Existem outros custos, como taxas de administração e outras imposições tributárias, que afetam o retorno dos investimentos. O Imposto de Renda incide sobre os rendimentos obtidos a uma alíquota de 20%, e as aplicações em renda fixa por prazo até 29 dias pagam IOF (Imposto sobre Operações Financeiras), maior quanto menor o prazo da aplicação³⁶.

Na verdade, um dos grandes responsáveis pelo aumento de arrecadação nos últimos anos foi o Imposto de Renda incidente sobre as aplicações financeiras combinado à migração dos recursos da poupança para os fundos de renda fixa³⁷. Mesmo sendo a poupança isenta do IR e da CPMF, isto não impediu a preferência pelos fundos, dado o maior rendimento destes últimos³⁸. No curso da vigência da CPMF, a poupança, seguindo a tendência dos depósitos a prazo, se manteve num nível de crescimento bastante inferior ao dos fundos, a despeito de todo o incentivo das isenções tributárias (Figura 5). Como bem observado em Estudo Tributário da SRF, “o principal determinante da queda dos depósitos a prazo e o conseqüente aumento das aplicações financeiras é a vantagem desses últimos em relação aos primeiros, ao invés da alíquota da CPMF”³⁹.

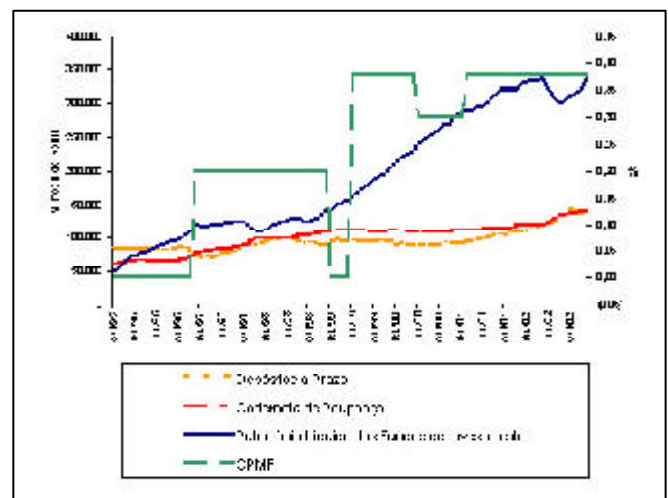
Aspecto interessante é a interrupção da longa curva ascendente dos fundos de investimentos a partir de maio de 2002, quando esta passou a cair, com conseqüente crescimento da poupança e dos depósitos a prazo. Esse comportamento decorreu de mudanças nas regras de marcação do valor das cotas dos títulos, que passou a ser feita pelo valor de mercado, e não mais pelo de face, gerando perdas para a maioria dos investidores e queda na rentabilidade dos fundos⁴⁰. Estima-se uma perda superior a R\$ 40 bilhões entre junho e setembro de 2002, e a Anbid (Associação Nacional dos Bancos de Investimento) aponta para uma queda

real de 21,17% no patrimônio líquido dos fundos em relação a 2001⁴¹. Isso também corrobora o fato de que a alíquota da CPMF não é o fator determinante no comportamento dos agentes financeiros, pois – a despeito da alíquota de 0,38% – devido às inseguranças e à diminuição de ganhos trazidos pela volatilidade dos mercados de renda fixa, aqueles recorreram aos depósitos a prazo e à poupança, mais seguros e conservadores.

Por outro lado, o crescimento no volume das aplicações financeiras em longo prazo entre 1997 e 2001 decorre também do eficaz combate à inflação propiciado pelo novo modelo econômico adotado a partir de 1994, com a introdução do plano Real. No início dos anos 1990, quando o país beirava a hiperinflação, a aplicação diária dos recursos que seriam utilizados no curto prazo era indispensável para manutenção do poder aquisitivo da moeda, não havendo incentivo para a poupança, mas para o consumo imediato. No regime de estabilidade atual, há incentivo para se aplicarem os excedentes financeiros em investimentos que apresentam taxas de retorno superiores à inflação, ao passo que o dinheiro a ser utilizado no curto prazo não é rapidamente desvalorizado.

Figura 5

**Fundos de Investimentos,
Depósitos a Prazo, Poupança e CPMF**



Fonte: BCB-DEPEC

Neste sentido, existe atualmente a preocupação de que o esvaziamento dos fundos, iniciado no segundo semestre de 2002, prossiga em decorrência do aumento da inflação. Grande parte dos valores que deixaram os fundos devem ter sido direcionados para a economia, forçando os preços para cima, e caso a inflação venha a superar o rendimento das aplicações, a tendência é que os investidores sejam impelidos ao consumo⁴². De fato, conforme as expectativas, no mês de fevereiro os índices que servem de referência para medição da inflação superaram a rentabilidade de todas as aplicações de renda fixa. O IPCA-15 (Índice de Preços ao Consumidor Amplo) foi de 2,19%⁴³, e o IGP-M (Índice Geral de Preços do Mercado), de 2,28%⁴⁴, ao passo que a maior taxa de retorno medida no período foi para os fundos DI, de apenas 1,92%⁴⁵.

A CPMF e o Mercado Financeiro

Outra crítica acerca da introdução da CPMF é que esta teria afugentado os agentes dos mercados de renda fixa e variável no Brasil. Teoricamente, os investidores recorreriam aos mercados paralelos ou de outros países como meio de evitar a tributação. Neste respeito, acreditamos que o princípio a ser observado é o mesmo mencionado por Coelho, Ebrill e Summers: "Até que ponto os agentes tomam medidas para evadir o tributo quando este é introduzido ou majorado dependerá do valor do custo adicional decorrente de transacionar-se por meios alternativos"⁴⁶. Como a tendência nos mercados de bolsa e de renda fixa tem sido a realização de negócios objetivando-se o retorno em médio e longo prazo, de um modo geral o rendimento da aplicação supera o custo de apenas 0,38% da CPMF, comparativamente muito menor. Assim, analisaremos aqui as reais modificações observadas no comportamento dos investidores desde a implementação da CPMF, e quais os fatores envolvidos.

Em primeiro lugar, é importante observar que no período de dezembro de 1997 a janeiro de 2003, enquanto a alíquota da contribuição foi majorada de 0,20% para 0,38%, o patrimônio líquido dos fundos de investimento teve um aumento nominal de 179%, e real de 46%. Deste total, os fundos de renda fixa responderam em média por 75,69% no período, e apresentaram variação nominal positiva

de 138,55%, e real de 12,35%. Além disso, o crescimento real foi de 390,65% nos chamados fundos mistos, cujo retorno se baseia em várias classes de ativos, incluindo renda fixa e câmbio⁴⁷. Assim, fica claro que não tem havido fuga dos mercados de renda fixa no Brasil em decorrência da implementação da CPMF, e isso se explica pelo fato de que os riscos e os custos de se operar em mercados paralelos são claramente muito maiores do que o ônus imposto pela modesta alíquota de 0,38% da contribuição.

Além disso, foram criados por várias instituições financeiras, sob a autorização do poder público, modelos diversificados de investimentos, nos quais o valor de CPMF debitado por ocasião da aplicação pode ser posteriormente restituído, na condição de que o resgate não seja efetuado antes de decorrido um certo prazo de tempo pré-estipulado, que geralmente varia entre 90 e 120 dias. Entretanto, tem-se observado que os agentes se direcionam muito mais para os fundos de CPMF. As carteiras de fundos que oferecem isenção da CPMF, mas que possuem altas taxas de administração ou menor rentabilidade, possuem patrimônio líquido extremamente inferior aos de outros tipos de fundos que tributam a contribuição.

Coelho, Ebrill e Summers concluem que o impacto da CPMF sobre os mercados de renda fixa tem sido consideravelmente amenizado pela concepção desses novos modelos de investimento. Ressaltam que a maior influência da CPMF, entretanto, tem sido observada nos mercados de renda variável, refletida sobretudo na migração de operações da Bovespa (Bolsa de Valores de São Paulo) para a Bolsa de Valores de Nova Iorque e outros mercados estrangeiros, o que de fato tem acontecido. Admitem, entretanto, que é difícil ser incisivo acerca dos verdadeiros motivos dessas transferências, já que vários fatores além da CPMF parecem estar envolvidos. Entre tais fatores, destacam a crescente integração das empresas brasileiras aos mercados internacionais de capitais e a busca por novas fontes de liquidez. Da mesma forma, reconhecem que os dados de outros países estudados parecem indicar que a migração dos negócios para mercados externos tem sido em decorrência da tendência geral à globalização na América Latina, e não dos impactos de um eventual tributo sobre as operações. Destacam que o auge das

transferências nos casos da Argentina e do México se deu entre 1992 e 1994, quando nestes países não existia nenhum tributo como a CPMF (no México, na verdade, nunca chegou a existir).

A criação dos *American Depository Receipts* (ADRs), que constituem títulos de ações de companhias estrangeiras (inclusive brasileiras) negociados na Bolsa de Valores de Nova Iorque, foi reconhecidamente o principal fator responsável pela transferência de operações para o mercado norte-americano. Além disso, o que induziu à criação dos ADRs tem também contribuído para esta migração, ou seja, a busca das empresas por mercados mais desenvolvidos visando à obtenção de maiores retornos. Citamos mais uma vez Estudo Tributário da SRF:

“Independentemente dos custos administrativos ou tributários de cada país, é inegável que existe uma tendência rumo à integração das bolsas mundiais. Isso não ocorre devido ao fato de que um país em particular possui custos maiores. A integração é decorrente do próprio processo de globalização mundial, e, sobretudo, do fato de o capital –entendido como o poder de realizar negócios dos maiores compradores globais– estar concentrado em poucos lugares. Esse é o objetivo último de grandes empresas internacionalizadas, brasileiras ou não, que buscam acesso ao mercado global como estratégia de sobrevivência e conquista de novos mercados”⁴⁸.

Esse mesmo trabalho afirma que no período de 1995 a 1999, o valor dos negócios com ações de empresas latino-americanas na Bolsa de Valores de Nova Iorque cresceu de US\$ 72 bilhões para US\$ 157 bilhões.

O economista Marcos Cintra resume o posicionamento dos próprios operadores nos mercados de renda variável quanto às mudanças de comportamento neste setor no ano de 1999:

“O exagerado efeito da CPMF sobre aquelas aplicações acaba de ser desmentido por operadores nesses mercados, por conta de banco nacional e bancos internacionais presentes no Brasil. Segundo agentes do Banco Bozano Simonsen, do Bank Boston e do Citibank (Gazeta Mercantil, 07 de setembro de 1999), a CPMF não é a grande vilã, responsável pela redução do volume negociado na Bovespa, observado

em agosto, mas a percepção do risco Brasil pelos investidores. Para eles, o objetivo dos investidores não é ganhar girando carteiras no curto prazo. São aplicadores de longo prazo, dentro do qual o custo representado pela CPMF acaba sendo diluído. A influência do risco Brasil explicaria, ademais, a redução do volume de ADRs negociados em Nova Iorque, em queda acumulada de 30%, desde abril. Afirmam que não houve transferência de liquidez dos negócios com papéis de empresas brasileiras para fugir da contribuição. Apontam como causa desse movimento de queda na Bolsa a crise política defrontada pelo governo, a perda de popularidade do presidente da República, a rebelião da base parlamentar, a incerteza quanto ao ajuste fiscal e as oscilações na cotação do dólar, por conta das emissões de papéis da dívida pelo governo federal com vistas a conter as pressões sobre o Real. Junte a isto as trepidações políticas em outros países da América Latina e completa-se o pano de fundo do cenário em que atuam e avaliam riscos os investidores e demais observadores atentos. Nele, o papel da CPMF é irrelevante”⁴⁹.

Assim, além de meras conjecturas, não parece haver motivos sólidos para afirmar-se que a CPMF tenha de alguma maneira influenciado o comportamento dos agentes nos mercados de renda variável.

Eficiência Alocativa e Administrativa da CPMF

A CPMF apresenta vantagens significativas quando comparada aos modelos tradicionais de tributação, sobretudo em função da sua base de incidência. Parafraseando o economista Roberto Campos, “ao invés de se tributar os subconjuntos – renda, serviços e circulação de mercadorias –, tributa-se a síntese deles, isto é, a transação financeira, que nas economias modernas, é a súmula de todas as trocas”⁵⁰.

A CPMF tem sido apontada por vários especialistas como um tipo de tributo adaptado às operações do novo comércio eletrônico⁵¹, incidindo sobre transações que de outra forma não seriam tributadas. Até mesmo aqueles que não são defensores da CPMF reconhecem isso, como se pode extrair do comentário do jornalista econômico Joelmir Beting, citando o consultor canadense Ralph G. Boise:

“Dizem os doutos da ciência tributária que a CPMF constitui o protótipo do imposto do século 21. Mais que isso: leva jeito e pinta de ser adotada como tributo global do futuro. Por uma simples e boa condição já testada no presente: é a única taxação possível para as transações eletrônicas movidas a moedas digitais – que não deixam impressões digitais. Eis aí a maior contribuição brasileira para a sociedade global de 2015, escreve o consultor canadense Ralph G. Boise. Naquele ano, segundo ele, ou os governos estarão montados em versões da nossa CPMF ou estarão literalmente exauridos pela evasão fiscal online”⁵².

Aponta ainda para “outro viés esperto da CPMF, igualmente festejado por Ralph G. Boise: a de funcionar como imposto delator da sonegação dos demais tributos e encargos. E mais: imposto rastreador das refinadas técnicas de lavagem de dinheiro, outra prática de alcance universal”⁵³.

A amplitude da base de cálculo da CPMF, além de alcançar a economia informal, também permite que se atinjam transações ilegais que utilizam os sistemas bancários para sua operacionalização. Especialmente a partir da Lei nº 10.174, de 9 de janeiro de 2001, e da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, que autorizam o uso das informações obtidas a partir da movimentação financeira para o controle de outros tributos, o cruzamento de dados entre esta e a renda declarada tem possibilitado um extenso combate à sonegação, principal fator negativo à eficiência alocativa de um sistema econômico. Apurando-se os dados de 1998, por exemplo, constatou-se que o número total de pessoas físicas com movimentação bancária que pagaram CPMF foi de 38,5 milhões de contribuintes, dos quais apenas 9,9 milhões haviam apresentado declaração de imposto de renda. Os demais 28,6 milhões, omissos ou isentos, movimentaram um total de R\$ 371,7 bilhões. Dentre estes foram selecionados 7.015 contribuintes para análise e abertura de procedimento fiscal, sendo que 4.566 haviam tido sozinhos uma movimentação total de R\$ 25,2 bilhões. Ou seja, em média tais pessoas físicas, que não haviam apresentado nenhuma declaração de renda ou

havam declarado renda inferior a R\$ 900,00 mensais, movimentaram, cada uma, o total de R\$ 5,5 milhões em suas contas correntes. Isto possibilitou à fiscalização desmascarar várias operações de “lavagem de dinheiro”. Entre as pessoas jurídicas, investigam-se 2.449 empresas imunes, isentas, inativas, omissas, ou optantes pelo Simples⁵⁴, que tiveram uma movimentação total de R\$ 146,8 bilhões no período⁵⁵.

Assim como as operações sobre as quais incide, a forma de arrecadação da CPMF também é eletrônica, sendo esta diretamente retida pela instituição financeira. Isto a torna um tributo insonogável, aspecto extremamente importante numa época em que cada vez mais artifícios evasivos desafiam a eficiência da maioria dos tributos tradicionais. Ao passo que a sonegação se torna mais sofisticada e difícil de detectar, como no caso da transferência de recursos para paraísos fiscais, e sendo esta geralmente praticada pelos de maior capacidade contributiva, poucos acabam arcando com a totalidade da carga tributária, o que torna sem efeito prático qualquer pretensão de progressividade. Tal consideração também deve ser levada em conta na análise da suposta regressividade da CPMF, muitas vezes tida como característica intrínseca da contribuição.

Neste respeito, queremos destacar uma simulação elaborada pela economista Maria da Conceição Tavares acerca dos efeitos de um tributo como a CPMF sobre as pessoas físicas no que concerne à questão da progressividade. É apresentada uma projeção de que apenas 29,4% da população utilizam o sistema bancário, sendo alcançados pelo tributo⁵⁶. Destes, os 12% mais abastados (3,4% da população) responderiam sozinhos por 63,5% do total arrecadado. Num segundo grupo estariam os 62% pertencentes à classe média (18,2% da população), responsáveis por apenas 31,1% da arrecadação. Atribuem-se coeficientes de circulação financeira maiores quanto maior a renda de cada grupo, sendo que haveria progressividade ao passo que os 3,4% mais abastados teriam não apenas um maior volume, mas um maior número de transações financeiras, ou maior rotatividade de créditos e débitos financeiros. Assim, para uma

alíquota fixada em 0,25%, calcula-se uma alíquota efetiva de 0,70% incidente sobre este grupo. A economista conclui:

“O argumento de que o imposto penalizaria basicamente a classe média não se justifica. Este é um imposto que penaliza sobretudo as pessoas que fazem da circulação financeira de suas aplicações uma fonte extra e muitas vezes considerável de renda. (...) Isso indica que não só os setores de maiores rendimentos pagam relativamente mais impostos, como também pagam em uma proporção bastante superior às

diferenças entre seu rendimento médio e os dos demais grupos. Em conclusão, o imposto pune apenas os ‘rentistas’, sejam eles ‘formais’ ou ‘informais’”⁵⁷.

Por fim, a CPMF é um tributo de baixíssimo custo administrativo, visto que não exige a onerosa estrutura de arrecadação e fiscalização comum às demais espécies tributárias. É também um tributo simples para os contribuintes, que podem saber exatamente quando e quanto pagam por ele. É assim, nas palavras de Maria da Conceição Tavares, um tributo “mais difícil de sonegar e mais fácil de cobrar”⁵⁸.

Conclusão

O presente trabalho procurou sintetizar a estrutura que vem sendo adotada no Brasil para a tributação das operações financeiras através da CPMF, ao mesmo tempo destacando os principais impactos econômicos e administrativos decorrentes do modelo adotado e as conseqüências obtidas em termos arrecadatários. Foram enumeradas as hipóteses de incidência e as alíquotas implementadas, bem como as isenções e imunidades legais e medidas legislativas de combate à evasão. Decorre que a CPMF tem natureza jurídica de contribuição de seguridade social segundo a classificação adotada pelo sistema tributário brasileiro, e trata-se, pelas suas características, do que a teoria econômica define como imposto sobre débitos bancários.

Uma análise do progresso da Carga Tributária Bruta no Brasil mostrou que esta vem apresentando sucessivos e significativos aumentos, que resultam especialmente das medidas de política fiscal adotadas ao longo dos anos, tendo em vista que o cenário econômico nem sempre se mostrou favorável aos resultados positivos alcançados. Dentre essas medidas destaca-se a criação da CPMF, tributo que tem sido fundamental para o cumprimento das metas fiscais fixadas para o país e, contrariando previsões pessimistas, tem mantido níveis crescentes de produtividade.

Os temores de desintermediação financeira não se justificaram, tendo em vista que ao longo da incidência da CPMF os agentes continuaram operando normalmente através da rede bancária e dos mercados formais. Constatou-se que a corrosão da base de incidência de um tributo não se aplica apenas àqueles que incidem sobre transações financeiras, e que a adequada calibragem da alíquota frente à realidade econômica pode contornar as dificuldades neste sentido. A queda na utilização de cheques e a integração dos mercados com concentração das operações onde o capital é mais desenvolvido são tendências mundiais e não decorrem da tributação das transações financeiras, mas do desenvolvimento do comércio eletrônico e da globalização. Quanto aos temores de deslocamento dos depósitos a prazo para as aplicações financeiras, constatou-se que a CPMF constitui

apenas mais um dentre vários custos adicionais impostos a essas transações, e, desde que tais custos não se tornem excessivos, o fator determinante no comportamento dos agentes continua sendo a rentabilidade das aplicações.

Demonstrou-se ainda que a CPMF é um tributo perfeitamente adequado às exigências da economia moderna, quando o comércio eletrônico desafia os modelos tributários tradicionais. Além disso, tem funcionado como excelente auxílio à fiscalização, ao passo que a movimentação bancária serve de indício de operações ilegais, como "lavagem de dinheiro" ou sonegação de outros tributos. Por fim, a sua ampla base de incidência combinada à impossibilidade de sonegação, faz dela um tributo extremamente justo, ao mesmo tempo em que a teorizada regressividade de um imposto sobre os débitos bancários não se verificou na prática, pois a maior parcela da arrecadação acaba recaindo sobre o pequeno grupo de maior capacidade contributiva. São expostos os dados de uma simulação teórica cuja conclusão é de que, entre as pessoas físicas, menos de 3,5% da população arcariam com mais de 60% do valor arrecadado.

Evidentemente, quaisquer conclusões acerca da eficiência de um tributo não se devem pautar apenas em jargões conceituais, de que um imposto deste ou daquele tipo é necessariamente bom ou ruim. É preciso ter em mente que ao analisar-se um modelo em particular isto deve ser feito levando-se em consideração todas as circunstâncias econômicas e tributárias envolvidas, não apenas aspectos teóricos individuais que possam vir em defesa ou em detrimento deste, sob a pena de estagnação em debates inócuos e intermináveis. Neste respeito, sem dúvida a experiência prática é de grande benefício, pois permite o abandono de uma visão isolada para uma consideração abrangente dos reais impactos econômicos e administrativos da adoção de determinada figura tributária. Sob esta visão, constatou-se que a CPMF apresenta vários aspectos positivos, sobretudo em termos de cumprimento das metas de arrecadação a um baixo custo administrativo, o que torna plenamente justificável a adoção de medidas para combater os seus eventuais efeitos distorcivos.

Notas

- ¹ *A sua real origem, entretanto, parece remontar aos tradicionais stamp duties britânicos, criados em 1671, incidentes sobre o registro legal de documentos. Hoje estes incidem basicamente sobre o registro de operações de transferência de imóveis e sobre o registro de compras no mercado acionário.*
- ² *Dentre estes países estão: Argentina, Peru, Venezuela, Colômbia, Equador, Austrália, França, Alemanha, Itália, Japão, Holanda, Suécia e Suíça.*
- ³ *Nos concentraremos na CPMF, tendo em vista que o IPMF vigorou concomitantemente a mudanças econômicas significativas, introduzidas pelo plano Real em julho de 1994, e estas poderiam causar distorção nos dados quanto aos reais efeitos do imposto. Alguns gráficos, entretanto, incluem amostragens a partir desse período, abrangendo os últimos seis meses de vigência do IPMF.*
- ⁴ *A alíquota será zero quando se tratar do pagamento de cheques (vide o tópico seguinte).*
- ⁵ *A alíquota será zero quando do ajuste específico exigido na liquidação (vide o tópico seguinte).*
- ⁶ *Os tributos no sistema tributário brasileiro são: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. (Ives Gandra MARTINS. Teoria da Imposição Tributária. 2ª ed., São Paulo: LTr, 1998, p. 118) As “contribuições especiais”, por sua vez, classificam-se em sociais, de seguridade social, de intervenção no domínio econômico, e no interesse de categorias corporativas. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, artigo 149).*
- ⁷ *ADCT, artigo 84, parágrafo 2º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 37. (Conforme o parágrafo 3º, a alíquota da CPMF será reduzida a 0,08% a partir de 2004, quando a sua receita será integralmente destinada ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza).*
- ⁸ *Ricardo Conceição SOUZA. Regime Jurídico das Contribuições. São Paulo: Dialética, 2002, passim.*
- ⁹ *O sistema federativo brasileiro é tripartite, constituído pela União (governo central), Estados e Municípios. O Distrito Federal, com status administrativo de Estado, acumula as competências tributárias delegadas aos Municípios e também constitui ente federativo autônomo.*
- ¹⁰ *Conforme o artigo 4º, parágrafo 1º, da Instrução Normativa SRF nº 173/2002, tal imunidade não alcança a movimentação de recursos recebidos a títulos de adiantamento, na forma do art. 68 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, quando em conta de titularidade da pessoa física gestora desses recursos.*
- ¹¹ *Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), Fundo de Participação Pis/Pasep e seguro-desemprego.*
- ¹² *A entidade de previdência privada fechada está sujeita à CPMF, não se equiparando a entidade beneficente de assistência social.*
- ¹³ *Tais entidades integram o sistema de pagamentos brasileiro, autorizadas a proceder à compensação e liquidação de cheques, de ordens eletrônicas de débito e de crédito, de operações com títulos e valores mobiliários, de operações realizadas em bolsas de mercadorias e de futuros, bem como a transferência de fundos e de outros ativos financeiros.*
- ¹⁴ *As contas de depósito podem ser de poupança, de depósito judicial, de depósito em consignação de pagamento, ou conta corrente.*
- ¹⁵ *Esta isenção não se aplica a contas conjuntas de pessoas físicas, com mais de dois titulares, e a quaisquer contas conjuntas de pessoas jurídicas.*
- ¹⁶ *A Secretaria da Receita Federal possui base de dados nacional com o cadastro das pessoas físicas (CPF) e das pessoas jurídicas (CNPJ), o que permite a identificação de cada contribuinte através de um número de cadastro individual.*
- ¹⁷ *Segundo estimativa preliminar feita pela área fiscal do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES).*

- ¹⁸ *A Carga Tributária Bruta (CTB) é uma medida da relação entre a receita tributária total e o Produto Interno Bruto (PIB). Foi de 31,07% em 1999, 31,61% em 2000, e 33,36% em 2001 (Fonte: IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, Diretoria de Pesquisas, Departamento de Contas Nacionais).*
- ¹⁹ *Isaias COELHO. et al. Bank Debit Taxes in Latin America: An Analysis of Recent Trends, IMF Working Paper 01/67. Fundo Monetário Internacional, 2001, p. 11. Texto original: “In the case of Brazil, in particular, a high revenue yield has been sustained over several years”.*
- ²⁰ *Neste total não estão incluídas as contribuições previdenciárias recolhidas pelo INSS (Instituto Nacional da Seguridade Social), devido ao caráter específico destas. Em 2002 elas totalizaram R\$ 75,5 bilhões, com variação nominal de 15,46% em relação ao ano anterior. (INSTITUTO NACIONAL DA SEGURIDADE SOCIAL, Boletim Estatístico da Previdência Social, Brasília, 2003, p. 41, vol. 08, nº 1).*
- ²¹ *O índice nominal considera os preços correntes, ao passo que o real leva em conta os valores ajustados a preços de dezembro de 2002, conforme a variação do IGP-DI (O IGP, Índice Geral de Preços, registra o ritmo evolutivo de preços como medida síntese da inflação nacional. O IGP-DI compreende o período entre o primeiro e o último dia do mês de referência). O valor total arrecadado no ano de 2002 em termos reais foi de R\$ 283,63 bilhões.*
- ²² *A receita administrada pela Secretaria da Receita Federal não representa a totalidade da arrecadação federal no Brasil. Além das contribuições previdenciárias (veja a nota 20), ainda existem taxas e contribuições controladas por outros órgãos. No entanto, tendo em vista que estas últimas compõem apenas uma pequena parcela da carga total (dos R\$ 243 bilhões arrecadados em 2002, por exemplo, apenas 4,23% decorre destas receitas), nos concentraremos na receita administrada pela SRF.*
- ²³ *Jefferson José RODRIGUES. et al. Carga Fiscal 1999. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2000, Considerações Iniciais, 6º parágrafo.*
- ²⁴ *BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Receitas Administradas pela SRF – Período: 1994 a 2001, Principais Fatores que Influenciaram o Desempenho da Arrecadação, 2º parágrafo.*
- ²⁵ *Jefferson José RODRIGUES; Selma Santos REIS. Carga Fiscal 1997. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 1998.*
- ²⁶ *Gilse GUEDES. Dirceu: R\$ 21 bi da CPMF são indispensáveis. O Estado de São Paulo, 18 de fevereiro de 2003, Caderno Nacional, Seção Governo.*
- ²⁷ *Participação do produto da arrecadação no PIB sobre a alíquota.*
- ²⁸ *Isaias COELHO. et al. Op. cit. p. 14.*
- ²⁹ *Pedro Henrique ALBUQUERQUE. Os Impactos Econômicos da CPMF: Teoria e Evidência. Brasília: Banco Central do Brasil, 2001, p. 18.*
- ³⁰ *Sérgio Mikio KOYAMA; Márcio I NAKANE. Os Efeitos da CPMF sobre a Intermediação Financeira. Brasília: Banco Central do Brasil, 2001, p. 14.*
- ³¹ *Albuquerque (op. cit. p. 20) sugere que a receita líquida máxima da CPMF seria obtida a uma alíquota menor (0,59%), dado o aumento nos gastos do governo pela elevação da taxa de juros em longo prazo.*
- ³² *BRASIL. Secretaria da Receita Federal. CPMF – Mitos e Verdades sob as Óticas Econômica e Administrativa, Considerações sobre a Ótica Administrativa, 4º parágrafo.*
- ³³ *Márcio AITH. Na Contramão. Folha de São Paulo, 17 de novembro de 2002, Editoria Dinheiro, p. B3.*
- ³⁴ *DINHEIRO de plástico. Folha de São Paulo, 26 de outubro de 2002, Editoria Dinheiro, Seção Painel S.A., p. B2.*
- ³⁵ *DINHEIRO de plástico. Folha de São Paulo, 19 de dezembro de 2002, Editoria Dinheiro, Seção Painel S.A., p. B4.*
- ³⁶ *O IOF tem caráter eminentemente regulatório. O Ministério da Fazenda, através da Portaria nº 264, de 30 de junho de 1999, determinou a incidência do IOF sobre os resgates de quotas de fundos ou de títulos de renda fixa feitas em até 30 dias da data da aplicação, como forma de incentivar os negócios de prazo mais longo.*
- ³⁷ *Segundo Eduardo Nunes, chefe do departamento de contas nacionais do IBGE, esse foi um dos fatores responsáveis pelo aumento da Carga*

- Tributária em 2001. (Jacqueline FARID. Carga Tributária em 2001 foi a maior em 54 anos. Agência Estado, 11 de dezembro de 2002, Seção Economia).*
- ³⁸ *Entre janeiro e dezembro de 2002, a rentabilidade acumulada dos fundos DI de renda fixa foi de 17%, bem acima dos 8,21% da poupança.*
- ³⁹ *BRASIL. Secretaria da Receita Federal. CPMF – Mitos e Verdades sob as Óticas Econômica e Administrativa, Considerações acerca dos Impactos Econômicos da CPMF, Impactos sobre a Intermediação Financeira, 6º parágrafo.*
- ⁴⁰ *A marcação a mercado considera nos seus cálculos o valor efetivo do título no dia, de acordo com a média dos negócios realizados com títulos similares. Este tipo de marcação, portanto, implica que o valor da cota pode subir ou cair, dependendo do movimento dos juros. Quando os juros sobem, o valor dos títulos cai, provocando uma perda imediata no valor da cota. A marcação pela curva do papel, ou pelo valor de face, por outro lado, considera o valor de compra do título mais a incorporação diária dos juros, proporcional ao tempo em que o título já caminhou desde a sua emissão. Este tipo de marcação, portanto, não implica perdas, mesmo que o título perca valor de mercado, desde que ele não seja vendido. Como o cálculo sempre considera o valor de compra mais um juro, a rentabilidade é sempre positiva.*
- ⁴¹ *Evolução do Patrimônio Líquido dos Fundos de Investimento no Brasil, Rio de Janeiro: Anbid, 01/2003, p. 3.*
- ⁴² *Na avaliação de Élson Aguiar, economista-chefe do Banco Boreal, a expectativa de que a inflação supere o rendimento dos fundos “é uma situação que incomoda quem está com dinheiro aplicado. E há possibilidade de se iniciar uma fuga de ativos financeiros”. O economista Eucherio Rodrigues, professor da Fundação Getúlio Vargas acredita que “à medida que as pessoas forem percebendo que estão perdendo suas economias, vai haver uma corrida ao consumo”. (Sheila D’AMORIM. Aumento da taxa de juro pelo BC já é unanimidade entre analistas. O Estado de São Paulo, 4 de dezembro de 2002, Caderno Economia, 1ª página).*
- ⁴³ *Conforme divulgado pela área de Comunicação Social do IBGE em 25 de fevereiro de 2003.*
- ⁴⁴ *Conforme divulgado pela Divisão de Gestão de Dados do Instituto Brasileiro de Economia (IBRE) da Fundação Getúlio Vargas (FGV), em 27 de fevereiro de 2003.*
- ⁴⁵ *“A rentabilidade da poupança e dos fundos DI já perde para o IPCA até em um período acumulado de 12 meses. Entre março de 2002 e fevereiro deste ano, as cadernetas garantiram aos poupadores retorno de 9,71% e os fundos DI deram 14,81% de ganho líquido aos investidores. Com base na projeção do mercado para fevereiro, o IPCA acumulado no mesmo período deverá ser de 15,88%. Esse cenário de perdas seguidas dos investimentos para a alta dos preços não acontecia no Brasil desde 1992, época da hiperinflação”. (Érica FRAGA. Inflação corrói poupança pelo 6º mês seguido. Folha de São Paulo, 08 de março de 2003, Editoria Dinheiro).*
- ⁴⁶ *Isaias COELHO. et al. Op. cit. p. 6-7. Texto original: “The extent to which businesses take actions to avoid the tax when it is imposed or increased will depend upon the size of the surplus relative to the increased cost of completing the transaction in an alternative manner”.*
- ⁴⁷ *Evolução do Patrimônio Líquido dos Fundos de Investimento no Brasil, Rio de Janeiro: Anbid, 01/2003, p. 3-4.*
- ⁴⁸ *BRASIL. Secretaria da Receita Federal. CPMF – Mitos e Verdades sob as Óticas Econômica e Administrativa, Considerações acerca dos Impactos Econômicos da CPMF, Impactos sobre o Mercado Financeiro, 1º parágrafo.*
- ⁴⁹ *Marcos CINTRA. CPMF – Preconceitos Desmentidos. Gazeta Mercantil, 14 de outubro de 1999. Disponível em <http://www.marcoscindra.org.br/artigos/index.asp?Materia=32>.*
- ⁵⁰ *Roberto CAMPOS. A Vingança do Jatene. Folha de São Paulo, 18 de maio de 1997, Editoria Brasil, Seção Lanterna na Popa, p. 1-4.*

- ⁵¹ O termo “comércio eletrônico” (e-commerce) vem sendo utilizado para designar transações que envolvem a troca de bens e serviços através de meios eletrônicos, tais como vendas on line ou transferências eletrônicas de fundos. Dentre os meios utilizados estão intranets, TV a cabo, sistemas comerciais on-line, e sobretudo a Internet, o mais abrangente e desenvolvido. (Karl A. FRIEDEN; Michael E. PORTER. *The Taxation of Cyberspace. State Tax Notes*, 11 de novembro de 1996. Richard L. DOERNBERG. *Electronic Commerce and International Taxation. IFA: Kluwer Law International*, 1999, p. 3.)
- ⁵² Joelmir BETING. *Tributo do Futuro. O Estado de São Paulo*, 8 de julho de 2001, Caderno Economia, Coluna.
- ⁵³ *Idem.*
- ⁵⁴ O Simples é um programa que oferece tributação com alíquotas mais favorecidas a empresas que se enquadrem em determinadas condições específicas.
- Uma destas condições é que o seu faturamento anual não ultrapasse R\$ 1,2 milhões.*
- ⁵⁵ Similar à experiência brasileira neste respeito, estudo preparado na Colômbia pela Dirección de Impuestos Nacionales y Aduanas-DIAN estimou que cerca de 21% da arrecadação do Impuesto a las Transacciones Financieras (o imposto sobre débitos bancários colombiano) se deve a operações ilegais como contrabando, lavagem de dinheiro e extorsão.
- ⁵⁶ Na verdade, o percentual real é ainda menor. Em 1998, por exemplo, o total de pessoas físicas que pagaram CPMF foi de apenas 22,65% da população.
- ⁵⁷ Maria da Conceição TAVARES. *Imposto sobre circulação financeira. Folha de São Paulo*, 24 de setembro de 1995, Editoria Dinheiro, Seção Lições Contemporâneas, p. 2-4.
- ⁵⁸ *Idem.*

Bibliografia

- AITH, Márcio. Na Contramão. *O Estado de São Paulo*, São Paulo, 17 de novembro de 2002, Editoria Dinheiro.
- ALBUQUERQUE, Pedro Henrique. *Os Impactos Econômicos da CPMF: Teoria e Evidência*. Trabalho para discussão 21. Brasília: Banco Central do Brasil, 2001.
- ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS BANCOS DE INVESTIMENTO. *Evolução do Patrimônio Líquido dos Fundos de Investimento no Brasil*. Rio de Janeiro: Anbid, 01/2003, mensal.
- BETING, Joelmir. Tributo do Futuro. *O Estado de São Paulo*, São Paulo, 08 de julho de 2001, Caderno Economia, Seção Joelmir Beting. Disponível em <http://www.estado.estadao.com.br/editorias/2001/07/08/eco018.html>. Acesso em 03 fev. 2003.
- BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *CPMF – Mitos e Verdades sob as Óticas Econômica e Administrativa*. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/EstTributarios/topicosespeciais/cpmfmitos.htm>. Acesso em 20 jan. 2003.
- BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Receitas Administradas pela SRF – Período: 1994 a 2001*. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Tributos/RecAdmSRF94a2001/>. Acesso em 20 jan. 2003.
- CAMPOS, Roberto. A Vingança do Jatene. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 18 de maio de 1997, Editoria Brasil, Seção Lanterna na Popa, p. 1-4.
- CINTRA, Marcos. CPMF – Preconceitos Desmentidos. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, 14 de outubro de 1999, Disponível em <http://www.marcoscintra.org.br/artigos/index.asp?Materia=32>. Acesso em 13 jan. 2003.
- COELHO, Isaias. et al. *Bank Debit Taxes in Latin America: An Analysis of Recent Trends*. IMF Working Paper 01/64. Fundo Monetário Internacional, 2001.
- D'AMORIM, Sheila. Aumento da taxa de juro pelo BC já é unanimidade. *O Estado de São Paulo*, São Paulo, 04 de dezembro de 2002, Caderno Economia, 1ª página. Disponível em <http://www.estado.estadao.com.br/editorias/2002/12/04eco029.html>. Acesso em 13 jan. 2003.
- DINHEIRO de plástico. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 19 de dezembro de 2002, Editoria Dinheiro, Seção Painel S.A., p. B4.
- DINHEIRO de plástico. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 26 de outubro de 2002, Editoria Dinheiro, Seção Painel S.A., p. B2.
- DOERNBERG, Richard L. *Electronic Commerce and International Taxation*. IFA: Kluwer Law International, 1999.
- FARID, Jacqueline. Carga Tributária em 2001 foi a maior em 54 anos. *Agência Estado*, São Paulo, 11 de dezembro de 2002, Seção Economia. Disponível em <http://www.estadao.com.br/agestado/noticias/2002/dez/11/154.htm>. Acesso em 13 jan. 2003.
- FRAGA, Érica. Inflação corrói poupança pelo 6º mês seguido. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 08 de março de 2003, Editoria Dinheiro, Disponível em <http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi0803200302.htm>. Acesso em 08 mar. 2003.
- FRIEDEN, Karl A.; PORTER, Michael E. The Taxation of Cyberspace. *State Tax Notes*, 11 de novembro de 1996, Disponível em <http://www.caltax.org/andersen/contents.htm>. Acesso em 17 fev. 2003.
- GUEDES, Gilse. Dirceu: R\$ 21 bi da CPMF são indispensáveis. *O Estado de São Paulo*, São Paulo, 18 de fevereiro de 2003, Caderno Nacional, Seção Governo. Disponível em <http://www.estado.estadao.com.br/editorias/2003/02/18pol044.html>. Acesso em 19 fev. 2003.
- INSTITUTO NACIONAL DA SEGURIDADE SOCIAL, *Boletim Estatístico da Previdência Social*, Brasília: INSS, 01/2003, p. 41, vol. 08, nº 1, mensal.

- KOYAMA, Sérgio Mikio; NAKANE, Márcio I. *Os Efeitos da CPMF sobre a Intermediação Financeira*. Trabalho para discussão 23. Brasília: Banco Central do Brasil, 2001.}
- _____. *Carga Fiscal 1998*. Texto para discussão 04. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 1999.
- _____. *Carga Tributária no Brasil – 2000*. Texto para discussão 13. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2001.
- RODRIGUES, Jefferson José. et al. *Carga Fiscal 1999*. Texto para discussão 07. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2000.
- RODRIGUES, Jefferson José; REIS, Selma Santos. *Carga Fiscal 1997*. Texto para discussão. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 1998.
- MARTINS, Ives Gandra. *Teoria da Imposição Tributária*. 2ª ed. São Paulo: LTr, 1998.
- SANTANA, Irailson Calado. et al. *Carga Tributária no Brasil – 2001*. Estudo Tributário 6. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2002.
- TAVARES, Maria da Conceição. Imposto sobre circulação financeira. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 24 de setembro de 1995, Editoria Dinheiro, Seção Lições Contemporâneas, p. 2-4.

Las estructuras funcionales en las Administraciones Tributarias: una restricción para el logro del nuevo Paradigma Fiscal

Nieves Estela González García
Analista Global
ONAT - Cuba

Segundo Premio
XVI Concurso de Monografías
CIAT/AEAT/IEF

Las organizaciones existen por y para el entorno que las circunda, los cambios en éste repercutirán en ellas, es por ello que la interpretación consecuente de las tendencias del macro y micro entorno es fundamental, porque la organización no puede incidir sobre el macroentorno, su única alternativa es adaptar sus procesos a estas tendencias.

A finales del siglo XX, emergieron un conjunto de fenómenos objetivos que constituyen las principales tendencias del macroentorno en que se mueven las organizaciones, las naciones y la humanidad, en estos momentos. Entre los más significativos, se encuentran:

- Aceleración de la innovación tecnológica.
- Globalización de la economía.
- Explosión de los servicios.
- Reconocimiento del cliente como factor clave del desempeño organizacional.

Las administraciones tributarias, obligadas a desarrollarse de forma paralela a como lo hacen

las sociedades a las que sirven, emprendieron procesos de reforma que estremecieron los viejos paradigmas fiscales.

Un nuevo paradigma fiscal recorre las administraciones tributarias en el Mundo: “**El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias**” Juan Antonio Garde Roca, ex-Director del Instituto de Estudios Fiscales de España, define la nueva estrategia denominada “cumplimiento fiscal”, la cual puede configurarse a través de cuatro líneas básicas de actuación:

- La calidad en el servicio público.
- Presencia inspectora y lucha contra el fraude fiscal.
- El impulso de un compromiso institucional y social.
- Construcción de una organización integrada.

Dentro de esas líneas y otras parecidas, se enmarcan las transformaciones que se realizan por la Administraciones Tributarias de muchos países para alcanzar la nueva estrategia.

A nuestro juicio, las transformaciones que han tenido lugar y las que se sugieren, son insuficientes para dar respuestas a las exigencias de un macroentorno complejo y dinámico, denominado por Peter Drucker “Sociedad del Conocimiento” en el que la Revolución Tecnológica, centrada en torno a las tecnologías de información y las comunicaciones, están modificando la base material de la sociedad a un ritmo crecientemente acelerado.

En Iberoamérica priman las estructuras de tipo **funcional**, el 82% de los países miembros del CIAT tienen clásicas estructuras funcionales.

Se pretende enfatizar, en que el Taylorismo y su Escuela Científica del Trabajo (1911) con su intrínseca parcelación y excesiva especialización, que dio origen a las piramidales estructuras funcionales que caracterizan hoy a las Administraciones Tributarias de los países miembros del CIAT, ha quedado atrás.

Conceptualmente el Taylorismo es superado por otros enfoques que proponen nuevas estructuras organizativas aplanadas y descentralizadas, caracterizadas por el consenso, el liderazgo y la multihabilidad de los Recursos Humanos, la calidad total en el servicio al cliente, y el trabajo en equipos en torno a procesos.

La integración sistémica de estos aspectos es, a consideración de la autora, la clave del éxito, pero no se observa esta tendencia en las transformaciones realizadas.

El problema científico planteado: ¿Podrán las Administraciones Tributarias organizadas sobre estructuras funcionales propuestas por el Enfoque Clásico de Dirección, alcanzar el nuevo paradigma fiscal?

La investigación es guiada por la siguiente hipótesis: El logro exitoso de la nueva estrategia requiere de un nuevo enfoque de dirección en las Administraciones Tributarias que organice las condiciones estructurales necesarias para su realización.

El objetivo propuesto es reflexionar sobre las limitaciones que exhiben las estructuras funcionales para alcanzar la nueva estrategia.

Para su elaboración se realizó un amplio estudio bibliográfico, se consultaron expertos y se aplicaron encuestas para diagnosticar la situación de las estructuras funcionales con relación a los parámetros de diseño propuestos por Henry Mintzberg (1990) y al enfoque de procesos Hammer y Champy (1994).

Tal estudio permitió precisar que las clásicas estructuras funcionales que caracterizan a las Administraciones Tributarias de varios países de la región, son una restricción para alcanzar el novedoso paradigma fiscal y propone que se tengan en cuenta en las proyecciones estratégicas futuras, los postulados del Enfoque Sistémico y la Dirección por Procesos como opción para el logro de la nueva estrategia.

1. Principales enfoques o escuelas de dirección desarrolladas durante el Siglo XX

Para comprender la estrecha interrelación que existe entre las estructuras organizacionales y la evolución misma de la humanidad es necesario un breve recorrido por los cambios acontecidos en los procesos de dirección durante el pasado siglo.

La dirección vista como la “acción de enseñar el camino” tiene sus orígenes en los albores de la humanidad. El hombre con su actividad práctica la enriquece constantemente y teóricos e investigadores la desarrollaron vertiginosamente con carácter científico durante el siglo XX.

La dirección, administración o gerencia, como también frecuentemente se le denomina, es una actividad que surge y se diferencia de otras

“ Las proyecciones estratégicas futuras deberán tomar en cuenta los postulados del Enfoque Sistémico y la Dirección por Procesos como opción para el logro de la nueva estrategia.”

actividades en la medida en que aparece y se hace más profunda la división social del trabajo, y con ello el aumento de su carácter social. Tiene un carácter histórico, pues se desenvuelve con diferentes propósitos, enfoques y métodos, **según las condiciones económicas y sociales en que se ejerce.**

A continuación, se resumen los planteamientos de las principales Escuelas o enfoques:

Enfoque Clásico: los primeros trabajos significativos para la generalización de la experiencia existente en materia de dirección son los realizados por Frederick Taylor, en Estados Unidos, fundador de la Escuela de Organización Científica del Trabajo (1911) y por Henry Fayol en Francia, quien definió las cuatro funciones clásicas de los administradores: planificación, organización, coordinación y control.

Bajo la influencia de este enfoque con su intrínseca parcelación o departamentalización se describen las estructuras funcionales, de moda durante la primera mitad del siglo XX, y que aún se aplican en gran cantidad de organizaciones (para citar un ejemplo de ello, se toma como referencia las estructuras de las Administraciones Tributarias de los países miembros del CIAT, donde el 82% de los mismos poseen estructuras funcionales).

Enfoque o Escuela de las Relaciones Humanas: desarrollada en su mayoría por psicólogos, se basa en la conducta del comportamiento, surge en 1927, en los Estados Unidos, tiene como máximos exponentes a Elton Mayo, Douglas Mc Gregor y Abraham Maslow.

Todos tenían como objetivo investigar la relación entre productividad y condiciones de trabajo, concluyendo que si hay atención a las condiciones de trabajo y se respetan y atienden las necesidades sociológicas, los trabajadores se sienten mejor y por tanto son más productivos.

Enfoque de Sistema Sociotécnico: propuesto por Eric L. Trist y colaboradores del Tavstock Institute de Inglaterra, postula que el sistema técnico (máquinas y técnicas) tiene un fuerte

efecto sobre el sistema social, es decir, que las actitudes personales y la conducta grupal son afectadas por el sistema técnico en que se desempeñan las personas.

Enfoque Matemático o Modelos de Toma de Decisiones: define la Administración como un ejercicio en el cual intervienen, procesos, conceptos, símbolos y modelos matemáticos. Los representantes de esta escuela desarrollaron la investigación de operaciones, centraron su atención en modelos matemáticos utilizándolos para encontrar soluciones a problemas administrativos. A partir de la década del 50 se expandió el uso de los modelos propuestos por esta escuela.

Enfoque o Escuela de Sistemas: la amplia utilización del análisis de sistemas en las Ciencias Físicas y Biológicas fue llevada a la administración. El surgimiento de ésta se enmarca en los años 50; este enfoque ve la Dirección como un sistema complejo formado por varios subsistemas parciales, donde lo más importante es asegurar el estado normal o equilibrio del sistema y para ello se realizan funciones básicas: el logro de objetivos, la adaptación del sistema al medio ambiente exterior, la integración de todos los componentes del sistema y la regulación de las tensiones ocultas en él.

Enfoque de Roles o Escuela Empírica: su representante más conocido es Henry Mintzberg, su fundador, Sune Carlson, éste parte de observar lo que los administradores hacen en realidad para llegar a conclusiones acerca de los diez roles o papeles que estos desempeñan; reconocen la importancia de tomar en consideración los adelantos de otras ciencias para el desarrollo de la dirección y le atribuyen un valor decisivo a la experiencia directa.

“Las Administraciones Tributarias deben avanzar de forma paralela a como lo hacen las sociedades a las que sirven.”

Enfoque Integracionista: con varios representantes, Drunker, Koontz, O´ Donell, Newman, Hunley, Allen y otros, reafirman relativamente los postulados clásicos, toman idea de casi todas las teorías, haciendo énfasis en los objetivos y el resultado como medio de evaluar el desempeño y ponderan el papel de los recursos humanos en el logro del resultado.

Un conjunto de fenómenos objetivos que constituyen las principales tendencias del macroentorno en que se mueven las organizaciones, las naciones y la humanidad, en sentido general, comenzaron a desarrollarse a partir de la década del 70, después del impacto de la “crisis del petróleo”, entre los que se citan:

- Aceleración de la innovación tecnológica.
- Globalización.
- Procesos de integración de polos.
- Explosión de los servicios.
- Fin del mito de la competitividad basada en recursos.
- Reconocimiento del cliente como factor clave del desempeño organizacional.

Han impactado los enfoques que sobre la administración prevalecieron durante décadas, ante estas nuevas realidades los paradigmas que orientaban la práctica gerencial se han puesto en crisis y como respuesta a ello han surgido nuevas escuelas o enfoques sobre el tema: la Teoría Z de William Ouchi, la Teoría Y o Excelencia de Tom Peter, la Competitividad de Michael Porter, y la Reingeniería de Michael Hammer, se destacan entre muchas otras.

Después del estudio de los enfoques de dirección que aquí se citan, la autora considera que las administraciones tributarias están obligadas a una interpretación consecuente de las tendencias del macroentorno que la afectan, pues en ese sentido su única alternativa es adaptar a las nuevas tendencias, sus procesos, sus tecnologías, sus estructuras, sus políticas de recursos humanos, en fin, su filosofía de dirección.

Las Administraciones Tributarias deben avanzar de forma paralela a como lo hacen las sociedades a las que sirven.

2. Influencia de las tendencias del macroentorno sobre las administraciones tributarias

En el macroentorno descrito cumplen su misión las Administraciones Tributarias, las que desde su existencia misma se convirtieron en una de las administraciones clásicas que soportan al Estado y en un ente decisivo en la vida social de los países, al garantizar los recursos necesarios para el sostenimiento de los Estados; esta misión ha sido cumplida a través de los siglos situándose fuera del alcance de las diferencias éticas, políticas y filosóficas, concentrándose en un punto de vista técnico que la ha acompañado en todos los tiempos y regímenes.

El libro Blanco para la mejora de los servicios públicos, identifica a la Administración Pública como la interfase entre el poder político y el mundo económico y aquel y la sociedad, de donde concluye que estas se ven afectadas por los cambios, reorientaciones o evoluciones que se producen en cualquiera de los extremos de las relaciones.

La aguda crisis económica iniciada en la década del 70 del siglo pasado puso en crisis los tradicionales conceptos del papel del Estado y de las Administraciones Tributarias, la mayoría de los países desarrollados emprendieron una simple reforma primero y, después, la modernización de las administraciones públicas, tendencia que se extendió a los países en vías de desarrollo, los que en la actualidad realizan cambios en sus procesos, en sus estructuras y en sus marcos legales; ello ha traído consigo una simplificación de los distintos tributos y de la gestión tributaria, estremeciendo el paradigma fiscal vigente hasta ese momento; –“basado en el principio de la equidad sobre cualquier otro y la tributación sobre la base de la capacidad de pago, la progresividad y la preferencia por la imposición directa, cediendo el paso a la neutralidad, equidad horizontal y eficiencia económica, con un nuevo énfasis, fomento y movilización del ahorro”. (Junquera 2001).

El cambio ha extendido su influencia a numerosos países de América Latina y el Caribe, los que han emprendido reformas “destinadas a liberalizar el funcionamiento de las instituciones financieras,

aumentar y hacer más eficaz la supervisión y dotar de mayor independencia al Banco Central” (Junquera 2001).

No existen muchas diferencias en las medidas adoptadas por los distintos países, Álvarez Villamaría, del Río Otero y Gago Rodríguez en comunicación presentada al V Encuentro de Economía Pública (Valencia, 1998), coinciden en admitir la existencia de cuatro modelos tributarios hasta 1980: anglosajón, escandinavo, latino y centroeuropeo, definiendo que en la actualidad sólo puede hablarse de dos: Anglosajón y “General”. Manifestación de la influencia de la Globalización sobre las Administraciones Tributarias.

Mediante el uso de las tecnologías de vanguardia que introducen las administraciones tributarias, se comienza a desechar el tráfico de papeles en los procesos que exigen gran cantidad de personal y de puestos de trabajo; el uso adecuado de los avances tecnológicos facilitará la informatización de los procesos de gestión, influencia de la aceleración de la innovación tecnológica.

La preocupación creciente de las administraciones tributarias por mejorar el servicio a los clientes, demuestra que una nueva interpretación matiza la tradicional relación Estado - Contribuyente, interpretando este vínculo como una relación jurídica donde “ambas” partes son sujetos de obligaciones y derechos, aún cuando no prime el acuerdo de voluntades. Manifestación de la tendencia del macroentorno relacionada con el reconocimiento del cliente como factor clave del desempeño organizacional el que se expresa en un nuevo paradigma que promueve profundos cambios en las administraciones tributarias de varios países: la calidad y la orientación del servicio hacia los contribuyentes, que fomentarán el Cumplimiento Voluntario de las Obligaciones Tributarias.

La autora plantea nueve factores claves para lograr una Administración Tributaria Moderna, con resultados exitosos:

1. Responder a los reclamos de la globalización de la economía diseñando sistemas tributarios que engranen las relaciones fiscales entre los Estados, de forma tal que cumplan el objetivo primero

de **mejorar el nivel de vida de los pueblos** de los países, impidiendo la acumulación desleal de las finanzas en poder de unos pocos, participando activamente de forma concertada en la lucha contra el narcotráfico, el fraude y la evasión fiscal.

2. **Una legislación tributaria flexible**, aplicable a los nuevos hechos imponibles que surgen a diario en el complejo y dinámico entorno en que se mueven hoy las Administraciones Tributarias, que fomente una relación transparente, equitativa y justa entre el fisco y los contribuyentes.
3. **Procesos integrados**, que respondan a una estrategia de servicios basada en las exigencias del cliente especial llamado contribuyente.
4. **Filosofía de dirección estratégica y sistémica** que interprete de forma proactiva las tendencias del macroentorno y el papel que juegan en él las administraciones tributarias, engranando de forma armónica los subsistemas que conforman los Sistemas Tributarios de forma tal que su cualidad sistémica o sinergia sea: un servicio de calidad que facilite el cumplimiento voluntario.
5. **Tecnología adecuada** y sistemas de información integrales e integrados que cubran todas las áreas del circuito tributario y proporcionen información cierta, oportuna y suficiente, que responda a los retos impuestos por el comercio electrónico.
6. **Administración diferenciada** que atienda las características de los contribuyentes.
7. Subsistemas de gestión de Recursos Humanos que garantice **colaboradores competentes**, motivados y comprometidos con la Organización.
8. **Una cultura organizacional** caracterizada por la calidad en los servicios y las mejoras continuas.
9. **Subsistema de Estructuras Organizacionales flexibles**.

Orientar los servicios a los contribuyentes y apegarse a las normas de calidad internacionalmente reconocidas implica cambios en la filosofía de dirección, al llevar a un primer plano, el trabajo que se ejecuta en la organización para responder a las exigencias de los contribuyentes.

En el mundo, gran parte de las organizaciones que han conseguido resultados exitosos, a partir de niveles superiores de satisfacción de sus clientes y por mejoras de calidad en sus servicios, han realizados cambios radicales en sus enfoques de dirección, lo que se ha denominado por los teóricos REINGENIERIA, al **cambiar los clásicos enfoques funcionales por enfoques de proceso.**

Estrategias de esta naturaleza afectan todas las áreas de la administración, la estructura, la gestión de recursos humanos, el diseño de servicios; trasciende incluso a la propia filosofía gerencial y a la cultura organizacional.

Analizaremos las estructuras funcionales a la luz de los parámetros de diseño propuestos por Henry Mintzberg en su libro "Diseño de Organizaciones Eficientes", donde define que no hay nada más importante para el funcionamiento efectivo de las organizaciones que el diseño de sus estructuras, lo que facilitará comprender la afirmación: **las estructuras funcionales son una limitante para alcanzar el nuevo paradigma fiscal**

El autor propone nueve parámetros de diseño agrupados en cuatro grupos:

GRUPO DE DISEÑO	PARÁMETROS DE DISEÑO ORGANIZATIVO
I. Diseño de puestos de trabajo.	1. Especialización de las tareas. 2. Formación de los comportamientos. 3. Preparación (capacitación y adoctrinamiento).
II. Diseño de la superestructura.	4. Agrupamiento de las unidades organizativas. 5. Tamaño de la unidad organizativa.
III. Diseño de enlaces.	6. Sistema de planificación y control. 7. Dispositivos de enlaces (formas de coordinación).
IV. Diseño de sistema de toma de decisiones.	8. Descentralización vertical. 9. Descentralización horizontal.

Se inicia el análisis por el comportamiento de los parámetros comprendidos en el Grupo II para facilitar la comprensión de los restantes.

Diseño de Superestructura

El agrupamiento de las unidades organizativas, que no es otra cosa que la determinación de los puestos de trabajo, que deben ser agrupados dentro de un área determinada (departamentalización) con objetivos definidos y comunes y que deben ser alcanzados mediante la cooperación de las personas que se desempeñan en los puestos. Las Administraciones Tributarias se departamentalizan atendiendo a las funciones de: recaudación,

fiscalización, informática, servicios jurídicos, economía, administración, recursos humanos, entre otras.

Cada unidad organizativa está bajo el mando de un superior, la autoridad está centralizada en el nivel en que se adoptan la mayoría de las decisiones (cumbre estratégica) y en la medida en que aumenta el grado de complejidad aumenta la formalización. Este tipo de estructura manifiesta su **primera limitación o debilidad: la organización se orienta a dar respuestas a los planes y objetivos de cada dirección o departamento y no al contribuyente, el cual es solo un medio subordinado al resultado que ella quiere alcanzar**, como se muestra en la Figura 1.

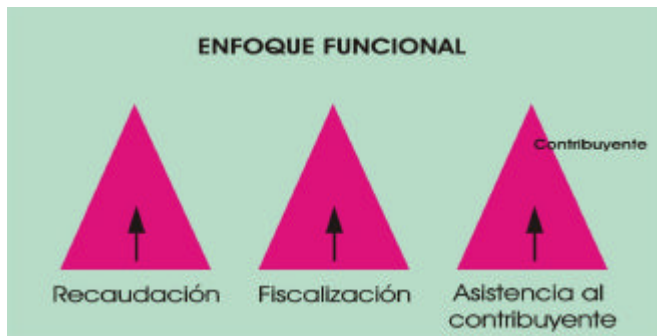


Fig. No. 1 Adaptada de Peppard y Rowland: "La esencia de la reingeniería de los procesos de negocios".

La calidad se ve limitada a especificaciones, en este caso, en las Normas ISO 9000.

Se impone una reflexión al respecto:

La calidad también ha evolucionado en el tiempo y ha transitado por varias generaciones desde el control de la calidad por inspección (primera generación) pasando por el aseguramiento de la calidad (segunda generación), el proceso de calidad total (tercera generación), los procesos de mejora continua de la calidad (cuarta generación), la reingeniería y calidad total (quinta generación) y por último, la sexta generación, cuyo principio básico es: la calidad se orienta a desarrollar el capital intelectual, hacer reingenierías en la mentalidad de los administradores, con el fin de buscar nuevas formas de llegar a los clientes.

El concepto de calidad ha ido evolucionando conjuntamente con la Ciencia de la Dirección las que han cambiado para responder a las exigencias del macroentorno, la calidad también guarda relación con el tipo de estructura.

La primera generación introduce los departamentos de control de la calidad, el esfuerzo de la calidad se orienta a detectar los errores, no a evitarlos, la calidad es una herramienta de control, por lo que se delega la función en el departamento de control. Esta generación nace en estructuras piramidales, la orientación al cliente es casi nula.

La segunda generación nace también en el mismo tipo de estructura y conlleva a una estandarización

de los procesos, con este enfoque la calidad se orientó a controlar los procesos, surgen los departamentos de aseguramiento de la calidad, el cual tiene como función detectar los puntos críticos de control del proceso, capacitar al personal y preparar a la organización para certificarse con los organismos internacionales. Nacen las Normas ISO.

La tercera generación cambia radicalmente la concepción de la calidad, se convierte en una estrategia, se fija que la misión de la organización es satisfacer a los clientes y adecua los servicios a los requerimientos de aquellos.

Nacen los conceptos de cliente externo y cliente interno, con lo cual comienza el desarrollo del personal con un enfoque hacia la calidad, y se inicia el desarrollo de habilidades para la solución de problemas en equipo, el manejo de conflictos y habilidades de comunicación.

La cuarta generación se orienta a mejorar continuamente y a optimizar todas las actividades de la organización en función del cliente externo, la calidad se marca con la desaparición del Departamento de Calidad, esta se convierte en responsabilidad de todos y cada uno de los miembros de la organización.

Las estructuras burocráticas y jerárquicas y las barreras entre los departamentos limitan el desarrollo de los procesos de calidad.

La quinta generación exige de cambios estructurales, al cambiar la forma de organizar el trabajo de áreas o departamentos y tareas simples, especializadas y repetitivas a procesos complejos y armónicos.

Se rediseña el trabajo, se rompen **las estructuras, las que se tornan mucho más flexibles**, los niveles jerárquicos pasan a un segundo plano, y la organización armónica de los procesos posibilita bajar los tiempos de respuesta, cuyas ventajas son:

- Cada colaborador es responsable del proceso.
- Se desarrollan puestos de trabajo multidimensionales.

Se manifiesta la segunda debilidad: Resulta difícil comprender la tributación de todas las partes de la organización al logro de cualidad sistémica de la misma, pues cada área funcional realiza su esfuerzo para el cumplimiento de los objetivos fundamentales del área y no el objetivo o misión de la Organización.

El segundo elemento de la superestructura es el relacionado con el **tamaño de las unidades organizativas.**

Mintzberg divide la organización en cinco partes.

1. Núcleo de operaciones: aquí se encuentra el personal que realiza el trabajo básico.
2. Ápice o cumbre estratégica: es donde se supervisa la totalidad del sistema, aquí se define la misión, las políticas y las estrategias, asegura recursos, se toman las decisiones importantes, negocia con grupos externos. Es el cerebro de la organización (Nivel Central).
3. Línea media: es una cadena jerárquica a través de la cual fluye el sistema de autoridad formal, utiliza la supervisión básicamente como mecanismo de coordinación.

El directivo de la línea media coordina con el ápice estratégico, con los especialistas de estructura, con el staff de apoyo y con el núcleo de operaciones.

4. La tecnoestructura o staff tecnocrático: en él se encuentran los denominados analistas que planifican y controlan el trabajo de los demás, están fuera de la corriente operacional, pero la diseñan, la planean.
5. Staff de apoyo: son unidades organizativas especializadas para suministrar apoyo a la organización y se ubican fuera de la corriente operacional. (Dirección administrativa, protección física).

El hecho de que el principal mecanismo de coordinación de las Administraciones Tributarias sea la estandarización de los procesos a través de Manuales de Procedimiento que regulan los procesos principales de la organización, es decir,

lo estandarizan, trae como consecuencia el desarrollo de un poderoso staff tecnocrático, característico en las burocracias mecánicas, identificadas por Tom Burns y G.M Stafer en 1961, donde se crean problemas humanos importantes en el núcleo de operaciones y que manifiesta **la tercera debilidad** reconocida de las estructuras funcionales: **los procedimientos se convierten en fines, no en medios. Existe trabajo improductivo debido a las fronteras funcionales, que dan como resultado que se realicen muchas tareas simplemente para satisfacer demandas internas de la Organización.**

Diseño de puestos de trabajo

La especialización del trabajo o de tareas se refiere al número de tareas en un puesto determinado (dimensión horizontal), y el control del trabajador sobre dichas tareas (dimensión vertical). Un trabajo está especializado horizontalmente en cuanto abarca unas pocas tareas bien definidas, menos especializado cuando la amplitud es más grande.

En las estructuras funcionales los puestos de trabajo tienen tareas estrechas y repetitivas, lo que trae consigo el **estrechamiento de las perspectivas de los trabajadores, cuarta debilidad de la estructura**, haciéndosele difícil relacionar su trabajo con el de los demás, lo que impide la participación comprometida que se requiere para lograr procesos con calidad orientados hacia el contribuyente y la preparación integral de los Recursos Humanos.

La **quinta debilidad** de las estructuras funcionales se manifiesta en **el parámetro de diseño relacionado con el Sistema, la toma de**

“Las estructuras burocráticas y jerárquicas y las barreras entre los departamentos limitan el desarrollo de los procesos de calidad.”

decisiones: es centralizadora, se concentra en el nivel más alto de la Organización toda la información y el poder de decisión.

3. La dirección por procesos, una opción para las administraciones tributarias

Las limitaciones que exhiben las estructuras funcionales para responder a las exigencias de un mundo globalizado a las puertas de la Era de la Información están recogidas en una variada literatura especializada, la que propone la creación de estructuras planas y flexibles. Un análisis serio sobre el tema sugiere no correr precipitadamente tras las modas, ni desconocer los éxitos que muestran las organizaciones que han introducido los cambios que se proponen.

Es un hecho que el diseño organizacional funcional no facilita un servicio orientado hacia los contribuyentes, e imposibilita la integración armónica de su arquitectura informática y de sus recursos humanos alrededor de la meta común: "Brindar un servicio de calidad que fomente el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias".

Ello refuerza el criterio de la necesidad de realizar cambios. El cambio planeado ha sido definido como el diseño premeditado y el establecimiento de una innovación estructural, un nuevo plan de acción o nuevas metas o un cambio en la filosofía de operaciones, clima o estilo.

Al respecto existen dos enfoques básicos: La Mejora Continua y la Reingeniería.

Para Peppard y Rowland la mejora continua es una filosofía de *mejora*. Busca lograr mejoras graduales, rediseñando los procesos mediante los cuales una organización opera, maximizando el contenido del valor agregado y minimizando cualquier otra cosa. Este método se puede aplicar a nivel de proceso individual o a toda la Organización.

La definición de estos autores relativa a la forma de "mejoras graduales" rompe con los postulados de Hammer y Champy los cuales asocian la Reingeniería con cambios radicales.

"Reingeniería, no es chapistear, dejando intactas las estructuras básicas, ni es poner parches para que funcione mejor, es abandonar los procedimientos establecidos y mirar de forma fresca el trabajo necesario para crear el producto o servicio y entregar valor al consumidor" (Portuondo, 1994).

El objetivo de la Dirección por Procesos, enfoque al que se afilian ambas corrientes, es aumentar los resultados de la organización, a través de conseguir niveles superiores de satisfacción de sus clientes. Esto se logra con la reducción de los costos internos innecesarios, acortando los plazos del servicio y mejorando la calidad, así como el valor percibido por los clientes.

Si se compara el enfoque funcional con el enfoque por procesos, se puede observar cuáles son las principales transformaciones que ocurren en el sistema organizativo, donde además del enfoque al cliente, se aumenta la capacidad de usar los mismos recursos, ayudada en la gestión de interrelaciones, permite una concepción sistémica de la Organización.

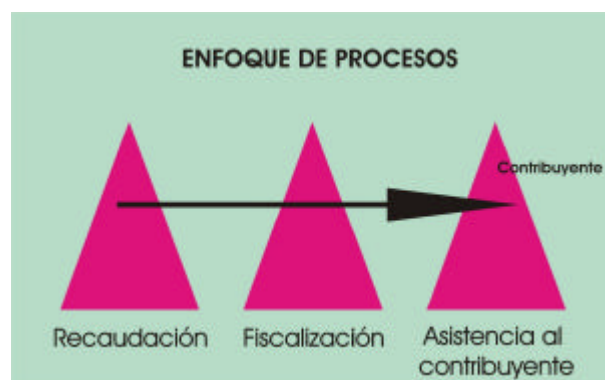


Fig. No. 3 Adaptada de Peppard y Rowland: "La esencia de la reingeniería de los procesos de negocios".

Conclusiones

1. El estudio realizado permitió considerar que se cumplen la hipótesis y el objetivo propuestos y se da respuesta al problema científico planteado.
2. Las piramidales estructuras funcionales que caracterizan a las Administraciones Tributarias de países miembros del CIAT, son incoherentes con la modernidad del macroentorno y con el nuevo paradigma fiscal: el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.
3. La carencia de un pensamiento sistémico y estratégico en las cumbres estratégicas de las organizaciones, impide la visión de la organización en su exacta dimensión; un sistema social, conformado por subsistemas de estructuras, procesos, gestión de recursos humanos, planes, etc., que se engranan armónicamente para en logro de la sinergia o cualidad sistémica, que no es otra cosa que la razón de ser de la organización.
4. La vertebración de una administración tributaria caracterizada por los atributos de un servicio de calidad exige, ante todo, la apertura hacia el entorno donde se desenvuelve, desarrollando mecanismos de receptividad y comprensión para asimilar las disímiles situaciones que puedan presentar los contribuyentes.
5. Una posible solución a los problemas que generan la incoherencia entre los diseños estructurales funcionales y el nuevo paradigma fiscal, devenido hilo conductor de los procesos de transformación que ocurren en estos momentos en las Administraciones Tributarias de algunos países miembros del CIAT, puede encontrarse en la adaptación creadora de los principios que sustentan el Enfoque Sistémico y el Enfoque de Procesos a las exigencias de las Administraciones Tributarias.

Bibliografía

- Albert, K., y Zemke, R. (1985) “*Service America*”, Homeward
- Alink Matthijs y van Kommer, V. (2000) *Manual de Administraciones Tributarias*. CIAT.
- Ansoff, H.I (1985) *La dirección y su actitud ante el entorno*, Deusto, Bilbao
- _____ (1976), “*La estrategia de la empresa*”. Eunsa.
- Artículo: *Cómo llegar a la calidad total. Tomado de la Web de formación del directivo actual.*
- Artículo: *Dirigiendo una fuerza de tarea*, James Ware. Folletos Gerenciales. Enero 1997.
- Chandler, A.D (1962), *Strategy and Structure*, MIT Press.
- Conferencias Técnicas del CIAT, “*La tributación frente a las Relaciones Internacionales y el uso de la nuevas tecnologías 20-23 septiembre/ 1999*”
- Documento “*Política de Calidad de la ONAT* “. Septiembre /2001
- Documento *Plan Estratégico 2001-2005*. ONAT. Diciembre /2000.
- Drunker, P (1970), “*La gerencia de Empresas*”. Sudamericana.
- Fayol, H (1916) “*Administration Industrielle et Générale*”, Dunoc, versión en castellano, “*Administración Industrial y General*”, El Ateneo, Buenos Aires, 1979.
- Fernández, E. y Fernández, Z (1988), “*Manual de Dirección Estratégica de la Tecnología*, Ariel, Barcelona.
- Henry Mintzberg. *Folletos Gerenciales No.3*. Marzo 1997. Publicación Periódica del Centro Coordinador de Estudios de Dirección del MES.
- Junquera, R. (2001) *Sistemas Tributarios y Administración Tributaria en Iberoamérica*.
- Koonzt, H. y O’Donell, C. (1985), “*Administración*”, Mc Graw- Hill.
- Lambin, J. J. (1987), *Marketing Estratégico*, Mc Graw-Hill.
- Mintzberg, (1989), *Diseño de Organizaciones Eficientes*. El Ateneo, Argentina.
- Misión de Análisis Comparativo de la Administraciones Tributarias*. Servicio de Impuestos Internos de Chile. Enero 2000.
- Stoner, J. (1995), “*Administración*” .Quinta Edición.
- Taylor, F. W. (1911), “*Principles of Scientific Management*”, Harper and Brothers, versión en Español “*Principios de la Administración Científica*, El Ateneo, Buenos Aires, 1979.
- Trist, E. L y Bamforth, K. W. (1951), “*Some Social and Psychological Consequences of the Long-wall Method of Goal Getting*”, Human Relations. Vol. 4.
- Woodward, J, (1965), “*Industrial Organization*, Oxford, University Press.
- Peppard y Rowland (1996), *La esencia de reingeniería de los procesos de negocio*. Prentice Hall, Hispanoamérica S.A. México.
- Portuondo, Vélez, A. (1997), *Temáticas Gerenciales cubanas*, Ministerio de Educación Superior.
- Ponencia: *Factores Críticos para el Éxito de la Administración Tributaria*, por Alberto Horacio Radano, Consultor del CIAT.
- Ponencia: *La formación de gerentes de la Administración Tributaria*, por Juan Antonio Garde Roca, Director del Instituto de Estudios Fiscales de España.
- Ponencia: *El Desarrollo Gerencial en la Administración Tributaria*, por James I. Owens, Profesor de la Universidad de Harvard.

Estructura organizativa, políticas y procesos en la Administración Tributaria peruana en el 2002 y su tendencia a futuro

Nelly Pachamango

Supervisora de la División de Auditoría
Intendencia Regional de Piura

Fernando Espinoza

Auditor de la División de Auditoría
Intendencia Regional de Piura
SUNAT – Perú

Segundo Premio

**XVI Concurso de Monografías
CIAT/AEAT/IEF**

Resumen Ejecutivo

Con los retos que se presentan en la actualidad solo organizaciones proactivas tienen asegurado el desarrollo sostenido; cambios económicos, políticos, sociales, tecnológicos y de diversa naturaleza enfrentan a las organizaciones al reto de su supervivencia, en este sentido las Administraciones Tributarias también afrontan los mismos desafíos a los que se adiciona la responsabilidad social de aportar al desarrollo de un país.

Herramientas como el Planeamiento Estratégico entre otros conceptos de Administración son indispensables para la mejora continua de la estructura organizativa, políticas y procesos de las Administraciones Tributarias en donde factores como la ética, los recursos humanos, la tecnología de la información, el liderazgo, la innovación, las leyes, Internet entre otros son claves para el logro de sus objetivos de corto y largo plazo.

Sobre la base de los conceptos y valores mencionados se analiza la tendencia a futuro de la estructura organizativa, políticas y procesos de la Administración Tributaria Peruana partiendo de su situación actual con el propósito de proponer aportes y/o sugerencias.

De la acción conjunta de la sociedad y la Administración Tributaria Peruana depende del éxito de la propuesta de la institución y de las enunciadas en este trabajo.

La propuesta del presente trabajo tiene como eje fundamental el activo más importante de toda organización: su Recurso Humano, en donde el liderazgo y el trabajo en equipo en el ámbito interno de la Administración Tributaria Peruana y en el ámbito externo con otras instituciones nacionales e internacionales respaldarán la visión estratégica de la institución.

I. Definiciones

1.1. Estructura organizativa

Los problemas de cualquier organización en un entorno de mediana innovación tecnológica y relativamente pocos competidores, son diferentes a los de una organización en un mercado creciente, con significativas innovaciones tecnológicas, con clientes, competidores u otros grupos de interés cambiantes y altamente competitivos. En un entorno cambiante la estructura insiste menos en la impartición y recepción de órdenes y más en el aliento a administradores y subordinados para que trabajen en equipos y se comuniquen abiertamente entre sí. La toma de decisiones se descentraliza. La estructura de control, autoridad y comunicación forma una red. La comunicación adopta principalmente la forma de información y asesoría entre todos los niveles. La estructura organizacional tradicional era más vertical para luego evolucionar en una estructura más horizontal y flexible.

Hace 20 años, la mayoría de las grandes organizaciones fue diseñada de acuerdo con una alta especialización. Hoy en día la pirámide es obsoleta siendo reemplazada por estructuras achatadas, como por ejemplo el modelo de **Organización en Red o Virtual o Modular**, que contrata a otras empresas para que realicen parte o la totalidad de sus operaciones, las organizaciones en red no pueden operar eficazmente a menos que sean capaces de comunicarse rápida y claramente a grandes distancias. En esencia los gerentes de las estructuras virtuales pasan la mayor parte de su tiempo coordinando y controlando las relaciones externas, generalmente por medio de redes por computadoras siendo así muy flexibles, pero reduce el control de la gerencia sobre otras partes claves del negocio. Igualmente una **Organización sin Fronteras** busca eliminar la línea de mando, tener alcances ilimitados del control y reemplazar los departamentos con equipos a los que se han cedido facultades. Al eliminar las barreras verticales, la gerencia aplana la jerarquía. El hilo tecnológico común que hace posible la organización sin barreras son las computadoras conectadas en red. La organización sin fronteras tiene el potencial de crear un cambio enorme en los patrones de nuestras vidas. En un mundo sin

fronteras, las personas serán libres de trabajar donde ellos quieran.

La manera de organizarse para implantar la estrategia es una decisión crucial, la estrategia necesita la estructura organizacional, que facilite:

- Liderazgo cultural para el mejoramiento continuo
- Orientación y coordinación de las iniciativas para mejoras (comunicación)
- Conocimientos y recursos técnicos para respaldar el esfuerzo de mejoramiento
- Soluciones y recomendaciones relativas a problemas específicos de la calidad
- Prestación del servicio que satisfaga o supere las expectativas de los contribuyentes.
- Recuperación excelente cuando el servicio original falla.

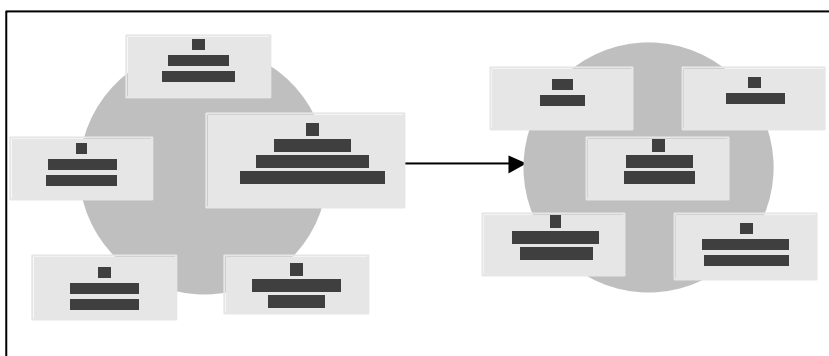
Una transformación en una organización no sería completa sin que uno de sus principales activos -las personas- asimilara el cambio exigido. El capital humano, con su capacidad de aprendizaje y de desarrollo de nuevos conocimientos, se convierte en uno de los valores diferenciadores dentro de una organización. Asimismo del liderazgo de la Alta Dirección depende el éxito de una modernización en la estructura organizacional.

En este sentido la Administración Tributaria Peruana en el 2001 inició una serie de modificaciones en su estructura organizativa, que en el 2002 incluye el impacto de la fusión de la Administración de tributos internos (SUNAT) con la Administración de tributos aduaneros (ADUANAS) teniendo el reto de establecer la más óptima estructura organizativa que le permita el cumplimiento de sus objetivos, metas y funciones.

Teoría de adaptación organizacional

Varias teorías han sido propuestas para tomar en cuenta de cómo las organizaciones obtienen su adaptación con su medio ambiente. La teoría de la institución, propone que las organizaciones pueden y se adaptan a las condiciones cambiantes imitando a otras organizaciones exitosas. La teoría de la opción estratégica va un paso más adelante, proponiendo que no solamente las organizaciones se adaptan a los cambios ambientales, **si no que**

ellos también tienen la oportunidad y la fuerza para reformar su ambiente, siendo la adaptación un proceso dinámico ajustado con la visión de la teoría de aprendizaje organizacional para cambiar el medio ambiente y utilizan conocimiento ofensivo para impulsar el ajuste entre la organización y su medio ambiente incluyendo la selección estratégica a la gente de todos los niveles. La teoría de aprendizaje organizacional, indica que las compañías deben trasladarse desde una organización vertical, organización tipo Top-Down a una administración más horizontal, organización interactiva. Ellas están intentando adaptarse más rápidamente a las condiciones cambiantes llegando a convertirse en “organizaciones en aprendizaje”.



La administración estratégica es el juego de decisiones y acciones que determinan el rendimiento de una corporación. El estudio de la administración estratégica, enfatiza el monitoreo y la evaluación de oportunidades externas y riesgos de una corporación a la luz de sus fortalezas y debilidades. Ello implica:

- Explorar el medio ambiente (interno y externo)
- Formulación estratégica
- Implementación estratégica
- Evaluación y control

1.2. Planificación estratégica

Esto ayuda a las organizaciones ser más proactivas que reactivas frente a los acontecimientos que ocurren en un mundo lleno de cambios, en donde hay que ponderar costos y beneficios relativos a la planeación, mientras ésta se halle enfrentando o creando cambio. Según Peter Drucker, planear hacia el futuro es la clave de la función administrativa para enfrentar el cambio con ciertos propósitos y positivamente.

Administración Estratégica¹

Para visualizar el rumbo actual de las corporaciones transnacionales de éxito global se expone en la monografía conceptos relacionados a administración estratégica con ejemplos aplicativos que muestra el impacto de esta herramienta, que es o pudiera ser utilizada en las administraciones tributarias.

En la administración estratégica los planes enfatizan los probables escenarios y estrategias de contingencia. La información estratégica, previamente suministrada solamente se centraliza en los administradores de alto nivel, es suministrada vía redes de trabajo de área local (LAN) e intranets para gente en toda la organización. Aunque los administradores de alto nivel podrían aún iniciar el proceso de planeamiento estratégico las estrategias resultantes podría llegar desde cualquier lugar de la organización. El planeamiento es típicamente interactivo a través de niveles y no de arriba hacia abajo (proceso desde nivel superior hasta inferior).

Haciendo la decisión estratégica

La característica distintiva de la administración estratégica es su énfasis sobre la decisión estratégica. Como las organizaciones crecen grandemente y son más complejas y más aún con medio ambiente incierto, las decisiones llegan a complicarse y hacerse difíciles, no son usuales, no tienen un precedente a seguir, compromete recursos substanciales y compromiso de la gente en todo nivel.

Un ejemplo de decisión estratégica fue la hecha por Monsanto para moverse de ser una compañía química con énfasis en fertilizantes y herbicidas a llegar a ser una empresa de «ciencia de vida», dedicada a impulsar la salud humana por medio de observar la sinergia en biotecnología, investigación farmacéutica

¹ Tomas Wheelen y David Hunger. 2002. *Strategic Management and Business Policy*.

y productos alimenticios. Los administradores decidieron vender su bajo crecimiento del negocio químico e invirtieron \$ 4 billones en Investigación y Desarrollo (I+D) y una serie de adquisiciones, decidiendo desarrollar ingeniería genética de semillas para duplicar el rendimiento de la cosecha usando menos fertilizantes y venenos.

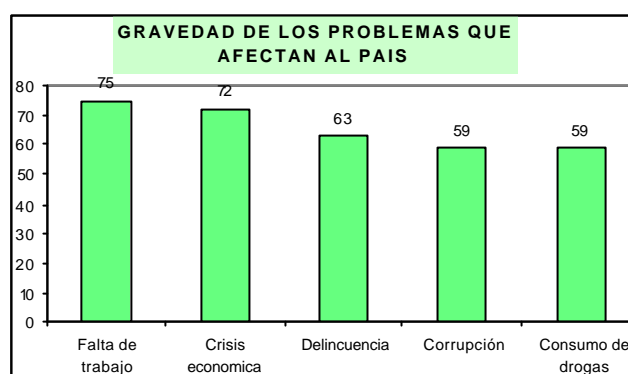
La decisión estratégica involucra la reunión sistemática de información para el análisis de la situación, la generación de estrategias alternativas factibles y la racional selección de estrategias. Esto incluye la búsqueda proactiva para nuevas oportunidades y la solución reactiva a problemas existentes. Por ejemplo Hewlett Packard (HP) luego de un cuidadoso estudio de tendencias en la computadora e industrias de comunicaciones y dirigido por un nuevo CEO, percibieron que la compañía necesitaba combinar los productos dentro de paquetes para soluciones de servicios electrónicos. Asimismo HP vendió el negocio con el cual la compañía empezó. HP también recibió soporte de laboratorios de investigación y estuvo bastante animado para enfocarse sobre desarrollo incremental para desarrollar nueva tecnología, tal como una computadora molecular, una tecnología para construir circuitos integrados usando moléculas.

1.3. Ética

El diseño estructural de una organización ayuda a conformar el comportamiento ético de su potencial humano. La cultura de la organización que con mayor probabilidad provoque normas éticas altas, será aquella que tenga una tolerancia alta a los riesgos, control y tolerancia en los conflictos. Los gerentes de una cultura como ésta, son alentados a ser emprendedores e innovadores.

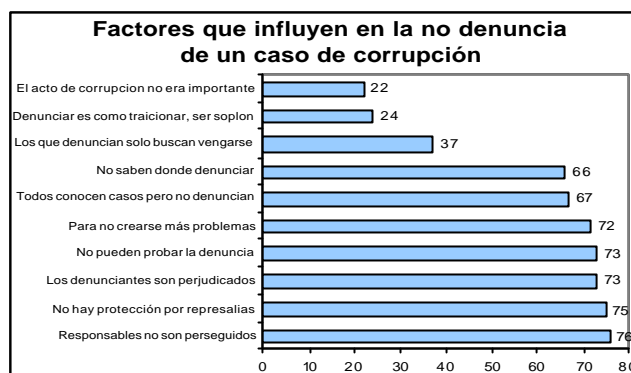
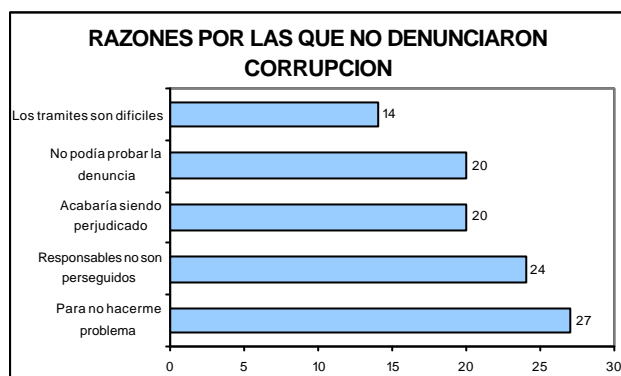
En el 2002 uno de los casos más sonados a nivel mundial de fraude fue el acontecido en Enron Corp., Andrés Fastow ex director financiero que ayudo a transformar a la empresa en la séptima de Estados Unidos por Ingresos se entregó al FBI

y fue acusado de dirigir un fraude que le costo a los inversionistas miles de millones de dólares y causo el colapso de la operadora de energía. La demanda acusa a Fastow y a otros de desarrollar un plan para defraudar Enron y a sus accionistas al establecer una complicada estructura que hizo que el grupo pareciera más atractivo ante los analistas y agencias calificadoras de crédito. El grupo se declaró en bancarrota después de que la acción cayera vertiginosamente una vez que el mercado empezó a conocer los problemas de liquidez de la compañía para hacer frente a la enorme deuda.



El Perú es el cuarto país en América Latina en donde se perciben menos actos de corrupción, de acuerdo a un informe de Transparencia Internacional y que difundió el Consorcio Nacional para la Ética Pública (Proética). No obstante este consorcio presentó un recuento de las denuncias de actos de corrupción en el Gobierno del Presidente Alberto Fujimori en el periodo 1990-2000 y la situación que a diciembre del 2002 se encontraban. Durante la II Conferencia Nacional de Anticorrupción organizado por Proética se presentaron los resultados de la Primera Encuesta Nacional sobre Corrupción y Gobernabilidad realizado por una encuestadora entre el 10.10.2002 y el 06.11.2002 sobre un universo de 5.122 jefes de hogar provenientes de diversas regiones del Perú, dicho trabajo de campo mantiene un margen de error de 1,4%.² a continuación se exponen los principales indicadores determinados en dicha encuesta:

² Diario "Gestión" Diciembre 2002 "Dos de cada tres peruanos muestran tolerancia ante actos cotidianos de corrupción"



1.4. Administración tributaria – Gobierno - Sociedad

Sobre este tema mencionaremos la reflexión realizada por la Doctora Beatriz Merino Ex Superintendente Nacional de la Administración Tributaria Peruana (SUNAT):

“Siempre he estado convencida que la estabilidad económica de un país depende en gran medida del equilibrio fiscal, un país con un déficit fiscal elevado, su situación económica y social se torna inmanejable ... solo quedan dos alternativas: reducir el gasto público o elevar los ingresos del erario nacional ... para mejorar los ingresos del país hay dos opciones: crear nuevos impuestos y elevar las tasas de los ya existentes o mejorar los mecanismos de recaudación ... esta última opción es a nuestro punto de vista la mejor alternativa para la reactivación de la economía ... la administración tributaria busca asegurar el logro de su principal objetivo a largo plazo, cual es la satisfacción de las necesidades públicas, un mayor crecimiento económico y una mejor distribución del ingreso nacional.

RANKING DE COMPETITIVIDAD GENERAL 2002		
País	Ranking de competitividad de crecimiento	Ranking de competitividad microeconomica
Estados Unidos	1	1
Finlandia	2	2
Taiwan	3	16
Singapur	4	9
Suecia	5	6
Suiza	6	5
Australia	7	14
Canada	8	10
Noruega	9	21
Dinamarca	10	8
Japón	13	11
Alemania	14	4
Israel	19	18
Chile	20	31
España	22	25
Portugal	23	36
Uruguay	42	62
Costa Rica	43	39
Mexico	45	55
Brasil	46	33
Panamá	50	50
Perú	54	66
Colombia	56	56
Argentina	63	65
Ecuador	73	77
Bolivia	78	79

Resaltamos el rol del FMI sobre este aspecto: en la reunión anual de Davos³ del Foro Económico Mundial, el chileno Felipe Larraín, profesor de Economía de la Universidad Católica de Chile que encabezó un simposio sobre el futuro del FMI, se vio en la necesidad de decir: “No pienso que realmente creamos que podemos arreglarnos sin el FMI” ante los cargos que se le hicieron a la institución de haber empeorado la crisis con sus recetas, convirtiendo declinaciones en recesiones como en Argentina. Anne Krueger, la directora gerente adjunta del FMI, salió en defensa de la institución diciendo que muchas críticas son erradas. “Son pocos los países donde el problema inflacionario es lo que era diez años atrás”.

³ Diario “Gestión” Enero 2003. “En Davos se especula como sería un mundo sin el FMI”.

El Foro Económico Mundial publicó en noviembre del 2002 el Global Competitiveness Report correspondiente al 2002-2003, en dicho informe aparece el ranking de competitividad entre países, a continuación algunos indicadores:

¿Qué explica la variación del índice de competitividad del crecimiento del Perú?		
Sub índice	2002	2001
Tecnología de Información	55	58
Número de usuarios de internet per capita	37	58
Uso de internet en la escuela	60	50
Transferencia tecnológica	51	N/A
I&D fuente de transferencia tecnológica	38	28
Leyes y Contratos	55	60
Incidencia de crimen organizado	45	57
Corrupción	37	30
Sobornos de empresas de servicios públicos	43	30
Estabilidad Macroeconómica	45	62
Inflación	18	38
Facilidad para acceder al financiamiento	51	72
Gasto público (%del PBI)	33	18

	Ranking	Tecnología	Institucio.	Macro
Chile	20	33	19	13
Perú	54	64	49	52
Argentina	63	57	66	65

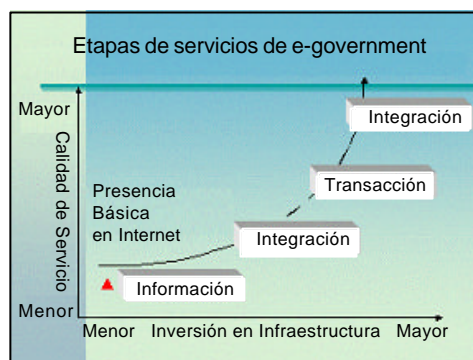
Factores de la competitividad en el Perú		
Indice de competitividad para el crecimiento 54	Indice de Ambiente Macroeconómico 52	- Estabilidad Macroeconómica - Acceso a mercados internacionales de capital - Tamaño del Estado
	Indice de Tecnología 64	- Capacidad de innovación - Capacidad de transferencia de tecnología - Adopción de tecnologías de información y comunicación
	Indice de la calidad de las Inst. Públicas 49	- Imperio de la Ley - Nivel de Corrupción

1.5. E-Government

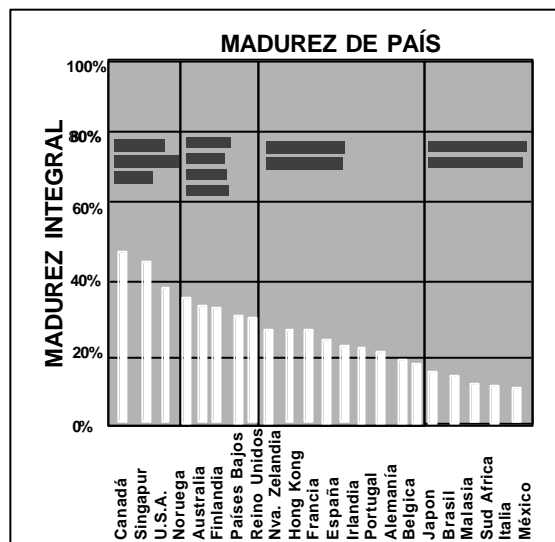
Las naciones desarrolladas están enfrascadas en una carrera por incrementar la eficiencia de la gestión pública al aprovechar las facilidades que brindan las tecnologías de información para transformación de los procesos del Estado para lograr mejorar la eficiencia de sus instituciones, brindar mejores servicios orientados al ciudadano y dar mayor transparencia a las actividades y acciones de gobierno.

¿Por qué implementar e-government para modernizar el Estado? Para lograr mayor disciplina fiscal, se requiere tener un control de los gastos del Estado, cuanto compra anualmente, cuánto se paga por los bienes y servicios, a quiénes se contrata. El resultado de estas transacciones

publicado en línea incrementa la transparencia y el control, lo que mejoraría la eficiencia en la gestión pública. Para incrementar la competitividad del país, los trámites ante entidades públicas pueden ser más simples y sencillos, se pueden realizar desde cualquier lugar y en forma no presencial por medio de las tecnologías de la información disponibles. Esto permite a las empresas ahorrar tiempo y dinero.



Para incrementar la eficiencia del Estado, el gobierno electrónico, al ser una estrategia nacional, permite la integración de procesos entre instituciones gubernamentales al ahorrar costos compartiendo infraestructura y recursos.



La consultora Accenture⁴ en el 2002 publicó los avances de los países en e-government de acuerdo a dos medidas: madurez de servicios prestados (service maturity) y madurez de entrega (delivery maturity), que clasifica a los países en cuatro grupos:

⁴ Accenture (2001) Rethoric vs. Reality: Closing the gap. Accenture

Líderes innovadores: son los países con mayores avances en la implementación del gobierno electrónico son: Singapur, Canadá y Estados Unidos, quienes han encontrado un balance adecuado en el liderazgo político y sus programas de simplificación administrativa.

Seguidores visionarios: donde se cuentan Noruega, Australia, Finlandia, Holanda y Reino Unido, que se rezagan de los líderes actuales por dos aspectos: sofisticación y simplicidad administrativa.

Logradores constantes: Nueva Zelanda, Hong Kong, Francia, España, Bélgica, los cuales están haciendo un constante progreso hacia la implementación de e-government.

Constructores de plataformas: corresponde a los países que recién se han embarcado en el proyecto de e-government, caracterizados por un ambiente político complejo, cambios recientes en el liderazgo político, inercia administrativa, infraestructura inmadura y poblaciones dispersadas geográficamente. En este grupo se encuentran Brasil, Sudáfrica, Italia, México y países sudamericanos incluye el Perú.⁵ Chile estaría en este grupo, pero no fue incluido en el estudio.⁶

1.6. Benchmarking

Es un proceso sistemático y continuo para evaluar los productos, servicios y procesos de trabajo de las organizaciones que son reconocidas por tener las mejores prácticas. Es aprender de otros; es el aprovechamiento de algo nuevo, nuevas ideas para la organización.

FUENTES DE GENERACIÓN DE IDEAS

INTERNAS

- Fuerza de ventas
- Dpto. de investigación comercial
- Dpto. de marketing
- Dirección comercial
- Dpto. de compras
- Servicio general de compras
- Investigación y desarrollo
- Laboratorios de la empresa
- Jefe de fabricación
- Técnicos de mantenimiento
- Directores Territoriales
- Directores ejecutivos
- Diseñadores
- Dirección general

EXTERNAS

- Clientes y reclamaciones
- Científicos que investigan procesos productivos
- Institutos de investigación
- Laboratorios comerciales
- Consultores industriales
- Agencias de investigación de mercados
- Agencias de publicidad
- Ferias y exposiciones comerciales
- Nuevos productos de la competencia
- Canales de distribución
- Revistas comerciales
- Catálogos
- Registro de la propiedad

TIPOS DE BENCHMARKING

DE PROCESO:

- Es interno
- Para ser competidores externamente hay que ser competitivo internamente.

COMPETITIVOS:

- Es externo.
- Busca identificar valores agregados de los productos, servicios y trabajo de los competidores, en especial lo que el cliente percibe y ve.

ESTRATÉGICO:

- Llamado también funcional.
- Observa cualquier empresa exitosa para imitarla.

⁵ Pedro Figueroa Vásquez. *Profesional de la INSI - Gerencia de Homologación*

⁶ *Exposition (May 2001) "E-Government in Developing Countries: Achievements and Prospects"*
Claudio Orrego Larrain, Ex Ministro de Estado de Chile.

Como se pudo apreciar anteriormente son diversas las formas que las Administraciones Tributarias pueden aprovechar esta herramienta del benchmarking, estableciéndose equipos de trabajo especial en **Benchmarking + I&D** ya que la experiencia de otras administraciones tributarias nos puede ayudar a realizar acciones más efectivas, que el diez (10) de otras administraciones tributarias sea el cero (0) de la administración tributaria peruana.

1.7. Liderazgo en el servicio ⁷

El servicio extraordinario no es una ilusión. En todas las industrias hay compañías que han superado las complejidades operativas, las fuerzas externas del mercado y las presiones financieras de corto plazo que fomentan la mediocridad en el servicio. La clave está en un auténtico liderazgo en servicio a todos los niveles de la organización, un liderazgo que inspira el logro. No se logra un servicio extraordinario “manejando a los colaboradores”. Las tensiones del desempeño son sencillamente demasiado grandes. La presión constante de “estar en primera línea”, de atender a muchos clientes en poco tiempo, soportar exigencias contradictorias, sufrir a clientes desagradables, groseros o aun peores, suele producir fatiga y desánimo.

Las personas que prestan servicios necesitan una visión de su trabajo en la cual valga la pena creer, una visión desafiante que proporcione energía emocional y genere compromiso. Esas personas necesitan sentir que forman parte de un equipo y pertenecen a una organización que los respalda en los momentos difíciles. Necesitan tener contacto con personas que sirvan de ejemplo, fijen altas normas y señalen el camino. Deben probar el elixir que proviene de verse uno obligado a pensar en el trabajo, a ser creativo y arriesgarse a romper la rutina. Necesitan sentir el estímulo del avance, del progreso, de la realización, tanto personal como de la organización. Estos son frutos del liderazgo en servicio. Sin liderazgo y sin inspiración, la mediocridad prevalece. Según palabras de Lee Harkins, ejecutivo de Bell South “El liderazgo es el factor determinante de la calidad del servicio”.

Cultivar el desarrollo de valores y destrezas para lograr el liderazgo en servicio es una de las medidas más importantes que puede tomar una organización en su camino hacia la calidad del servicio, y esto es algo que debe hacerse en toda la organización. El liderazgo en servicio en el nivel más alto de la compañía es crítico, pero también lo es en los demás niveles.

Peter Drucker insta a los ejecutivos a considerar a los empleados como “voluntarios”. La mayoría de los empleados llegan a trabajar sin necesidad de un líder que los empuje; sin embargo, para ir más allá de lo corriente en favor de un cliente, para probar una segunda solución cuando la primera falla, para aplicar el ingenio a la tarea que se tiene a mano se necesita voluntad.

Cualidades de los líderes en servicio

Aunque la gerencia es crítica para la eficiencia de la organización en los recursos físicos, como las materias primas, la tecnología y el capital, son pocas las empresas que aprovechan la energía emocional y espiritual del liderazgo que caracteriza a todas las compañías de servicio extraordinario. Los líderes en servicio tienen la mayoría de las cualidades (sino todas); que suelen caracterizar a los líderes en general: visión, persistencia, altas expectativas, conocimientos, empatía, poder de persuasión, integridad. Sin embargo, para sobresalir en servicio hay cuatro cualidades esenciales.

VISIÓN DE SERVICIO

Los líderes en servicio consideran que la fuerza motriz de su empresa es la excelencia en servicio. El servicio excelente distingue a una compañía de sus competidores; en él radica la diferencia esencial. No importa cuáles sean los mercados objetivo, los servicios específicos o la estrategia de precio: los líderes en servicio ven en la calidad del servicio su plataforma para competir. El buen servicio no es suficiente para los verdaderos líderes en servicio: Se concentran en los detalles y los matices del servicio. Ven oportunidades en actuaciones mínimas que los competidores podrían

⁷ Leonard Berry, “Cultivar el liderazgo en servicio” Capítulo 2

considerar triviales. Creen que la forma en que la organización maneja las cosas pequeñas marca la pauta para el manejo de todo lo demás. También creen que los detalles del negocio se suman para formar la diferencia en el concepto del cliente. La visión de servicio faculta a quienes prestan los servicios. Cuanto más vigorosa es la visión mayores son su claridad y su atractivo emocional y más delgado es el manual de políticas y procedimientos de servicio de la empresa.

CREER EN OTROS

Los líderes en servicio creen en la capacidad innata de la gente para realizarse y consideran que su papel es fijar una meta de excelencia, proporcionar las herramientas necesarias para el éxito y promover una conducta de liderazgo en toda la organización. Como los líderes en servicio tienen fe en las personas que trabajan con ellos, consideran que la comunicación con sus colaboradores es prioritaria. Los líderes en servicio escuchan la voz del negocio; eliminan los obstáculos que impiden mejorar, comunican la visión de la empresa, y enseñan el oficio. El servicio más fundamental es servir a quien sirve. Los líderes en servicio no son jefes; son instructores.

AMOR AL NEGOCIO

Los mejores líderes en servicio aman la empresa que dirigen; les encanta permanecer inmersos en las complejidades del negocio, en los problemas que los asedian, en la sensación de logro después de un buen día; aman la acción. Sienten el deseo profundo de manejar bien su negocio, hacerlo crecer, crear algo especial. La combinación del entusiasmo natural y el entorno adecuado en el cual expresarlo contribuye a la energía emocional del auténtico liderazgo. El amor al negocio motiva a los líderes en servicio a enseñar lo que saben, a revelarles a otros los secretos, los matices y el arte de manejarlo. El líder no solamente enseña el funcionamiento del negocio sino que da ejemplo de su estilo, sus valores, su excelencia.

INTEGRIDAD

Los líderes en servicio hacen lo correcto, aunque sea molesto o costoso para ellos. Les conceden importancia a la justicia, a la coherencia y a la

veracidad para con los clientes, los empleados, los proveedores y otras partes interesadas. Como dijo Peter Drucker en un ensayo publicado en 1988 en el Wall Street Journal "El requisito esencial para un liderazgo eficaz es la confianza". Sin ella no hay seguidores y la única definición de líder es la persona que tiene seguidores. La integridad es la fuente de compromiso del líder para con el juego limpio y la verdad. La integridad garantiza la coherencia, la cual a su vez evoca confianza. La integridad inspira.

Cultivar el liderazgo en servicio

El liderazgo es el motor para mejorar. Sin la visión energizante del liderazgo, sin la orientación, el entrenamiento y la inspiración, la idea de mejorar la calidad no se traduce en acción. El servicio extraordinario es cuestión de mentalidad. La lucha por mejorar es constante; las ideas son parte de esta labor; el espíritu emprendedor es intenso. Los valores son los que guían, no los manuales de política y procedimientos. La mentalidad es cuestión de liderazgo.

¿Los líderes nacen o se hacen? La respuesta a esta pregunta de todos los tiempos es sí y sí. Algunas personas tienen dones naturales para llegar a ser líderes. Pero también es cierta la afirmación del Teniente general William Pagonis, comandante de 40.000 militares en la Guerra del Golfo Pérsico: "Estoy convencido de que cualquier persona que desee trabajar lo suficiente y desarrollar estos rasgos de liderazgo pueden ser líder".

APTITUDES BÁSICAS DE LOS LÍDERES

- Capacidad para el empowerment
- Intuición
- Autoconocimiento
- Visión
- Capacidad para lograr la congruencia de valores.

Promover a las personas indicadas

La manera más segura de cultivar el liderazgo en servicio en la organización es aplicar ese criterio para ascender a los empleados a cargos de mayor responsabilidad. Cuando las personas que tienen cualidades de liderazgo en servicio son ascendidas suceden cuatro cosas buenas:

- Esas personas pueden desarrollar sus capacidades de liderazgo todavía más en virtud de su mayor nivel de responsabilidad.
- Por medio de sus nuevas responsabilidades tienen mayor oportunidad de ayudar a la empresa a mejorar su servicio.
- Cuando la gente con una filosofía de servicio llega a altos cargos, los otros empleados comienzan a percibir el liderazgo en servicio como un comportamiento para asegurar el triunfo.
- Y lo que es más importante, poner a un verdadero líder en una posición de mando ayuda a los seguidores a transformarse en líderes.

Pocas decisiones de la organización ejercen un impacto más profundo en el servicio que las relacionadas con los ascensos.

1.8. Gerencia tecnológica

Innovación y Desarrollo (I+D)

Innovación es el proceso dónde se incorpora el conocimiento tecnológico en productos y procesos. Se genera tecnología de ruptura. Nuevos productos, nuevos servicios y nuevas técnicas, es el resultado de mejoramientos incrementales en los productos, los servicios y las operaciones existentes. Innovar es cambiar radicalmente el pensamiento, desde nuestros espacios debemos fomentar: cultura innovadora ¿cómo? Acreditando firmemente los equipos y los gerentes designados para desarrollar nuevos productos, reconociendo, respetando, recompensando por eso, los líderes deben tener una actitud constructiva y participativa, jamás recortando los recursos para I +D.

La innovación asusta en la empresa. ¿Por qué? Porque está muy próxima al riesgo y muchos gerentes son adversos al riesgo.

La verdadera ventaja que la empresa posee es su capacidad para reconocer señales del entorno que la alerten sobre amenazas y oportunidades, interpretar estas señales y definir una estrategia, adquirir o generar los conocimientos y recursos

tecnológicos que necesite, implementar la tecnología elegida para aplicar el cambio y finalmente aprender de esta experiencia.

La innovación es un proceso por el cual una persona o grupo de personas crea una idea y la implanta con valor agregado para la organización en donde trabaja. Las características de una persona creativa son:

- Intuitiva, imaginativa e innovativa
- No lineal, impulsiva con disposición hacia la originalidad
- Abierta a la experiencia

Asimismo la organización innovativa está caracterizada por las siguiente pautas y bases:

- Tiempo para pensar y libertad para llevar a cabo ideas en un ambiente de confianza.
- Alentar la creación de ideas de la organización, con libertad para experimentar y equivocarse.
- Proponer recursos necesarios para que uno haga lo que a uno le gusta hacer en su trabajo.
- Libertad de realizar su trabajo.
- Establecer relaciones firmes entre clientes y proveedores y tener vocación por servir al cliente.
- Introducir mejoras continuas.
- Ser generoso y compartir y crear jardines de interés y cultivarlos.⁸

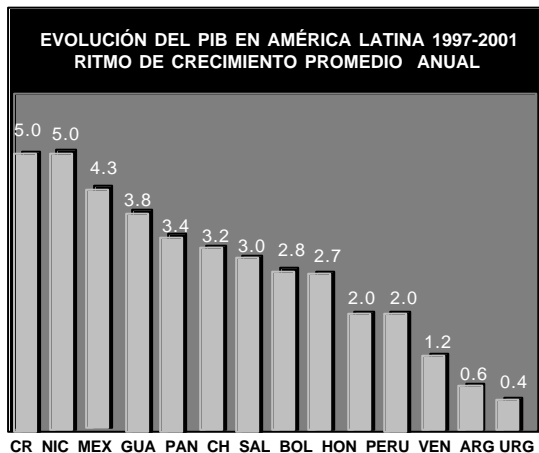
Israel: referente en gestión de tecnología e innovación

- Superficie: 22.145 Km² y Población: 6.300.000 habitantes
- PIB: 110.000 millones de dólares y PIB per cápita: 17.400 dólares
- Índice de Crecimiento del PIB: 5,9%; Inflación: 0% y Tasa de Desempleo: 9%
- 52 años de independencia con evolución de país sin industria a una de las naciones más avanzadas en varios sectores.
- Referente de I+D de la industria de alta tecnología mundial con el mayor número de científicos e ingenieros per-cápita del mundo: 135 por 10000; USA: 85 por 10000 (segundo lugar)

⁸ Horacio E. Bosch (agosto 2000) "Ciencia Tecnología Sociedad e Innovación" Organización de Estados Americanos.

- Apoyo gubernamental a las actividades científicas y tecnológicas para mejorar su capacidad competitiva: invierte 2,8% de su PIB en I+D, tanto en Universidades como en la Industria
- 3000 empresas de alta tecnología, 150 start ups registradas cada trimestre y más de 200 proyectos adicionales en las incubadoras financiadas con fondos del gobierno.
- Después de USA, Israel cuenta con más start-ups de alta tecnología que ningún otro país del mundo y en lo que a presencia en Wall Street solo le precede Canadá
- Transnacionales destacadas han establecido ahí filiales y centros de I+D. La inversión extranjera llegó a 6500 millones de dólares en el año 2000 contra 3500 millones de dólares en 1999.
- Del total de exportaciones 9000 millones son exportaciones de alta tecnología (23%).

1.9. Indicadores tecnológicos: América Latina



“Lo que distingue a los pobres (sean personas o países) de los ricos es no sólo que tienen menos capital, sino menos conocimiento” (Banco Mundial, 1999)

INVERSIÓN EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

- América Latina: 1,7% de la inversión mundial en I+D
- Estados Unidos + Canadá: 43%
- Unión Europea: 25%
- Japón: 16%
- Asia: 10,3%

INVERSION EN US\$ AMERICA LATINA

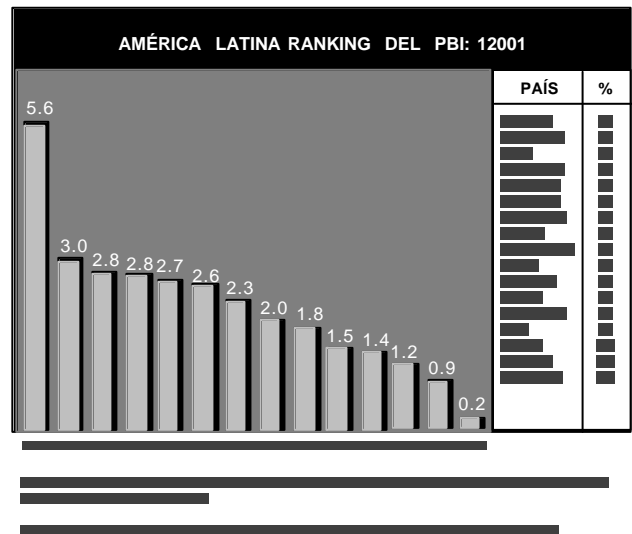
- En conjunto: 15000 millones de dólares (9700 en I+D)
- Brasil: 9187 (5484 en I+D)
- México: 1938 (1382 en I+D)
- Argentina: 1530 (1263 en I+D)
- Colombia: 632 (398 en I+D)
- Chile: 455
- Resto de América Latina: 814 (277 en I+D)

COMPARACION DE INVERSION EN I+D CON CANADA Y USA

- Canadá: US\$ 12000 millones, Solo Canadá invirtió mas que toda la región de America Latina
- USA: US\$ 220000 millones, USA invierte 23 a 1 más que toda América Latina

INVERSIÓN EN I+D COMO % DEL PBI

- América Latina 0,52%
- México 0,34%
- Argentina 0,42%
- Chile 0,62%
- Brasil 0,76%
- Cuba 0,86%
- Costa Rica 1,13%
- Unión Europea 1,82%
- Países Nórdicos 2,65%
- USA 2,7%
- Japón 2,89%
- PIB USA = 4 Veces (América Latina) Inversión
- USA I+D = 20 Veces Mayor América Latina



**COMPOSICIÓN DE LA INVERSIÓN EN I+D
(POR SECTOR DE FINANCIAMIENTO)**

- América Latina: 60% de I+D presupuesto público y 33% por las empresas
- Países industrializados: 66% de los recursos de I+D provienen de las empresas
- Japón: Empresa financia el 72% I+D
- USA: Empresa financia el 65% I+D
- Europa: Empresa financia el 53% I+D
- Canadá: Empresa financia el 50% I+D

RECURSOS HUMANOS EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

- USA : 964800 Investigadores
- Unión Europea : 856928
- Japón : 577932
- América Latina : 123294
- Países Nórdicos : 94301
- Canadá : 82240
- Australia : 61133
- Brasil : 49702
- 40% de los investigadores latinos están en Brasil
- 33% entre Argentina y México

Cabe resaltar la relación de investigación y desarrollo (I+D) con relación a los niveles evasión, a mayor nivel de I+D menores tasa de evasión y viceversa tal como se observa en los indicadores anteriormente mostrados y en las tasas de evasión del IVA (Impuesto al Valor Agregado) a 1993.

Tasa de Evasión en el IVA Neto 1993	
País	Tasa Evasión₁
Nueva Zelanda	5,1
Suecia	5,4
Israel	7,8
Portugal	14,0
Sudáfrica	14,6
Chile (1997)	19,7
Canadá	23,0
España	26,0
Uruguay	29,7
Argentina	31,5
Honduras	35,4
Colombia	35,8
Hungría	36,3
México	37,1
Ecuador	38,2
Filipinas	40,8
Bolivia	43,9
Guatemala	52,5
Perú	68,2

1 Razón porcentual: Monto de Evasión en IVA entre Recaudación Teórica de IVA

1.10. Indicadores de evaluación de ciencia y tecnología en el Perú⁹

GASTO EN I+D COMO % DEL PBI Y POR OBJETIVO SOCIOECONOMICO

	<u>1998</u>	<u>1999</u>
• Prom. Conocimiento	52	33,5
• Prom. Desarr. Industrial	4,5	29
• Silvicultura y Pesca	30,5	26,4

GASTO EN I+D 1999

- USA : 247000 US\$ Millones
- Canadá : 12744
- Brasil : 6574
- España : 6486
- México : 1382
- Argentina : 1321
- Chile : 426
- Cuba : 130
- Perú : 42

⁹ CONCYTEC "Encuesta de evaluación de ciencia, tecnología e innovación en P, Perú"

1.11. Vigilancia tecnológica

Obtención continua y análisis sistemático de información de valor estratégico sobre las tecnologías y sus tendencias previsibles, es lo que optimiza la toma de decisiones empresariales y la anticipación a los cambios. Su objeto es preparar a la organización para afrontar los cambios que le puedan afectar en un futuro más o menos próximo y conseguir su adaptación y no se limita solamente al seguimiento de los aspectos estrictamente científicos y tecnológicos.

Involucra:

- Conocimiento de la dimensión del mercado
- Percepción del negocio potencial
- Marco legal y social
- Estructura y fuerzas de mercado

La vigilancia tecnológica provee de inteligencia y conocimiento para:

- Establecer programas de I+D
- Establecer acuerdos de cooperación nacional e internacional
- Facilitar la implantación de nuevos avances tecnológicos
- Detectar oportunidades de inversión y comercialización

1.12. Factores claves de empresas de éxito

En seguida se presentan algunos de los conceptos que las empresas de alto rendimiento presentan en la actualidad, base para implementar requerimientos claves dentro de un marco orientado a resultados.

Liderazgo visionario: los líderes en una organización deben definir las políticas y crear una cultura de servicio al cliente (o contribuyente), de valores claros y a la vista, y de altas expectativas.

Excelencia en el servicio al cliente: las empresas de éxito consideran todas las características y cualidades de sus productos y servicios y todas las formas de contacto con el cliente que contribuyen un valor agregado.

Aprendizaje organizacional y humano: consiste en la constante mejora de los enfoques actuales y en la adaptación al cambio, que permita alcanzar nuevos enfoques y nuevas metas, formando parte de las operaciones diarias de la empresa.

Valoración y motivación de empleados: el éxito de una empresa depende cada vez más del conocimiento, habilidades, creatividad, y motivación de sus empleados. La valoración de los empleados consiste en un compromiso dirigido a su satisfacción, su desarrollo y su bienestar. Esto incluye un marco de trabajo de alto rendimiento que esté adaptado a cada empleado, «hecho a la medida» de acuerdo con su estilo de vida y sus necesidades personales.

Flexibilidad y agilidad para adaptarse a los cambios: los mercados cada vez más competitivos y más globalizados exigen capacidad y flexibilidad para los cambios rápidos.

Visión de futuro: el medio ambiente tan competitivo exige la comprensión de los factores a corto y a largo plazo que afectan al mercado. La búsqueda de un crecimiento sostenible y del liderazgo en el mercado requiere una sólida visión de futuro y el deseo de realizar un compromiso a largo plazo para con los participantes del negocio (los clientes, los empleados, los dueños, los proveedores, los socios, y el público en general).

Medición de resultados para la toma de decisiones (uso de indicadores): la medición de los resultados debe incluir el análisis de la satisfacción del cliente, del desarrollo de los productos y servicios; así como la observación de respuesta de proveedores, empleados, entre otros.

Responsabilidad social y ciudadana: estas responsabilidades se refieren a las expectativas básicas de la organización asociadas con la ética del negocio y la protección de la salud pública, la seguridad y el medio ambiente, que están directamente relacionados con las operaciones de la empresa y con el ciclo de vida de sus productos y servicios.

Enfoque en resultados y en crear valor al cliente: los resultados deben ser utilizados para crear y balancear el valor ofrecido a los participantes del negocio. Al crear valor para ellos, la organización inspira lealtad y contribuye al crecimiento de la economía.

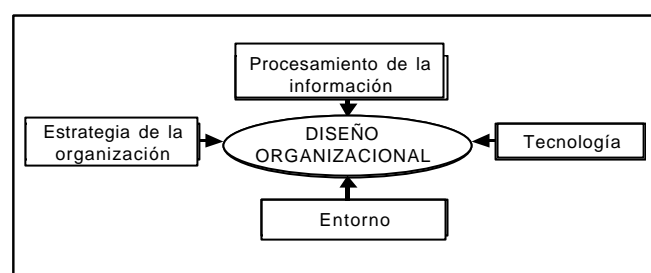
Capacidad de innovación: la innovación implica cambios significativos para mejorar los productos, servicios y procesos de una organización, así como la creación de valor para los participantes del negocio.

II. Estructura organizativa, políticas, procesos en administración tributaria peruana - tendencia a futuro.

2.1. Estructura organizativa

El principal cambio en la estructura organizativa de las administraciones tributarias es la fusión de la Administración de tributos internos y aduaneros que involucra un proceso de cambio y de integración siendo este el mayor reto de los cambios organizacionales. Este proceso complejo, importante y clave en el desarrollo de un país involucra tantos aspectos como características tenga las administraciones tributarias, que amerita un estudio exhaustivo que aun por su nivel de investigación no llegara a cubrir todos los aspectos que involucra su aplicación real. Se considera imperativo en el tiempo la integración de las administraciones de tributos internos y aduaneros por la oportunidad de aprovechar una sinergia que impacte positivamente en el desarrollo de la nación que lo aplique. En un entorno globalizado que llama a la integración de las funciones del Estado, de la aplicación del e-government por las naciones mas desarrolladas, resulta obvia la importancia de este cambio estructural radical en las administraciones tributarias. Sobre esto solo reflexionaremos como factores claves de éxitos en procesos de fusión el rol del factor humano que se muestra en el liderazgo de los miembros de la organización y del trabajo en equipo del personal que sumado a una adecuada planificación y apoyo técnico logístico y de recursos de diversa índole dependerá el éxito de este tipo de retos no solo de una administración tributaria sino de la sociedad y país.

De las características de la estructura organizativa dependerá el éxito de las estrategias. La estructura organizativa es un elemento de todo el engranaje de una institución donde otros elementos como cultura organizacional, liderazgo, recursos humanos son fundamentales para que la puesta en marcha sea productiva, eficiente y eficaz.



Propuestas:

- Integración de la administración de tributos internos y aduaneros es una necesidad inmediata en las administraciones tributarias como un objetivo estratégico en el desarrollo económico de una nación.
- Las administraciones tributarias deben maximizar el rol del CIAT como organismo involucrado en el desarrollo de ellas, como parte de un proyecto de integración global de las administraciones tributarias el cual dependerá del nivel de compromiso de cada administración. Esto se hace necesario teniendo en cuenta que el camino de las mejores practicas en administraciones tributarias esta trazado, el diez (10) de una administración tributaria debe ser utilizada como el cero (0) de otras administraciones tributarias.
- Las estructuras organizativas deben incluir equipos de trabajo que realicen funciones de vigilancia tecnológica y benchmarking constante y permanente que sumado a los equipos responsables de estudio económicos, tributarios y aduaneros impliquen una mejora en los procesos básicos: gestión de datos,

control de la deuda y fiscalización y que aporte en el establecimiento de proyectos que impacten significativamente en la mejora de las acciones de la administración tributaria.

- Las herramientas en administración estratégica utilizadas por corporaciones transnacionales en sus negocios globales, también pueden ser utilizadas por las administraciones tributarias para optimizar su gestión en un nivel nacional o regional tal como las estrategias funcionales o de negocios. El rol del liderazgo y el trabajo en equipo son primordiales en la maximización del potencial de los recursos humanos.
- Lo anterior implica también una relación mas cercana a los contribuyentes por medio de la Internet tratando de amoldarlo al concepto de Business to Business a través de ofrecer servicios «on line» de orientación al contribuyente.
- La evasión y el contrabando es la principal amenaza en las Administraciones Tributarias por lo que deben ser capaces de adaptarse a los cambios de estas, lo cual será facilitado por la estructura organizativa, y no solo eso sino que imite rápidamente las mejores practicas de otras administraciones tributarias u organizaciones exitosas en donde la distribución de ese conocimiento depende de la estructura organizativa, tratando de tener la fuerza de desarrollar la conciencia tributaria es decir que trate de cambiar su medio ambiente lo cual solo se concretara con una estructura tipo Top-Down, horizontal e interactiva es decir que se conviertan en una “organizaciones en aprendizaje”, desarrollando una flexibilidad estratégica, la habilidad para trasladarse desde una estrategia hacia otra que le permita el logro de sus objetivos.
- Se debe evaluar cual es la mejor distribución de la estructura organizativa en base a las principales funciones de la administración de tributos internos y aduaneros debiéndose de optimizar estas funciones con el uso de tecnología de información.
- Tercerización (outsourcing) de funciones no vitales como marketing, fortalecimiento y difusión de la conciencia tributaria a través de las principales universidades.

2.2. Políticas

- Con relación a las políticas estas deben demostrarse proactivas ante los problemas futuros que pudieran tener las estrategias, es decir deben caracterizarse por ser flexibles e innovadoras para ello es clave la estructura organizativa de la administración tributaria en donde se resalta la labor de los equipos de vigilancia tecnológica y de innovación & desarrollo.
- Motivación al personal para que propongan propuestas de mejoras de cambio.

2.3. Procesos

Si las empresas utilizan Business to Business (B2B) e integran por medio de Internet a toda la cadena de valor (proveedores, clientes), en las Administraciones Tributarias podemos hacerlo. En las Administraciones Tributarias las operaciones de los principales contribuyentes deben estar al 100% en línea utilizando una tecnología similar al business to business lo que significa que la totalidad de principales contribuyentes deben tener claves secretas que le den total confidencialidad a sus operaciones.

Al igual que muchas organizaciones transnacionales son eficientes a nivel Global, la Administraciones Tributarias pueden ser eficientes a nivel nacional con una eficiente cooperación internacional, logrando flexibilidad y rapidez en la estructura organizativa y procesos, pudiendo usar como herramienta el benchmarking.

Las administraciones tributarias no deben de adaptarse a un sistema de información sino que este debe de ser lo suficientemente flexible para adaptarse a las necesidades que las administraciones tributarias van afrontando.

2.4. Planificación estratégica

El planeamiento estratégico, en corporaciones multidivisionales puede llegar a ser complejo y consumir tiempo, se requiere de un formalizado y sofisticado sistema para asegurar que el planeamiento estratégico nos conduzca hacia

un resultado satisfactorio. De otro modo los funcionarios de alto nivel llegan a aislarse desde los desarrollos en las unidades de negocios, y los administradores de bajo nivel pierden de vista la misión y objetivos de la corporación.

A continuación realizaremos recomendaciones considerando las cuatro estrategias básicas de la administración tributaria peruana en tributos internos:

1. Incrementar la cobranza

Disminución de alícuota de impuestos y reducción en el número de impuestos

Una disminución paulatina en las tasas de impuestos podría generar en el largo plazo una reducción de la evasión tributaria.

Estructura Tributaria en Chile		
Impuestos Indirectos	Impuestos Directos	Otros Impuestos
<ul style="list-style-type: none"> • Impuestos a las Ventas y servicios (IVA) • Impuesto a Productos Suntuarios • Impuestos a Bebidas Alcohólicas, Analcohólicas y Similares • Impuesto a los Tabacos, Cigarrillos y Cigarros • Impuesto a los Combustibles • Impuesto de Timbres y Estampillas • Impuesto al Comercio Exterior (Derechos de Aduanas) 	<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto a la Renta de Primera Categoría (al comercio, industria, etc.) • Impuesto Global Complementario (rentas de personas Naturales) • Impuesto Único a los Sueldos, Salarios y Pensiones • Impuesto Adicional 	<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto Territorial (Impuesto predial) • Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones

Un artículo escrito por Deroj Murdock (Senior Fellow with the Atlas Economic Research Foundation) comentó el éxito que tuvo en Rusia la introducción de una tasa flat de 13% para el impuesto a la renta de las personas naturales. Esta reforma, introducida a partir de enero del 2001, reportó importantes ingresos al tesoro público ruso, cuya recaudación por concepto de impuesto a la renta subió de entre 9% y 10% del Producto Bruto Interno a 16%. Los rusos no tienen ya que firmar papeles ni formatos, penar con la regularización de fin de año, ni nada por el estilo. Por su parte, la

administración tributaria rusa se ha simplificado tremendamente, pues la recaudación se hace en la fuente generadora de la renta y no hay nada más que fiscalizar. Para ponerlo en lenguaje más sencillo, es como que a cada trabajador dependiente o independiente se le retuviera un 13% de su sueldo u honorario y con eso terminó el tema tributario.

En este sentido cabe mencionar que la estructura tributaria en Chile esta constituida por pocos impuestos, pero de alto rendimiento. En el vecino país del sur, el uso o destino de los impuestos no está predeterminado, los recursos se asignan en base a la Ley de Presupuesto. El sistema tributario chileno se basa principalmente en impuestos indirectos, dentro de ellos, los más importantes son los que gravan el consumo como el Impuesto al Valor Agregado (IVA). La presión tributaria alcanza el 18,4%. Como dicen los economistas, "altos costos de transacción, alta informalidad".

2. Reducir la evasión

Certificación de operaciones

En la auditorías financieras ofrecidas por las firmas internacionales de auditoría, este servicio se realiza a través de una asesoría constante, en donde las empresas ponen de conocimiento a sus auditores sus principales transacciones en el momento en que estas se efectúan. Igualmente para principales contribuyentes podría implementarse un seguimiento de las principales transacciones extraordinarias que realiza en cada año, contratos significativos, cambios en políticas contables que tienen implicancias tributarias, si los contribuyentes para reducir su riesgo de contingencias nos hicieran llegar por e-mail sus operaciones con riesgo tributario estos en vez de ser fiscalizados según programación posteriormente podrían ser fiscalizados como una política preventiva asumida por los principales contribuyentes que por lo general son empresas transnacionales. Esta política también podría ser aplicada para los considerados "buenos contribuyentes".

Existen auditorías para contribuyentes mega o tops en donde se han presumido operaciones no fehacientes, para estos casos si por e-mail los

contribuyentes nos hicieran llegar sus principales contratos del año, la administración tributaria podría emitir “**Certificación de operaciones**” en donde preventivamente se verifique que las operaciones son fehacientes en el momento mismo de la prestación de los servicios o transferencia de propiedad de bienes o activos.

Esto inicialmente enfocado a contribuyentes mega o tops le ofrece una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y a la administración tributaria le reduce los costos de comprobar la fehaciencia de operaciones por presunción de emisión de facturación falsa, esto principalmente para los contribuyentes que representan el 85% de la recaudación y las observaciones tributarias a determinar son por cifras significativas.

Este mismo criterio se podría utilizar para los demás contribuyentes pero que por la cantidad necesitaría otro enfoque o logística. En este sentido el rol de los centros de control y fiscalización para la ejecución de acciones masivas a los contribuyentes es importante.

Control “on-line” de los contribuyentes por funcionario

Las comparaciones internacionales muestran que las capacidades operativas de la administración tributaria peruana son más limitadas que las de otros países. Así, por ejemplo, al analizar el indicador consistente en el número de habitantes por funcionario, mientras en Estados Unidos este es de 2.657; en Francia de 738; en Suecia de 783; en Canadá de 879; en Chile de 4.051 y en Perú se estima por 5.000 aproximadamente tomando en cuenta el total de funcionarios de SUNAT después de la fusión, lo que explica parte de la mayor evasión y elusión tributaria en nuestro país.

Sin embargo ¿por qué no asignar contribuyentes a cada funcionarios para efectos de fomentar la conciencia tributaria? Podríamos empezar asignando 10 contribuyentes por funcionario, esto nos daría un control de 50.000 contribuyentes, por supuesto habría que establecer que parámetros de control el funcionario debe tener. El principal problema de presencia de SUNAT en el país es el poco alcance que se tiene de llegar a la mayoría de contribuyentes, generando bajo riesgo de detección.

Objetivo: Orientación y servicios ofrecidos por la administración tributaria:

Relacionado a un servicio personalizado por Internet para darles a conocer cambios normativos

Objetivo: Cobranza de la deuda exigible:

Mantener un contacto por e-mail enfocado inicialmente para principales contribuyentes para incrementar la cobranza de la deuda ya exigible y ver la forma de cobrarla a través de medidas cautelares. Antes de generar mayor deuda tributaria hay que tratar de cobrar la deuda exigible.

También se podría a través del convenio suscrito con el Colegio de Contadores Públicos establecer un mayor control de los contadores que certifican las declaraciones juradas de los contribuyentes, pudiendo establecerse por Internet una relación más cercana y constante con ellos. En el mediano plazo podría incluirse en el convenio que los contadores tengan una certificado emitido por SUNAT como inscripción a la administración tributaria que nos pueda servir de control así mismo podrían firmar cartas de compromiso de ética profesional como una forma de incrementar la conciencia tributaria.

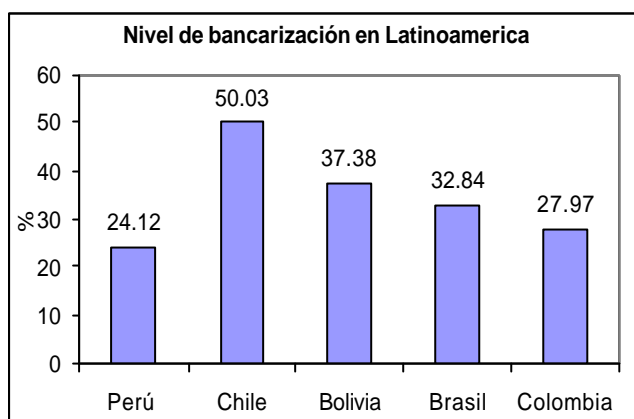
Objetivo: Lucha en contra de la facturación falsa:

En base a los registros de compras mensuales de los que se podría disponer, efectuar cruces de información en los sistemas de tecnología de la información para verificar que contribuyentes son no habidos o con indicios de evasión, siendo así más oportuna la acción de la administración tributaria. Podría verse en este sentido la utilización de “Certificación de operaciones” es decir verificar in situ las operaciones para disminuir el riesgo de la emisión de facturación falsa, así como el establecimiento de una fiscalía especializada en facturación falsa tal como lo ha establecido la administración tributaria chilena.

Bancarización

Induciendo a un proceso de bancarización de los contribuyentes en donde se trate de generalizar el uso de cuentas bancarias podrían permitir a la administración tributaria adoptar medidas de control. Para evitar que los contribuyentes utilicen

facturación falsa podría determinarse la obligación de que el pago de compras sea depositado en cuentas corrientes a nombre del proveedor modificando la norma actual que pone la obligación de girar el cheque a nombre del proveedor.



Así también para contribuyentes que emiten facturación falsa podría determinarse la obligación de utilizar cuenta bancaria y que el cobro de sus ventas sea depositado en cuentas corrientes a su nombre, esto se podría complementar con "Certificación de operaciones", asimismo se podría establecerse la obligación de imprimir en las facturas el número de cuenta bancaria del contribuyente.

Como el nivel de informalidad en el Perú bordea el 60% del Producto Bruto Interno, la bancarización puede jugar un papel importante en la formalización de las actividades económicas, en el Perú los niveles de bancarización e intermediación son más bajos que el resto de países latinoamericanos, a junio del 2002 tal como se expone en el siguiente cuadro.

El objetivo que se persigue con la bancarización es la formalización de la economía, aspecto que también es de interés a la SUNAT, ya que con una mayor formalización se puede llegar a más número de personas y empresas, ampliando la base tributaria.

RUC temporal para nuevos contribuyentes

Para el control de la base tributaria que se proyecta ampliar y debido a que la modalidad de evasión de

solicitar nuevos registros de contribuyentes para efectos emitir facturación falsa, podría considerarse que los comprobantes de pago de contribuyentes recién inscritos a la SUNAT tengan la marca de RUC temporal hasta por 1 año periodo en el cual deben renovar su registro o cancelarlo, esto para efectos de que sean distinguidos como contribuyentes nuevos por terceros con el objetivo de evitar el riesgo de emisión de facturación falsa. Hay que resaltar que en el periodo de un año así como actualmente se hace constatación del domicilio fiscal se puede hacer "certificación de operaciones" para evitar el uso indiscriminado de nuevos registros de contribuyentes (RUC) por contribuyentes evasores.

3. Facilitar el cumplimiento tributario

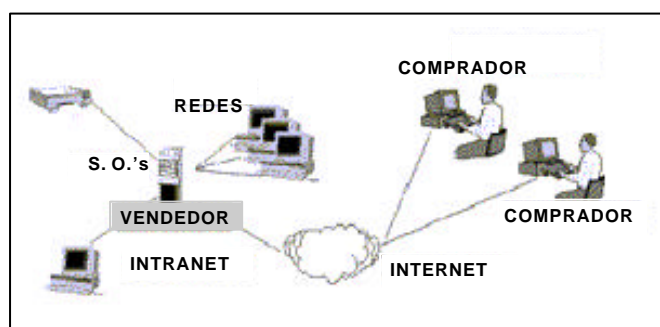
Marketing de los servicios ofrecidos a los contribuyentes

SUNAT podría ofrecer servicios adicionales a los contribuyentes como por ejemplo proporcionarles un sistema contable que sea compatible con los de la administración que pueda ser utilizado como un mecanismo de control. Pero este servicio debe ser difundido adecuadamente por medios de prensa, tal como se hace con los operativos y logros institucionales.

Así también para el sorteo nacional de comprobantes de pago que puede generar un incremento en la cultura tributaria de la población y un control de ingresos por parte de la ciudadanía a los contribuyentes, se recomienda efectuar un mejor y mayor marketing tercerizado (outsourcing), ya que el ciudadano peruano teniendo una cierta tradición en juegos de lotería lo cual se visualiza en que en Perú la empresa más importante en juegos de lotería gana anualmente un aproximado de S/100,000,000 de soles equivalente a US\$ 30,000,000 es decir el peruano desembolsa dinero para jugar a la lotería por ello se debería dar más marketing al sorteo de comprobantes de pago para que represente para el ciudadano una opción mejor que jugar a la lotería sin costo ya que solo debe exigir su comprobante de pago por compras o servicios recibidos y que adicionalmente colabora con el país tal como lo dice el lema del sorteo

nacional de comprobantes de pago “Con tu comprobante, el Perú y tú salen ganando” Para complementar el sorteo de comprobantes de pago debería de suscribirse un convenio con el Instituto de Defensa del Consumidor (Indecopi) para dar mayor importancia a los comprobantes de pago como medio de seguridad en transacciones comerciales al ser el único documento con el cual se puedan efectuar reclamos por servicios o ventas mal suministrados a los consumidores. Es decir relevar la importancia de los comprobantes de pago como documentos que dan seguridad jurídica a los consumidores.

Orientación tributaria “on – line”



Establecer una mayor comunicación por correo electrónico con los contribuyentes proporcionándoles actualización tributaria que es necesaria y solicitada por los contribuyentes que no representan mayores costos para la administración tributaria, es decir que se efectúen automáticamente sin incurrir en inversión de tiempo del personal.

4. Fortalecimiento de los procesos de apoyo

Integración de los sistemas de información

La administración tributaria no solo debe integrar los sistemas de información de algunas áreas sino de toda la Organización (tributos internos y aduaneros) pero que optimice el uso de la información que represente un valor agregado para la institución por reducción de tiempos, costos e inversión en recursos humanos.

2.5. Factores de éxito en las administraciones tributarias

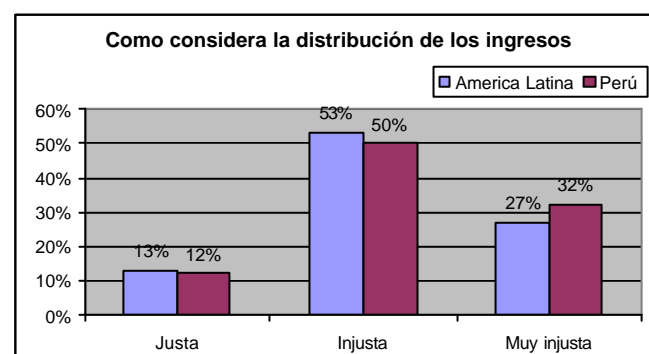
A nuestra opinión las administraciones tributarias no deben perder de vista los siguientes factores de éxito para el cumplimiento de sus funciones:

Ética

Este es un factor fundamental en el desempeño de las organizaciones tributarias que se debe controlar no coercitivamente sino creativamente en una organización lo cual dependerá del liderazgo e integración del personal a través de un mayor trabajo en equipo.

Tecnología

El uso de las tecnologías de información son fundamentales como herramientas de apoyo en la gestión de toda administración tributaria, teniendo estas el equipo necesario para el cumplimiento de sus funciones básicas, sin embargo es necesario que estas se mejoren, repotencien o de ser imprescindible se sustituyan, de tal forma que aprovechen las nuevas ventajas en tecnología informática que el mercado proporciona. Solo el uso de tecnología de punta dará a las administraciones tributarias una ventaja estratégica que asegure el logro de sus objetivos.



Normatividad

Una de las tareas más difíciles en la emisión de normatividad tributaria es lograr el balance adecuado entre el detalle de la legislación y su aplicabilidad por los contribuyentes y la administración tributaria., debiendo ser esta capaz de ser aplicada e implantada.

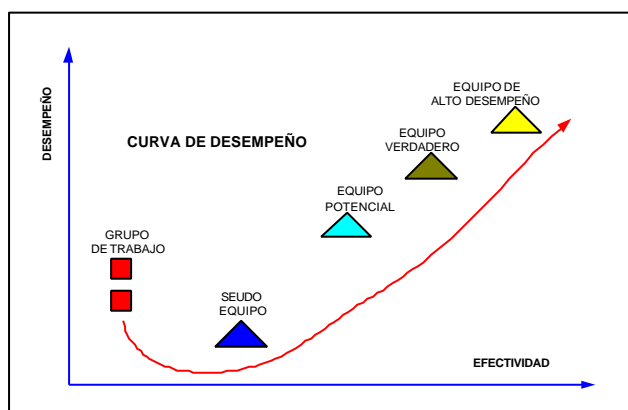
En términos generales debe existir una simplificación de las normas que:

- Incentive el cumplimiento voluntario.
- Facilite el control.
- No debe afectar a la justicia del sistema tributario.

La lucha contra la evasión y contrabando no solo se soluciona con cambios normativos sino que en el marco de estos y aplicando mucho de creatividad e innovación y maximizando el uso de tecnologías de la información se puede mejorar las formas de control.

Recursos Humanos

Puede afirmarse que el personal es un activo valioso para todo negocio que no debe ser aislado de las estrategias de las administraciones tributarias, cuyo valor se maximiza a través del liderazgo y el trabajo en equipo.



Conciencia tributaria

De acuerdo a algunas teorías económicas actuales el Estado tiene la gran tarea de desregular la economía y ampliar la base tributaria logrando destruir las barreras que impiden el acceso a la formalidad, sin embargo el desarrollo de una economía no es solo rol del Estado sino también de todos los ciudadanos y otros entes que lo conforman, por ello el incremento de la conciencia tributaria si

bien es un objetivo de las administraciones tributarias también depende del rol que asuma la sociedad como protagonista de su reactivación económica, sin el compromiso de la sociedad dependerá del liderazgo propiciado principalmente por el Presidente de la República y por las sociedades civiles.

La educación es el medio más eficaz para desarrollar conciencia ciudadana y tributaria por su influencia en la formación de valores, en el desarrollo de actitudes, en la transmisión de conocimientos y en la promoción de comportamientos deseables para el mejoramiento de la calidad de vida individual y social. El desarrollo de la conciencia tributaria en la población peruana es un objetivo nacional y de mediano y largo plazo al que deben concurrir otros sectores como el de Educación. Es imprescindible involucrarlo para que asuma su rol con la importancia debida.

2.6. Factores críticos de éxito para la ejecución del planeamiento estratégico

- Compromiso de la Alta Dirección.
- Compromiso del equipo de trabajo y de sus jefes funcionales.
- Coordinador de equipo de trabajo con autonomía y poder de decisión.
- Presupuesto del Plan Operativo Garantizado.
- Difusión del Plan Operativo en toda la Institución, compromiso de las áreas operativas
- Difusión del Plan Operativo.
- Seguimiento y evaluación de resultados.
- Ajustes al Plan Operativo 2002.
- Compatibilización de recursos humanos involucrados en el Plan Estratégico y el Plan Operativo.
- Recomposición de equipos de trabajo.
- Inclusión de observaciones de áreas operativas.
- Inclusión de la Intendencia Nacional de Administración en los proyectos pertinentes.
- Incorporación del Proyecto de Gestión de Datos de ESSALUD.

Conclusiones

- El planeamiento estratégico del año 2002-2007 ha influido en la evolución de la estructura organizativa, políticas y procesos en la administración tributaria peruana tal como se demuestra en el capítulo III de esta monografía.
- El logro de una apropiada combinación o ajuste entre el ambiente organizacional y su estrategia, estructura y proceso tiene efectos positivos sobre el rendimiento de las administraciones tributarias.
- La lucha contra la evasión y contrabando no solo se soluciona con cambios normativos sino que en el marco de estos y aplicando mucho de creatividad e innovación y maximizando el uso de tecnologías de la información se puede mejorar las formas de control que realiza la administración tributaria peruana.
- La bancarización y la certificación de operaciones son herramientas que aportarían en la lucha contra la evasión tributaria en el Perú.
- El recurso humano y su cultura organizacional es el activo más importante de las administraciones tributarias en donde “El liderazgo es el arte de lograr más de lo que la ciencia administrativa nos dice que es posible” -Colin Powell.
- Las soluciones no son buenas si no son oportunas teniendo en cuenta que “No son los grandes los que se comen a los pequeños son los veloces los que se comen a los lentos” - Jason Jennings & Laurence Haughton.
- Los retos de la administración tributaria se pueden afrontar mejor por medio de la innovación y creatividad respaldados por el factor humano, tecnológico, ético y normativo, pudiéndose implementar soluciones simples para problemas aparentemente complejos, contando con el apoyo del Estado y la sociedad en general.
- La tendencia a futuro de la Administración Tributaria Peruana es consolidarse como una institución líder que haya superado con éxito la fusión de tributos internos y tributos aduaneros, lo que implica la integración de dos culturas organizacionales, la integración de sistemas informáticos, de funciones etc. Dicho éxito será gracias al compromiso de todos los integrantes de la Administración Tributaria peruana.
- La tendencia de las administraciones tributarias es formar estructuras organizativas más flexibles, tratando en lo posible no solo adaptarse a su entorno sino ser capaz de cambiarlo, lo cual se logra mejorando o innovando constantemente sus procesos y políticas en el marco de su misión y visión, o de lo contrario arriesga su eficiencia y eficacia.

Bibliografía

Bibliografía

- CARMAGNANI FUSCO, Leda: *La Misión de la Administración Tributaria en las Sociedades Democráticas* / Leda Carmagnani Fusco. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva: XI Concurso de Monografías CIAT/AEAT/IEF, 1999. — En: Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF, No. 18 (octubre 1999): La Fiscalidad de la Pequeña y Mediana Empresa. p. 73-85. [II Premio]
- COSGRAVE, Paul: *Gerencia de la Información y Datos por la Administración Tributaria* / Paul Cosgrave. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: 34ª Asamblea General del CIAT: Una Administración Tributaria para el Nuevo Milenio: Escenarios y Estrategias. Washington, D.C., 2000. p. 301-312
- CASTAGNOLA, Horacio: *La Simplificación Normativa para Incentivar el Cumplimiento Voluntario y Facilitar el Control* / Horacio Castagnola. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: Conferencia Técnica del CIAT: La Administración Tributaria al Servicio del Ciudadano. Sevilla, España, 2001. p. 81-88
- DAALMANS, Peter: *La Visión Estratégica. Modernas Tendencias en Administración Tributaria* / Peter Daalmans. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: Conferencia Técnica del CIAT: La Gerencia de la Administración Tributaria, La Evaluación del Desempeño y las Nuevas Tecnologías. París, Francia, 2002. p. 1-25
- DE ANDRADE CARVALHO LEAL, Claudia M.: *El Apoyo en los Servicios al Contribuyente y para Facilitación del Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias* / Claudia M. de Andrade Carvalho Leal. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: 33ª Asamblea General del CIAT: La Administración Tributaria como Organización Enfocada al Servicio del Cliente, Externo e Interno. San Salvador, El Salvador, 1999. p.105-137
- DIAZ YUBERO, Fernando: *Los Procesos de Coordinación e Integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras: Situación en los Países Iberoamericanos y Propuestas de Futuro* / Fernando Díaz Yubero, Raúl Félix Junquera Varela. — En: Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF, No. 20 (enero 2001). p. 1-113
- FENET, Jean Marc: *La Administración Tributaria para el Nuevo Milenio: Los Aspectos Internacionales* / Jean Marc Fenet. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: 34ª Asamblea General del CIAT: Una Administración Tributaria para el Nuevo Milenio: Escenarios y Estrategias. Washington, D.C., 2000. p. 109-130
- FERREIRA VERDI, Márcio: *Estructura Organizacional y Recursos Humanos* / Márcio Ferreira Verdi. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: 34ª Asamblea General del CIAT: Una Administración Tributaria para el Nuevo Milenio: Escenarios y Estrategias. Washington, D.C., 2000. p. 63-76

- FRANCIA. MINISTÈRE DE L'ECONOMIE DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE: *Resultados del Análisis Comparado de las Administraciones Tributaria*. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF. No. 19 (julio 2000). p. 1-15
- GNAZZO, Edison: *Evolución en la Última Década de la Administración Tributaria de los Países Americanos Miembros del CIAT* / Edison Gnazzo. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: 25ª Asamblea General del CIAT: Estrategias de la Administración Tributaria para la Década del 90'. Washington, 1991. p. 33- 60
- GÓMEZ BENÍTEZ, Armando: *La Planeación Estratégica, una Alternativa para Impulsar la Modernización de la Administración Tributaria* / Armando Gómez Benítez. — Guadalajara, México: Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC). — En: Revista INDETEC, No. 128 (abril 2002). p. 43-49
- GOMEZ BRAVO, Miguel: *Promoción del Cumplimiento Voluntario: Servicio de Administración Tributaria México* / Miguel Gómez Bravo. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: 34ª Asamblea General del CIAT: Una Administración Tributaria para el Nuevo Milenio: Escenarios y Estrategias. Washington, D.C., 2000. p. 31-39
- GRAVELLE, Pierre: *Definición del Papel, la Misión y Atributos de una Moderna Administración Tributaria* / Pierre Gravelle. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: 30ª Asamblea General del CIAT: Impacto del Proceso de Modernización Tributaria. Santo Domingo, República Dominicana, 1996. p. 17-32
- HALL, Nick: *Estructura Organizacional de las Administraciones Tributarias: Filosofía, Cultura y Responsabilidades* / Nick Hall. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: Conferencia Técnica del CIAT: Estructura Organizacional y Gerencia de la Administración Tributaria. Amsterdam, Países Bajos, 1998. p. 61-76
- HASHIMURA, Michiaki: *La Función de Recaudación: Declaración y Pago a través de Internet* / Michiaki Hashimura. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: 37ª Asamblea General del CIAT: Estrategias e Instrumentos para el Incremento de la Eficacia y Eficiencia de la Administración Tributaria. Cancún, México, 2003. p.1-13
- JACOBS ALINK, Matthijs H.: *El Análisis de Riesgo como Instrumento de Orientación de la Fiscalización* / Matthijs H. Jacobs Alink. . — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: 35ª Asamblea General del CIAT: La Función de Fiscalización de la Administración Tributaria y el Control de la Evasión. Santiago de Chile, Chile. p. 311-320
- JORRATT DE LUIS, Michael: *Evaluación de la Capacidad Recaudatoria del Sistema Tributario y de la Evasión Tributaria* / Michael Jorratt De Luis . — Santiago de Chile, Chile: Servicios de Impuestos Internos. — En: Boletín Oficial SII, No. 519 (febrero 1997). p. 11-30
- JUNQUERA VARELA, Raúl Félix: *Tecnologías de la Información y de la comunicación en la Administración Tributaria* / Raúl Félix Junquera Varela. — Buenos Aires, Argentina: Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas (IEFPA). — En: Revista Criterios Tributarios Sociedad y Estado, Año XVII, No. 140 (abril 2003). p. 40-69
- MCCLOSKEY, Bill: *La Equidad como Principio para el Desarrollo de la Actividad de la Administración Tributaria* / Bill McCloskey. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: Conferencia Técnica del CIAT: La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamentos de la Tributación. Tahormina, Italia, 2000. p. 127-136
- MADER, David Arthur: *La Visión Estratégica. Modernas Tendencias en Administración Tributaria* / David Arthur Mader. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: Conferencia Técnica del CIAT: La Gerencia de la Administración Tributaria, La Evaluación del Desempeño y las Nuevas Tecnologías. París, Francia, 2002. p. 1-15

- MANZANARES AGUIRRE, Olga Marina: *Recaudación, Organización y Medios* / Olga Marina Manzanares Aguirre. — Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales. — En: VIII Curso de Instituciones y Técnicas Tributarias: Trabajos Presentados. 1998. p. 269-306
- MONCADA, Gloria María: *Recaudación Voluntaria Vía Voluntaria y Ejecutiva* / Gloria María Moncada. — Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales. — En: VIII Curso de Instituciones y Técnicas Tributarias: Trabajos Presentados. 1998. p. 307-360
- MONREAL LASHERAS, Alberto: *La Simplificación Normativa para Incentivar el Cumplimiento Voluntario y Facilitar el Control* / Alberto Monreal Lasheras. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: Conferencia Técnica del CIAT: La Administración Tributaria al Servicio del Ciudadano. Sevilla, España, 2000. p. 89-97
- NOLAN, Deborah: *Programas de Calidad en la Administración Tributaria* / Deborah Nolan. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: Conferencia Técnica del CIAT: La Administración Tributaria al Servicio del Ciudadano. Sevilla, España, 2001. p. 247-261
- NUNES DOS REIS, Antonio: *El Apoyo en los Servicios al Contribuyente y para Facilitación del Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias* / Antonio Nunes dos Reis. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: 33ª Asamblea General del CIAT: La Administración Tributaria como Organización Enfocada al Servicio del Cliente, Externo e Interno. San Salvador, El Salvador, 1999. p. 139-146
- ÖHRN, Ragnar: *Nuevas Tecnologías e Intercambio de Información entre Administraciones* / Ragnar Öhrn. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: Conferencia Técnica del CIAT: La Administración Tributaria al Servicio del Ciudadano. Sevilla, España, 2001. p. 223-243.
- PAVESI, Pedro F. J.: *La Adecuación de la Administración Tributaria al Medio de Actuación* / Pedro F. J. Pavesi. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: 31ª Asamblea General del CIAT: Atributos Necesarios para una Sana y Eficaz Administración Tributaria. Buenos Aires, Argentina, 1997. p. 119-129
- PEREZ ORDOÑEZ, René Humberto: *Estrategias para Alcanzar Mayor Aceptación de los Tributos y de la Administración Tributaria: Interacción entre los Medios de Comunicación y la Administración Tributaria* / René Humberto Pérez Ordóñez — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: 36ª Asamblea General del CIAT: Oportunidades para Mejorar el Cumplimiento Tributario a través de la Interacción y la Cooperación. Québec, Canadá, 2002. p. 1-11
- PITA, Claudino: *Las Atribuciones Legales de la Administración Tributaria* / Claudino Pita. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: 35ª Asamblea General del CIAT: La Función de Fiscalización de la Administración Tributaria y el Control de la Evasión. Santiago de Chile, Chile, 2001. p. 285-309
- RAMÍREZ CASTILLO, Ángel: *Modernización de los Procesos Recaudatorios* / Ángel Ramírez Castillo. — México: INDETEC. — En: Trimestre Fiscal, Año 20, No. 67 (julio/septiembre 1999). p. 289-297
- REA AZPEITIA, Elias Alfonso: *Reflexiones sobre Administración Tributaria y Calidad Total* / Elias Alfonso Rea Azpeitia. — Guadalajara, México: INDETEC. — En: Revista Hacienda Municipal, No. 77 (marzo 2002). p. 79-89
- ROA, Raúl E.: *Hacia una Administración Fiscal con Control Social. Bases para un Nuevo Modelo Burocrático Superior de la Administración Tributaria Tradicional* / Raúl E. Roa. — Buenos Aires, Argentina: Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas (IEFPA). — En: Revista Criterios Tributarios Sociedad y Estado, Año XVII, No. 140 (abril 2003). p. 6-26

- ROSSOTTI, Charles O.: *Escenario y Estrategia de la Administración Tributaria en la Esfera Interna* / Charles O. Rossotti. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: 34ª Asamblea General del CIAT: Una Administración Tributaria para el Nuevo Milenio: Escenarios y Estrategias. Washington, D.C. 2000. p. 13-29
- RUIZ GALLUD, Salvador: *Medidas Normativas para Favorecer el Cumplimiento Voluntario* / Salvador Ruíz Gallud. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva — En: Conferencia Técnica del CIAT: La Administración Tributaria al Servicio del Ciudadano. Sevilla, España, 2001. p. 19-29
- SANTAELLA HINOJOSA, Raúl: *El Acompañamiento de los Resultados de la Calidad de Servicios de la Administración Tributaria* / Raúl Santaella Hinojosa. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: Conferencia Técnica del CIAT: La Gerencia de la Administración Tributaria, La Evaluación del Desempeño y las Nuevas Tecnologías. París, Francia, 2002. p. 1-22
- SEGARRA TORMO, Santiago: *El uso de las Nuevas Tecnologías para Facilitar el Cumplimiento Fiscal* / Santiago Segarra Tormo. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: Conferencia Técnica del CIAT: La Administración Tributaria al Servicio del Ciudadano. Sevilla, España, 2001. p. 101-123
- SORONDO, Alberto: *Tendencias en las Políticas Organizacionales de las Administraciones Tributarias* / Alberto Sorondo. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF: Aspectos más Destacado de las Administraciones Tributarias Avanzadas, No. 23, 2003. [Ildo premio]
- SUÁREZ ROJAS, Virginia: *La Recaudación Tributaria* / Virginia Suárez Rojas. — Perú: [s.e.], [s.f.]. 11 p.
- VALLE EVANGELISTA, Carlos Alberto: *As Novas Tecnologias a Serviço da Administração Tributária* / Carlos Alberto Valle Evangelista. — En: Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF: Regímenes Especiales de Tributación para las Pequeñas y Medianas Empresa para América Latina, No.21 (enero 2002). p. 79-85. [Ildo premio]
- VÁSQUEZ CARO, Jaime. BANCO MUNDIAL: *Tendencias de la Administración Tributaria en América Latina* / Jaime Vásquez Caro. — Colombia: Universidad Externado de Colombia. 1986. p. 13-18
- VICENTE TEIXEIRA, María Luisa: *El Impacto de las Nuevas Tecnologías de la Información en la Administración Tributaria* / María Luisa Vicente Teixeira — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: Conferencia Técnica del CIAT: La Gerencia de la Administración Tributaria, La Evaluación del Desempeño y las Nuevas Tecnologías. París, Francia, 2002. p. 1-25
- VILLEROY DE GALHAU, François: *La Función Gerencial de la Administración Tributaria en el Mundo Contemporáneo* / François Villeroy de Galhau. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: Conferencia Técnica del CIAT: La Gerencia de la Administración Tributaria, La Evaluación del Desempeño y las Nuevas Tecnologías. París, Francia, 2002. p. 1-14
- ZEGADA CLAURE, Jorge Eduardo: *El Acompañamiento de los Resultados de la Calidad de Servicios de la Administración Tributaria* / Jorge Eduardo Zegada Claure. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: Conferencia Técnica del CIAT: La Gerencia de la Administración Tributaria, La Evaluación del Desempeño y las Nuevas Tecnologías. París, Francia, 2002. p. 1-21
- ZUCHELLI, Claudio: *La Administración Tributaria: Una Filosofía para el Éxito* / Claudio Zucchelli. — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva. — En: Conferencia Técnica del CIAT: Evaluación del Sistema Tributario y de la Administración Tributaria. Viterbo, Italia, 1996. p. 109-127

Todo el material de esta publicación fue preparado, levantado e impreso en la Secretaría Ejecutiva del CIAT, Apartado 2129, Panamá 9A, Rep. de Panamá. Se terminó la impresión en el mes de diciembre de 2003.

All the material contained in this publication was prepared, set up and printed at CIAT Executive Secretariat, P.O.Box 2129. Panama 9A, Rep. of Panama. Printed was concluded in December 2003.