

LA ADMINISTRACIÓN DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS

John HASSELDINE

University of Nottingham

Resumen

Este trabajo analiza los desarrollos recientes en administración y buenas prácticas tributarias. El trabajo comienza contextualizando a la administración tributaria a través de una discusión sobre la necesaria separación entre las tareas operativas y las más genéricas, aunque más cruciales, de organización, estrategia y gestión interna. El trabajo describe la génesis reciente y el contexto actual de la administración tributaria, especialmente en Europa, e identifica los intentos previos para establecer un sistema de referencia de buenas prácticas. El trabajo finaliza con algunas conjeturas sobre el futuro de las buenas prácticas tributarias.

Palabras clave: administración tributaria, buenas prácticas, tareas operativas, organización, estrategia, gestión interna.

Abstract

This article analyses recent developments in tax administration and good practice. The study starts by contextualizing the tax administration through a discussion on the necessary separation between operational tasks and the more generic ones, albeit more crucial, of organization, strategy and internal management. The study describes the recent genesis and current context of the tax administration, especially in Europe, and identifies the prior attempts to establish a good practice reference system. The study concludes with some speculations regarding the future of good practice.

Key words: tax administration, good practice, operational tasks, organization, strategy, internal management.

JEL classification: H11.

I. INTRODUCCIÓN (*)

ADAM Smith señaló la existencia de cuatro principios básicos en relación con el diseño de los sistemas tributarios. Desde entonces, el mundo en general, y el de los impuestos en particular, se ha hecho más complejo, aunque las administraciones tributarias siguen respetando estos principios. Naturalmente, tanto en la reforma de los tributos como en su administración es más fácil decir que hacer. En este sentido, existen presiones presupuestarias continuas sobre el quehacer de las administraciones tributarias, prestándose una atención creciente a la medición y evaluación de resultados, a las auditorías de eficiencia y de ahorro de costes y a los informes de resultados. Asimismo, se miran con lupa los mecanismos de gobierno y de supervisión (en términos de gobernanza o de nuevas estructuras de gobierno). De hecho, como ha señalado Flynn (2007), «la nueva gestión pública» ha fortalecido el nivel de responsabilidad de la Administración tributaria y de sus directivos. En lo fundamental, estas presiones externas, junto con las propias del ambiente de incumplimiento fiscal, han planteado grandes retos a los altos directivos de la Administración tributaria.

Así, mientras que los altos directivos de las agencias tributarias son sin duda conscientes de estas tendencias, en la literatura académica sobre imposición el reconocimiento por los investigadores de estas presiones es pequeño, aunque, obviamente, hay algunas excepciones, especialmente las relacionadas

con los países en vías de desarrollo (Bird y Casanegra de Jantscher, 1992; Bird y Zolt, 2008) y aquellas que reclaman una investigación más interdisciplinaria (Alley y Bentley, 2008).

El propósito de este trabajo es revisar la evolución reciente de la administración tributaria, evaluar la situación actual y realizar algunas reflexiones sobre el futuro de las «buenas prácticas» en este ámbito. En el apartado siguiente, utilizando el marco propuesto por Gill (2003), se clasifican posibles áreas dentro de las cuales se pueden analizar las buenas prácticas, mostrándose cuestiones relevantes de la administración tributaria junto a algunos ejemplos. El apartado III desarrolla este enfoque al incorporar factores externos, con atención particular al contexto europeo; el IV documenta el papel y los esfuerzos de las organizaciones internacionales y de otros agentes para medir y compartir las mejores prácticas, y el V concluye con algunas consideraciones finales.

II. LAS TAREAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El estudio de Gill (2003) proporciona un marco inicial útil para abordar las cuestiones de administración tributaria, ya que permite sintetizar los aspectos más genéricos de la gestión interna que intervienen en su funcionamiento, junto con las tareas operacionales más ampliamente reconocidas (ver cuadro n.º 1). Los primeros son discutidos brevemente a continuación.

CUADRO N.º 1

PRINCIPALES TAREAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA QUE REQUIEREN SER ANALIZADAS

<i>Tareas de organización y gestión</i>	<i>Tareas operativas</i>
Formulación de la estrategia y de la política	Registro de contribuyentes
Planificación, presupuestación y asignación de recursos	Servicios al contribuyente: <ul style="list-style-type: none"> — Educación del contribuyente — Asistencia al contribuyente — Facilitar el cumplimiento voluntario
Supervisión y evaluación	Proceso de declaraciones y pagos
Coordinación	Supervisión de retenedores y agentes recaudadores
Gestión financiera	Recopilación de información sobre transacciones gravables: <ul style="list-style-type: none"> — Recopilación de información de terceros — Operaciones de inteligencia — Búsqueda, embargo y operaciones de reconocimiento para obtener evidencias incriminatorias
Gestión de personal	Análisis de riesgos y selección de casos para auditoría e investigación
Gestión de las tecnologías de la información	Auditoría e investigación
Gestión de activos	Cobros de atrasos impositivos
Control interno	Asuntos legales y judiciales: <ul style="list-style-type: none"> — Legislación — Apelaciones — Juicios
Anticorrupción	Estudios fiscales
Relaciones externas	

Fuente: Adaptado de Gill (2003).

1. Formulación de la estrategia y la política

Evidentemente, la alta dirección debe proporcionar la dirección estratégica y afirmar su influencia sobre la forma de organización. En los Estados Unidos, Rainey y Thompson (2006; 2007) hablan de cómo Charles Rossotti fue pionero de algunos cambios como, por ejemplo, el desarrollo de nuevas divisiones operativas que sustituyeron a la estructura geográfica existente antes de la Ley de Reforma y Reestructuración del IRS (Internal Revenue Service) de 1998. Sin embargo, no todo el mundo estuvo de acuerdo, como es el caso de las críticas realizadas al respecto por Mikesell y Birskyte (2007) y por Cyr y Swanson (2007), quienes señalaron el empeoramiento de la brecha impositiva en Estados Unidos como una evidencia de que las propuestas de Rossotti «no fueron tan triunfales como habían sido descritas».

En el Reino Unido, un informe sobre su Agencia Tributaria (HMRC) concluyó que su estructura era compleja, tanto en lo referente a su elevado número de partes integrantes como por su estructura interrelacional, la cual no integraba adecuadamente las competencias directivas y sus responsabilidades (1). Por ello, en 2008, se designó a un presidente no ejecu-

tivo como medida para tratar de conseguir mayores dosis de responsabilidad.

La formulación de estrategias y políticas se encuentra entre las mejor consideradas dentro del marco organizativo de la administración tributaria. Autores como Vehorn y Brondolo (1999) y McCarten (2005) resaltan la importancia de una clara estructura organizativa en las tareas operativas. Sin embargo, Tomkins *et al.* (2001) resaltan que la estructura de la organización es también importante en los aspectos de gestión interna.

2. Planificación, presupuestación y asignación de recursos

Las agencias tributarias se enfrentan a restricciones presupuestarias y están a menudo infradotadas en su financiación (Owens y Hamilton, 2004; Slemrod *et al.* 2009). Su posición dentro del marco presupuestario gubernamental existente en cada país puede plantear problemas para la realización de proyectos de inversión a largo plazo (por ejemplo, modernización de la estructura organizativa y de los sistemas de información, etc.), lo que afecta a la

selección de casos a inspeccionar (por ejemplo, prestando poca atención a la investigación de empresas con pérdidas). Otra consecuencia está relacionada con la consideración del *trade off* existente entre la reducción de los costes de cumplimiento del contribuyente y el coste de proporcionarle servicios de ayuda. En este sentido, cuanto mayores sean los recursos destinados a este tipo de servicios menores serán los costes de cumplimiento para el contribuyente, pero mayores serán a su vez los costes totales en que incurrirá la agencia tributaria. Estas disyuntivas pueden tener incluso implicaciones para el cumplimiento tributario.

3. Seguimiento y evaluación

Junto con el fomento del enfoque cooperativo, ha habido un cambio hacia una mejora en la transparencia en los informes de actuación pública. Así, en el Reino Unido, el HMRC publica los resultados de encuestas a su personal, así como de sus progresos a la hora de alcanzar los objetivos acordados con el Gobierno (*Public Service Agreement*), mientras que en Australia se publica anualmente su Programa de Cumplimiento.

La gobernanza y la rendición de cuentas en las agencias tributarias es obviamente importante, y existe una tendencia a incorporar mecanismos adicionales de supervisión externa. Por ejemplo, en Australia encontramos la oficina del Inspector General de Tributos y en los Estados Unidos el Inspector General de la Administración Tributaria, el Comité de Supervisión del Servicio de Auditoría Interna (IRS), así como la Oficina Nacional del Defensor del Contribuyente. Sin embargo, en el Reino Unido nada parece haber cambiado para aumentar la supervisión llevada a cabo por el Comité de Cuentas Públicas del Parlamento (2). El comportamiento de las agencias tributarias es también supervisado por las instituciones superiores de auditoría de cuentas, como en Estados Unidos y otras instituciones similares en otros lugares.

4. Coordinación

Las agencias tributarias necesitan coordinarse con otras (a través de acuerdos regionales e internacionales), con otros departamentos del Gobierno, con los contribuyentes y sus representantes (por ejemplo, las asociaciones empresariales y las asociaciones profesionales de contables) y con los políticos. Por supuesto, también necesitan coordinarse inter-

namente, especialmente para la aplicación efectiva de los sistemas de gestión de la información en las agencias tributarias, que hasta el momento ha recibido escasa atención (Hasseldine *et al.*, 2009).

Un ejemplo útil de coordinación es el Premio CIAT de Innovación en la Administración Tributaria, que trata de identificar y reconocer las novedades en cuanto a buenas prácticas que promuevan la transparencia y la integridad, la eficiencia y la eficacia en la administración tributaria, así como de diseminar la innovación relevante y generar intercambios sinérgicos de experiencias de éxito.

5. Gestión financiera, de personal, de tecnologías de la información y de activos

En los medios de comunicación del Reino Unido, se ha criticado la falta de directores de finanzas cualificados dentro de los departamentos del Gobierno que ha surgido como consecuencia de las dificultades de contratación de contables por parte del sector público. En relación con la gestión eficaz de los recursos humanos, hay una escasez de estudios sobre la gestión del personal de las agencias tributarias (una excepción es el de Proctor y Currie, 2004).

En el ámbito de los proyectos relacionados con las tecnologías de la información, la gestión bien puede ser un éxito o un desastre, siendo frecuente, en este segundo caso, el mantenimiento en el tiempo de proyectos fallidos con el argumento de los importantes costes ya asumidos (véase Bird y Zolt, 2008). Entre los países que han conseguido un récord de aplicaciones exitosas se encuentran Singapur (Tan y Pan, 2003), Australia y los países nórdicos, donde la generalización de la preparación de borradores de las declaraciones impositivas puede considerarse como un ejemplo de buena práctica (ver el apartado IV de este trabajo). Irlanda admite la importancia de la prestación de servicios electrónicos con la presentación de declaraciones a través de Internet (*e-filing*) y otros servicios proporcionados a los contribuyentes, aunque también es crucial disponer de tecnología interna; por ejemplo, para la gestión de riesgos, la captura de datos, la gestión de la información, etcétera.

6. Control interno y anticorrupción

Una revisión a fondo de la literatura sobre corrupción queda fuera del alcance de este trabajo, pudien-

do los lectores ver Martínez-Vázquez *et al.* (2007). Baste decir que para algunos países europeos la corrupción no es un problema serio, si bien deben existir fuertes controles internos.

7. Relaciones externas

Teniendo en cuenta la experiencia del autor (basada en la observación casual, así como en su posición dentro de un comité consultivo), parece que las agencias tributarias reciben muchas críticas por parte de los medios de comunicación y de los políticos, y les resulta difícil defenderse públicamente. La importancia de tener buena imagen ante la opinión pública y de proporcionar un servicio de gran calidad al ciudadano es, por tanto, crucial para el buen funcionamiento de una agencia tributaria, incluida su capacidad para recaudar los impuestos devengados (3). Un ejemplo de transparencia y de este creciente interés en las relaciones externas es el de la Agencia Tributaria de Canadá, que publica resúmenes ejecutivos de sus estudios de opinión pública, además en su página web están disponibles los informes completos. Al igual que en otras administraciones tributarias, estas encuestas se usan para evaluar la opinión pública y como forma de medición de la prestación del servicio (4).

III. EL CONTEXTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Al analizar el contexto de la administración tributaria, resulta instructivo destacar el trabajo de Bird (2004), en el que se esbozan las amplias líneas de reforma administrativa, enfocando su contexto ambiental (o factores «culturales»), observando la administración tributaria como un proceso productivo, resaltando la importancia de la buena voluntad política y poniendo énfasis en la honestidad (tanto de los contribuyentes como de los funcionarios de Hacienda).

Owens y Hamilton (2004: 348) señalan que, aunque hay una importante diversidad en la OCDE, también existen muchas semejanzas. Estos autores señalan que no se debe tanto al propio comportamiento de la Administración tributaria como al propio objeto que se somete a administración:

Al observar la raíz de los problemas en la administración tributaria, resulta necesario considerar qué es lo que está siendo administrado, la ley impositi-

va, y cómo ésta se interpreta. Además, los problemas causados por la ley no se pueden considerar hasta que se reflexiona sobre la eficacia y la viabilidad de la política tributaria que la ley debe implementar. Todo el sistema, y todos sus actores, sus comportamientos y los que guían esos comportamientos deben ser considerados de forma objetiva, holística y de forma sistémica si se quiere que los países resuelvan con éxito sus crisis en el ámbito de la administración tributaria.

Owens y Hamilton contribuyen al debate mediante las siguientes útiles observaciones:

- 1) Sólo la simplificación de la ley no basta.
- 2) La simplificación política necesita de una voz con mayor alcance.
- 3) Se necesita reducir la complejidad de la ley y de la política tributarias.
- 4) Las pequeñas empresas necesitan atención especial.
- 5) Se necesitan nuevos esquemas de cumplimiento.
- 6) Se necesita un nuevo pacto.
- 7) La Administración tributaria está infradotada.

1. Europa

Al referirnos al caso del Reino Unido, y más específicamente a la reforma y a la administración tributaria, tenemos la suerte de que el Instituto de Estudios Fiscales (británico) haya publicado recientemente el informe *Mirrlees*. En dicho informe, el capítulo de Slemrod *et al.* (2009) sobre la aplicación de los tributos analiza con detalle cuestiones relacionadas con el diseño del sistema tributario, con los determinantes de la elusión y de la evasión fiscales y con los costes administrativos y de cumplimiento, los sistemas de aplicación de las leyes tributarias y los diversos tributos del sistema fiscal británico. Sin embargo, en opinión del autor, el Reino Unido debería destinar más tiempo a conocer el papel de los consultores profesionales (5) y más trabajo en el área de cumplimiento, incluyendo la recaudación de pagos tributarios atrasados, el reconocimiento de una aproximación más conductual al cumplimiento fiscal, áreas de gestión de riesgos, etcétera.

Suecia tiene un objetivo a largo plazo para su Administración tributaria por el que en 2012 debería ser «la mejor Administración tributaria dentro de los países de la OCDE». Tal definición es, por supuesto, difícil de medir, y el principal propósito de este objetivo es que ellos deberían aprender de otros y no limitarse a hacer un *ranking* (6).

La Administración tributaria sueca (*Skatteverket*) ha empezado a trabajar en este objetivo observando las distintas áreas y comparándolas con las de otros países. Para ello, elige las áreas donde hay otros objetivos a largo plazo o donde hay información disponible. Este enfoque constituye un marco de referencia de buenas actuaciones, en oposición a lo que sería un ejercicio de buenas prácticas. Para tal fin, la *Skatteverket* ha utilizado diferentes fuentes de información, tales como las series comparativas de la OCDE y los informes anuales de diferentes administraciones tributarias.

Por su parte, Onrubia (2006) ha resaltado la importancia de analizar la administración tributaria a la luz de los sistemas políticos. Este autor muestra que España tenía, hasta 1977 al menos, un «sistema fiscal obsoleto» que le impedía ponerse a la par con los desarrollos de la política fiscal y la administración tributaria de otros países de la OCDE. Con la llegada de la democracia, la Agencia Tributaria orientó su actuación hacia la lucha contra el fraude y continúa haciéndolo, promoviendo además la reducción de los costes administrativos y de cumplimiento, al tiempo que está mejorando los servicios de asesoría al contribuyente, tratando de mejorar su moral fiscal (Martínez-Vázquez y Torgler, 2009).

2. Aumento del énfasis sobre el cumplimiento y la gestión de riesgos

Una tendencia a destacar en muchos países es el cumplimiento cooperativo mediante el uso, entre otros, de modelos de cumplimiento (Braithwaite, 2003). Esto puede ser visto como una buena práctica, tal y como lo describe la Agencia Tributaria australiana en su trabajo *Managing compliance effectiveness* («Gestión de la efectividad del cumplimiento») y la Agencia Tributaria sueca en el informe *Right from the Start* («Correctamente desde el principio»). Los modelos de cumplimiento funcionan mejor con un sistema reglamentado de consultas y respuestas (Braithwaite, 2007). Ello hace que los contribuyentes y sus representantes interpreten los esfuerzos de la Administración como un intento sincero de reducir sus costes de cumplimiento tributario.

Es así como las agencias tributarias están prestando más atención al cumplimiento y, por consiguiente, se está empezando a recopilar una voluminosa literatura muy útil sobre estos aspectos (por ejemplo: Braithwaite, 2003; Kirchler, 2007; Torgler, 2007). Además, las agencias tributarias también se han dado cuenta de que sus regímenes sancionadores deberían reorientarse para mejorar en el futuro el pobre nivel de cumplimiento impositivo existente actualmente (se conoce como el «enfoque conductual de las sanciones»).

En relación con el cumplimiento de las grandes empresas, se manifiesta una creciente preocupación por la capacidad de éstas para evadir con éxito gran cantidad de impuestos (por ejemplo, Desai, 2005). Destacan, por su perfil alto de agitación, las preocupaciones expresadas por grupos de presión en demanda de una mayor responsabilidad social corporativa (por ejemplo, entre otros, en el periódico *The Guardian*). Las agencias tributarias han respondido haciendo un llamamiento a las empresas para mejorar su gestión de los impuestos y para prestar atención a los impuestos en riesgo de impago, particularmente en empresas muy grandes, con capacidad considerable de contribuir a la Hacienda de un país. La respuesta de estos grandes contribuyentes no es ampliamente conocida, aunque algunos estudios cualitativos comienzan a explorar la visión de las empresas respecto de la planificación y la elusión fiscales (por ejemplo Freedman *et al.*, 2009; Toumi, 2009). Las cuatro grandes empresas consultoras han respondido a este cambio en el panorama de la imposición societaria ofreciendo sus servicios de consultoría y aconsejando sobre la gestión de riesgos.

IV. MEDIR Y COMPARTIR LAS MEJORES PRÁCTICAS

El concepto de medición sistemática de las mejores prácticas en una serie de países y la publicación de resultados para el público en general es relativamente reciente en la Administración tributaria. Como se documenta en este apartado, no ha sido hasta hace unos pocos años cuando se han realizado seguimientos basados en la experiencia. Anteriormente, los investigadores se centraban en la gestión de las reformas impositivas, tanto en países en vías de desarrollo como en las economías occidentales (Alm *et al.*, 2005; Sandford, 2003), recurriendo a casos de estudio, infraestructura y a una gran cantidad de «lecciones tomadas» de las experiencias observadas en otros países.

1. El papel de las organizaciones internacionales

Gran parte del trabajo se ha producido a través de organismos regionales y la asistencia técnica prestada por el FMI (7). En Ebrill *et al.* (2001) se incluyen algunos ejemplos que documentan experiencias en el caso del IVA. Por su parte, Van Kommer y Alink (8) documentan la colaboración entre países latinoamericanos y norteamericanos y Holanda.

A lo largo de la última década, la OCDE ha favorecido el contacto entre administraciones tributarias a través del llamado Diálogo Internacional de Impuestos (9). También el Foro sobre la Administración Tributaria (FTA), un subgrupo del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, permite a los administradores tributarios compartir información y experiencias, e identificar medidas y estrategias efectivas en varias áreas de la administración tributaria. La FTA ha publicado varios informes, entre ellos el *Comparative Information Series* publicado en febrero de 2007, que tiene gran relevancia para las cuestiones tratadas en este trabajo. Dicho informe proporciona datos comparables internacionalmente sobre varios aspectos de los sistemas fiscales y su administración en países tanto de la OCDE como no pertenecientes a esta organización (10):

- 1) Acuerdos internacionales y organizativos en materia de administración tributaria.
- 2) Aproximación a los aspectos de gestión y prácticas tributarias.
- 3) Declaraciones de impuestos, pagos y regímenes de evaluación de los principales impuestos.

- 4) Selección de competencias administrativas de los órganos recaudadores.
- 5) Recaudación de ingresos impositivos.
- 6) Información sobre actuaciones operacionales.
- 7) Práctica administrativa.

Otros informes incluyen temas tales como: la gestión del riesgo de cumplimiento (11), el reforzamiento de las capacidades de la auditoría fiscal (12), el estudio sobre las tendencias en la prestación del servicio al contribuyente con nuevas tecnologías (13), la utilización de información de terceros para ayudar al cumplimiento de las obligaciones fiscales (14), y estudios recientes sobre los intermediarios impositivos y los bancos (15).

Además de la labor de las grandes organizaciones internacionales, varias asociaciones operan a escala regional. Entre éstas se incluyen el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (16) y la Asociación de Agentes Tributarios de la Commonwealth (17), que se dedican a labores de formación en éste ámbito. También deben tenerse en cuenta el Grupo de Estudio sobre Administración Tributaria e Investigación de Asia (conocido como SGATAR) y la Organización Intraeuropea de la Administración Tributaria (18).

2. Empresas de consultoría

Algunos trabajos no gubernamentales se realizan con muchas de las grandes empresas de consultoría, las cuales realizan grandes aportaciones en el área; por ejemplo, la «Escuela Tributaria» de KPMG ha publicado

CUADRO N.º 2

ESTADÍSTICAS DE RESULTADOS PARA UNA SELECCIÓN DE PAÍSES DE LA OCDE

Indicador de resultados	Australia	Canadá	Alemania	Holanda	España	Suecia	Reino Unido	Estados Unidos
Costes administrativos respecto a impuestos netos recaudados en 2004 (a).....	1,05	1,17	1,8	1,30	0,82	0,59	0,97	0,56
Plantilla a tiempo completo en 2004 (miles).....	974	856	699	627	1.557	829	810	2.974
Valor de los impuestos inspeccionados respecto al total de recaudación neta.....	2,27	4,04	4,46	1,99	4,13	0,27	0,69	1,16
Deuda bruta anual sobre la recaudación anual (porcentaje) en 2004.....	8,1	9	4,8	3	7,8	2,7	n/a	6,2
Porcentaje de declaraciones electrónicas del IRPF 2004.....	80	48	7	69	23	15	17	47

Notas: (a) Hago notar que los distintos países tienen diferentes métodos para calcular los costes administrativos, y que hay administraciones con mayores obligaciones que otras. Esto reduce la comparabilidad de los indicadores administrativos de costes.

(b) Van Stolk, C. y J. Holmes (2007), "A Study on reforms in international tax administrations", comunicación personal al autor.

Fuente: Van Stolk y Holmes (b).

CUADRO N.º 3

RESUMEN DE LA ENCUESTA DE 2007 SOBRE MEJORES PRÁCTICAS

A) ÁREAS OPERATIVAS	
Área de administración	Referencias
Registro de contribuyentes	Desarrollo de herramientas de Internet – Holanda (y Reino Unido), Alemania, Hong Kong Inspección inmediata – Holanda y otros Sistema de registro empresarial – Australia
Procesamiento de la información del contribuyente	Predeclaraciones de ingresos – Dinamarca, Noruega, Suecia Declaración telemática – Australia y Singapur Declaraciones sobre la actividad empresarial – Australia
Seguimiento de los retenedores/agentes.....	PAYE acumulable – Irlanda
Recopilación de información sobre transacciones gravables y trabajo de auditoría e inspección	Sistema de contribuyentes por ingresos del trabajo y sistema de clasificación de teneduría y mantenimiento de libros contables– Japón Sistema de recepción en efectivo introducido por Corea Programa de información sobre rentas – EE.UU. Conocimiento de los segmentos y grupos de contribuyentes – Holanda Atención al cliente – Nueva Zelanda IVA: Servicio de factura automática – Chile Auditorías conjuntas – países escandinavos / Holanda / Reino unido
Análisis de riesgos	Modelo de riesgo de cumplimiento ATO adoptado por la OCDE Suecia: Ver informe “Correctamente desde el principio” Holanda: enfoque similar Gestión de riesgos en el sector de la construcción – Irlanda
Recuperación de atrasos de pagos fiscales y gestión de deudas	Reforma canadiense de la función de recaudación de deudas Reformas de la recaudación de deudas en Holanda (soluciones de tecnologías de la información a negocios, mejora de procesos) Enfoque de la gestión de la morosidad basada en el riesgo en Noruega Procedimientos de gestión de la morosidad – Irlanda
Asuntos legales y judiciales.....	Regímenes fiscales simplificados para pequeñas empresas – Francia, Austria, Australia Programa de normativa fiscal – Australia
Relaciones externas y atención al contribuyente.....	<i>Channel Strategy</i> – Noruega Supervisión horizontal – Holanda Visita a empresas que comienzan su actividad – Holanda, Canadá Programas de sensibilización y educación en impuestos – Suecia, Chile, Japón Comunicación legal – Suecia, Australia Programa de asistencia al contribuyente (fases 1 y 2) – Estados Unidos

B) TAREAS DE ORGANIZACIÓN Y GESTIÓN

Tareas de organización y gestión que incluyen: estrategia planificación seguimiento gestión de personal sistemas de tecnologías de la información control interno gestión de activos	Creciente importancia de la investigación sobre ciudadanos y empresas cumplidores y no cumplidores que incluye aspectos culturales y conductuales – Australia, Canadá, Holanda Costes de cumplimiento – Nueva Zelanda XBRL/ informe empresarial estándar – Holanda Proyecto de integridad CIAT seguido por Canadá Marco de medidas legales – Canadá Investigación sobre la brecha fiscal – Estados Unidos Sistemas de tecnologías de la información – Estonia, Chile, Singapur, Australia Sistema de telefonía moderno– Nueva Zelanda
---	--

Fuente: Hasseldine (2008).

una serie de trabajos de investigación sobre los impuestos y la responsabilidad social corporativa, y sobre la gestión de riesgos y de los impuestos ambientales. El enfoque de PwC es bastante diferente en su informe *Paying Taxes 2009*, realizado conjuntamente con el Banco Mundial, que recoge información sobre los asuntos fiscales a los que se enfrenta una empresa estándar en un sector determinado (un fabricante y distribuidor de floreros de cerámica) en 181 países. Los casos de estudio se escogieron para reflejar la riqueza relativa del país en el que opera y se hicieron tablas sobre: 1) los medios ofrecidos para pagar impuestos; 2) número de pagos por impuestos, y 3) tiempo que se necesitó para el cumplimiento tributario. Aunque el informe proporciona algún comentario interesante, se limita, como no podía ser de otro modo, al marco de referencia de las mejores prácticas (19).

Dentro de Europa, EUROSAI dirigió en 2008 un trabajo de consultoría sobre marcos de referencia de las administraciones tributarias (véase National Audit Office, 2008). Este informe señala que comparar costes y resultados es sólo el primer paso para fijar un marco de referencia. El siguiente paso es identificar las razones que motivan las diferencias en los resultados, para que puedan compartirse las mejores prácticas. Además, no es fácil especificar un conjunto óptimo de indicadores clave de resultados (KPI). El proyecto de EUROSAI ha supuesto la aplicación de datos de referencia para Australia, Canadá, Alemania, Holanda, España, Suecia, Reino Unido y Estados Unidos (véase el cuadro n.º 2).

Mientras que el cuadro n.º 3 utiliza datos de las series comparativas de información de la OCDE, los esfuerzos para fijar un marco de referencia deben realizarse para países con administraciones tributarias similares o cuando se comparan contextos específicos.

Con un enfoque diferente, Hasseldine (2008) dirigió una encuesta no aleatoria de agencias tributarias y académicos, usando el marco de Gill del cuadro n.º 1 para identificar las mejores prácticas a nivel mundial. El propósito fue proporcionar un posible indicador a las agencias tributarias que quieran estudiar las acciones de otras, en lugar de hacer uso simplemente de los datos estadísticos. Los resultados se reproducen en el cuadro n.º 3.

3. Ausencia de un marco estadístico de referencia en los países

Como se dijo antes, ha habido un incremento en la constitución de marcos de referencia entre países,

aunque haya pocos estudios disponibles al público que midan (¡y publiquen!) los resultados dentro de los países. Obviamente, debería ser normal que se publicasen los objetivos a alcanzar y su medición (como en el Reino Unido), pero hay pocos estudios que examinen la productividad y la eficiencia entre las oficinas tributarias dentro de un mismo país. Las excepciones son tres estudios que usan análisis envolvente de datos (DEA), siendo éstos los de Moesen y Persoon (2002), Forsund *et al.* (2006) y Barros (2007). La aparición de novedosas técnicas econométricas, tales como el análisis de fronteras estocásticas, consideradas superiores al DEA, pueden propiciar en este momento una mejora en los trabajos dirigidos a analizar la eficiencia de las agencias tributarias. Por supuesto, y esto puede explicar la escasez de investigaciones, sigue habiendo problemas para que los investigadores accedan a fuentes de datos con *input* y *output* fiables para el análisis.

V. OBSERVACIONES FINALES

Dados los recursos que se asignan en todo el mundo, se podría esperar que la administración tributaria fuera considerada como una ciencia; sin embargo, creo que es más un arte. Dirigir una agencia tributaria es como dirigir una empresa grande (y, en algunos casos, muy grande). Pero en este punto la literatura sobre gestión considera a las organizaciones del sector público como una criatura claramente diferente de las organizaciones con ánimo de lucro.

Si nos basamos en la literatura considerada en los apartados anteriores, es ciertamente posible construir un marco de referencia sobre las medidas clave, tales como el análisis coste-eficacia, el éxito de los servicios por Internet (*e-services*), la atención telefónica, etc. Ello se puede lograr usando datos de organizaciones internacionales, además de datos procedentes de la cooperación regional y otros datos recopilados que pueden permitir una mayor comparación (como en el caso de los países nórdicos). El marco de referencia se puede establecer usando técnicas cuantitativas de medición de resultados o un enfoque cualitativo, si en la comparación de la actividad se vislumbra cómo se lleva a cabo el trabajo (por ejemplo la planificación, el análisis de riesgos, la gestión estratégica, etcétera).

En términos de medición de los resultados de la actividad, es necesario adoptar las cautelas necesarias a la hora de definir los indicadores clave, y debe considerarse al sistema administrativo en su totalidad. Por

otra parte, lo que se mide es lo que se hace, y aunque sea posible establecer marcos de referencia más detallados y medidas de las mejores prácticas, todo ello debe hacerse con cuidado. Hood (2006) analizó el enfoque de objetivos de la gestión de servicios públicos británicos incluyendo varios tipos de respuesta, y encontró que no asignaban recursos en cantidad suficiente para la verificación de los resultados, aun teniendo en cuenta que las mejoras son positivas y que una estrategia de no participación en estas prácticas no es coherente. A priori, no parece haber razón por la cual este tipo de respuesta no pudiera suceder en una agencia tributaria (20).

En resumen, teniendo en cuenta la escala de la administración tributaria en todo el mundo, hay relativamente poca evidencia sobre las mejores prácticas en dicha administración y una escasez de literatura académica. Sin embargo, como ya se ha descrito anteriormente, se esperan avances como consecuencia de una mejora de la cultura de intercambio del conocimiento entre las agencias tributarias y otros agentes implicados.

Aunque los riesgos que se señalan seguidamente son una sobresimplificación, la conclusión es que las mejores prácticas en el futuro se encontrarán probablemente en aquellas administraciones que puedan demostrar:

- Un enfoque profesional de los asuntos de gestión interna (HR; planeamiento estratégico).
- Atención a los costes de eficiencia y a la eficacia.
- Compromiso activo con todos los implicados.
- Introducción satisfactoria de las aplicaciones tecnológicas.
- Conocimiento que guíe el comportamiento del contribuyente y del agente tributario.
- Perfil sofisticado de riesgo y respuestas informadas al comportamiento del contribuyente, incluyendo las áreas de aplicación y de provisión de servicios.
- Transparencia en el gobierno e información detallada sobre los resultados.

NOTAS

(*) Trabajo realizado para su presentación en la conferencia *Tax Systems. Whence and Whither. Recent Evolution Current Problems and*

Future Challenges, celebrado en Málaga de 9 al 12 de septiembre de 2009. El autor agradece a Jorge Onrubia (comentarista), José Manuel González-Páramo (presidente de la sesión), así como a los participantes en la conferencia, sus útiles comentarios a una primera versión de este trabajo.

(1) *Capability Review of HM Revenue & Customs*, Londres, Cabinet Office, diciembre de 2007. K. Poynter (letter to Rt Hon. Alistair Darling MP), www.hm-treasury.gov.uk/media/E/E/poynter-view171207.pdf.

(2) Por ejemplo, ver *HM Revenue and Customs: Management of Large Business Corporation Tax*, informe del Comptroller and Auditor General (Londres: NAO), 25 de julio de 2007.

(3) Véase, por ejemplo, M. D'ASCENZO, «Sustaining good practice tax administration», discurso ante la Australasian Tax Teachers' Association Conference, Christchurch, Nueva Zelanda, enero de 2009, www.ato.gov.au/corporate/content.asp?doc=/content/00176063.htm&page=1.

(4) Véase www.cra-arc.gc.ca/agency/por/menu-e.html.

(5) Aunque un documento consultivo más reciente trata en parte este asunto, véase «HM Government's consultative document, working with tax agents», www.hmrc.gov.uk/budget2009/tax-agent-6440.pdf.

(6) L. Wittberg, «Las mejores administraciones impositivas de los países de la OCDE, Hacienda pública sueca», comunicación personal al autor, 2007.

(7) Véase www.imf.org/external/pubs/ft/exrp/techass/techass.htm.

(8) VAN KOMMER y ALINK, *Handbook for Tax Administrations*, CD dado al autor.

(9) Véase www.itdweb.org.

(10) OECD, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series*, París, OECD, 2007 www.oecd.org/dataoecd/37/56/38093382.pdf.

(11) Por ejemplo: OECD, *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, París, OECD, 2004 www.oecd.org/dataoecd/44/19/33818656.pdf

(12) Por ejemplo: OECD, *Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches*, París, OECD, 2006 www.oecd.org/dataoecd/46/18/37589900.pdf

(13) OECD, *Survey of Trends in Taxpayer Service Delivery Using New Technologies*, París, OECD, 2005 www.oecd.org/dataoecd/56/41/34904237.pdf

(14) OECD, *Using Third Party Information Reports to Assist Taxpayers Meet their Return Filing Obligations: Country Experiences with the Use of Pre-populated Personal Tax Returns*, París, OECD, 2006 www.oecd.org/dataoecd/42/14/36280368.pdf

(15) OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, París, OECD, 2008, www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf.

(16) Véase www.ciat.org.

(17) Véase www.catatax.org.

(18) Véase www.iota-tax.org.

(19) PricewaterhouseCoopers, *Paying Taxes 2009: The Global Picture*, Washington, PwC.

(20) De hecho, varios funcionarios tributarios de alto nivel en varios países occidentales han compartido con el autor juegos sobre cómo gestionar su agencia tributaria propia.

BIBLIOGRAFÍA

- ALLEY, C., y D. BENTLEY (2008), «The increasing imperative of cross-disciplinary research in tax administration», *e-Journal of Tax Research*, 6: 122-144.
- ALM, J.; J. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y M. RIDER (2005), *The Challenges of Tax Reform in a Global Economy*, Nueva York, Springer.
- AUSTRALIAN TAX OFFICE (2007), *Literature Review: Measuring Compliance Effectiveness*, Canberra, ATO.
- BARROS, C. (2007), «Technical and allocative efficiency of tax offices: A case study», *International Journal of Public Sector Performance Management*, 1.
- BIRD, R. (2004), «Administrative dimensions of tax reform», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, march: 134-150.
- BIRD, R., y M. CASANEGRA DE JANTSCHER (1992), *Improving Tax Administration in Developing Countries*, Washington, International Monetary Fund.
- BIRD, R., y E. ZOLT (2008), «Technology and taxation in developing countries: From hand to mouse», *National Tax Journal*, 61: 791-821.
- BRAITHWAITE, V. (2003), *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Aldershot, Ashgate.
- (2007), «Responsive regulation and taxation: Introduction», *Law and Policy*, 29: 3-10.
- CYR, D., y G. SWANSON (2007), «Not quite the triumph they describe: A response to Rainey and Thompson», *Public Administration Review*, 67: 576-578.
- DESAI, M. (2005), «The Degradation of reported corporate profits», *Journal of Economic Perspectives*, 19: 171-192.
- EBRILL, L.; M. KEEN; J-P. BODIN, y V. SUMMERS (2001), *The Modern VAT*. Washington, International Monetary Fund.
- FLYNN, N. (2007), *Public Sector Management*, Londres, Sage.
- FORSUND, F.; S. KITTELSEN; F. LINSETH, y D. EDVARSDEN (2006), «The tax man cometh -But is he efficient?», *National Institute Economic Review*, 197: 106-119.
- FREEDMAN, J.; G. LOOMER, y J. VELLA (2009), «Corporate tax risk and tax avoidance: New approaches», *British Tax Review*, 1: 74-116.
- GILL, J. (2003), «The nuts and bolts of revenue administration reform», Washington, World Bank, mimeo.
- HASSELDINE, J. (2008), «The search for best practice in tax administration», en C. EVANS y M. WALPOLE (eds.), *Tax Administration: Safe Harbours and New Horizons*, Birmingham, Fiscal Publications: 7-18.
- HASSELDINE, J.; K. HOLLAND, y P. VAN DER RIJT (2009), «The management of tax knowledge», informe preparado por la Association of Chartered Certified Accountants, Londres.
- HOOD, C. (2006), «Gaming in targetworld: The targets approach to managing British public services», *Public Administration Review*, 66: 515-521.
- KIRCHLER, E. (2007), *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge, Cambridge University Press.
- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J.; J. ARZE DEL GRANADO, y J. BOEX (2007), *Fighting Corruption in the Public Sector*, Oxford, Elsevier.
- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J., y B. TORGLER (2009), «The evolution of tax morale in modern Spain», *Journal of Economic Issues*, 43: 1-28.
- MCCARTEN, W. (2005), «The role of organizational design in the revenue strategies of developing countries», trabajo presentado en la *Global Conference on Value Added Tax*, Roma.
- MIKESSELL, J., y L. BIRSKYTE (2007), «Another view of IRS results: A comment on Rainey and Thompson», *Public Administration Review*, 67: 574-576.
- MOESEN, D., y A. PERSOON (2002), «Measuring and explaining the productive efficiency of tax offices: A non-parametric best practice frontier approach», *Tijdschrift Voor Economie en Management*, 47: 399-416.
- NATIONAL AUDIT OFFICE (2008), «Benchmarking of tax administrations: Report of the EUROSAI Study Group», informe no publicado.
- ONRUBIA, J. (2006), «The reform of tax administration in Spain», *International Studies Program Working Paper 06-12*, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.
- OWENS, J., y S. HAMILTON (2004), «Experience and innovations in other countries», en H. AARON y J. SLEMROD (eds.), *The Crisis in Tax Administration*, Washington, Brookings.
- PROCTOR, S., y G. CURRIE (2004), «Target-based teamworking: Groups, work and interdependence in the UK civil service», *Human Relations*, 57: 1547-1572.
- RAINEY, H., y J. THOMPSON (2006), «Leadership and the transformation of a major institution: Charles Rossotti and the Internal Revenue Service», *Public Administration Review*, 66: 596-604.
- (2007), «Response to Mikesell and Birskyte, and to Cyr and Swanson», *Public Administration Review*, 67: 579-583.
- SANDFORD, C. (2003), *Successful Tax Reform: Lessons from an Analysis of Tax Reform in Six Countries*, Bath, Fiscal Publications.
- SLEMROD, J.; J. WHITING, y J. SHAW (2009), «Tax implementation», informe preparado por la Commission on Reforming the Tax System para 21st Century, Chaired de Sir James Mirrlees. Londres: Institute of Fiscal Studies, mimeo.
- SWEDISH TAX AGENCY (2005), *Right from the Start*, Swedish Tax Agency, Estocolmo.
- TAN, C., y S. PAN (2003), «Managing e-transformation in the public sector: An e-government study of the inland revenue Authority of Singapore», *European Journal of Information Systems*, 12: 269-281.
- TOMKINS, C. PACKMAN; S. RUSSELL, y I. COLVILLE, (2001), «Managing tax regimes: A call for research», *Public Administration*, 79: 751-758.
- TORGLER, B. (2007), *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*, Cheltenham, Edward Elgar.
- TOUMI M. (2009), «Cultures of compliance: British and French tax enforcement compared», University of Lancaster, tesis doctoral, no publicada.
- VEHORN, C., y J. BRONDOLO (1999), «Organizational options for tax administration», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 53: 499-512.