



ORGANISATION FOR ECONOMIC
CO-OPERATION AND DEVELOPMENT

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET
DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES



Foro sobre Administración Tributaria

**La Administración Tributaria en los países de la
OCDE y en determinados países no miembros:
Serie "Información comparada" (2010)**

3 de marzo de 2011



CENTRO DE POLÍTICA Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIAS (CPAT)

Título de la edición original en inglés:

FORUM ON TAX ADMINISTRATION
Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries:
Comparative Information Series (2010)
3 March 2011

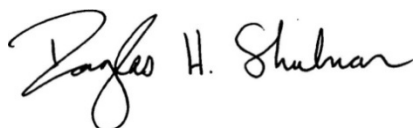
*Traducción al español patrocinada por la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos
en el marco del Convenio de Colaboración con la OCDE.
Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. España*

Prefacio

En el actual contexto de cambios vertiginosos, se les pide a los organismos de administración tributaria que hagan más con menos, que asuman nuevas tareas y, al mismo tiempo, que las administraciones públicas dispongan de los ingresos necesarios para financiar los grandes programas de los que se benefician sus administrados. La reciente crisis económica ha acentuado estas presiones, en especial, en lo que se refiere a la gestión de las devoluciones. El Foro sobre Administración Tributaria (FAT) ha dado respuesta a estos desarrollos, en este caso, ofreciendo comparaciones internacionales autorizadas de las estructuras, las funciones y el desempeño de las distintas administraciones tributarias en todo el mundo. Dichas comparaciones suponen una herramienta muy valiosa para que las administraciones tributarias puedan extraer enseñanzas de las experiencias de otros países, además de ofrecer ejemplos del funcionamiento práctico de otras administraciones. Además de lo anterior, las 49 prácticas idóneas elaboradas por el FAT ayudarán también a que los responsables de las administraciones tributarias a identificar qué es lo que funciona y lo que no.

La presente publicación del FAT, *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie "Información comparada" (2010)*, es la cuarta edición de esta serie. Contiene una amplia gama de datos comparados e intuitivos relativos a aspectos de la administración tributaria en todo el mundo. Han sido casi 50 países los que han contribuido al estudio del que se ha derivado esta publicación (todos los Estados miembros de la OCDE, además de la UE, el G20 y otros países. Proporciona un análisis único del entorno de la administración tributaria. Al fijar el contexto en el que operan las administraciones tributarias, no solo favorecerá la comprensión entre los países, sino que, a la vez, constituye una herramienta esencial de ayuda tanto para las administraciones como para los legisladores, pues permite identificar las tendencias más importantes y las innovaciones introducidas en las administraciones tributarias.

Quisiera expresar ahora mi agradecimiento a todos aquellos que han contribuido a este estudio. Espero que, a través de su amplia distribución, esta información resulte de utilidad para quienes trabajan en la administración tributaria y respalde la colaboración entre países.



Douglas H. Shulman
Presidente del FAT

Índice de contenidos

SOBRE ESTE DOCUMENTO	11
Sobre el FAT	12
Advertencia Preguntas e información	12
RESUMEN EJECUTIVO	13
CAPÍTULO 1. DISPOSITIVOS INSTITUCIONALES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	19
Introducción.....	20
El organismo de administración tributaria como institución	22
El grado de autonomía del organismo de administración tributaria.....	27
Ámbito de las responsabilidades de los organismos de administración tributaria.....	30
Organismo unificado para la recaudación de impuestos directos e indirectos.....	30
La recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales.....	30
Funciones de naturaleza distinta a la tributaria	36
Administración de las aduanas	38
Dispositivos de gobierno especiales.....	39
Consejos rectores y organismos consultivos	39
Control externo/independiente del sistema de administración tributaria	47
Gestión de reclamaciones y supervisión	49
CAPÍTULO 2. LA ORGANIZACIÓN DE ORGANISMOS DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	52
Organización para la recaudación de los impuestos.....	53
Estructuras organizativas de los organismos de administración tributaria y su evolución	53
Ejemplos por países de las estructuras organizativas de alto nivel	57
Reformas, reformas, reformas... ¡la historia interminable!.....	62
Operaciones de grandes contribuyentes.....	68
Características comunes a los grandes contribuyentes	69
Criterios utilizados por las administraciones tributarias para identificar a los grandes contribuyentes	70
Características comunes o importantes de las unidades de grandes contribuyentes	70
Dispositivos organizativos especiales para personas con patrimonio neto elevado	77
Tendencias emergentes en el crecimiento y riqueza de las personas con patrimonio neto elevado	79
Unidades organizativas dedicadas a las personas con patrimonio neto elevado y sus recursos de personal.....	81
Criterios empleados para identificar a las personas físicas con patrimonio neto elevado y números de contribuyentes clasificados como tales	83
Redes de oficinas de la administración tributaria	84
Ejemplos de programas de racionalización de las redes de oficinas	85
CAPÍTULO 3. ALGUNOS ASPECTOS DE LA GESTIÓN ESTRATÉGICA	89
Planificación estratégica en la administración tributaria.....	90
Gestión basada en la mejora de resultados	90

Criterios de planificación y gestión en los organismos de administraciones tributarias	91
Elaboración y publicación de los planes de gestión e informes de resultados anuales	92
Elaboración del plan estratégico: lo que revela la investigación	96
Evaluación de los resultados de los organismos de administración tributaria.....	106
Gestión y mejora del cumplimiento del contribuyente.....	117
Ámbitos de obligación tributaria del contribuyente.....	117
Adopción de un criterio de gestión del riesgo.....	118
Reconocimiento de las influencias sobre el comportamiento del cumplimiento del contribuyente.....	119
Control y análisis de las estrategias de gestión de riesgo de cumplimiento.....	120
Identificación del riesgo de cumplimiento, evaluación, priorización y tratamiento	121
Estimación de la brecha tributaria	123
Empleo de programas de inspección aleatoria	124
Informes de desempeño de los organismos de administración tributaria	125
Observaciones finales	125
CAPÍTULO 4. ESTRATEGIA DE GESTIÓN DE LOS RECURSOS HUMANOS, LOS MEDIOS DE LAS ORGANIZACIONES Y LOS RESULTADOS DEL PERSONAL.....	132
Estrategia de gestión de los recursos humanos, los medios de las organizaciones y los resultados del personal	133
Aspectos de la estrategia de gestión de los recursos humanos.....	134
Cambios en la política en aspectos de la gestión de los recursos humanos en los organismos de administración tributaria	141
Selección y designación del personal.....	142
Desarrollo del personal.....	143
Gestión de resultados	145
Gestión del talento	145
Incentivos y remuneración.....	147
Criterios de medición para el personal: plantilla y abandonos, perfiles de edad y titulación.....	148
Plantilla: abandonos.....	148
Rotación externa.....	151
Total de rotación.....	151
Perfiles de edad en los organismos de administración tributaria	152
Titulación	152
CAPÍTULO 5. RECURSOS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS NACIONALES	153
Recursos de las administraciones tributarias nacionales.....	154
Gastos imputables a la administración tributaria.....	154
Gasto total.....	155
Ratio de costes administrativos a recaudación.....	157
Ratio de costes administrativos a PIB	168
Comparación internacional de los gastos administrativos y los recursos humanos	174
Ratio "coste de recaudación"	174
Comparación de recursos humanos en los organismos de administración tributaria	176

Tendencias en recursos humanos en total en los organismos de administración tributaria de la OCDE	180
Distribución de personal por grupos funcionales	181
Externalización de funciones u operaciones de los organismos de administración tributaria.....	183
Las funciones de naturaleza distinta a la tributaria ejercidas por los organismos de administración tributaria	184
CAPÍTULO 6. INFORMACIÓN SOBRE RESULTADOS OPERATIVOS	188
Recaudación tributaria	190
Devoluciones de impuestos pagados en exceso	198
Prestación de servicios a los contribuyentes	200
¿Recibe servicio? El uso de normas de prestación de servicios en la administración tributaria y resultados relacionados en los organismos de administración tributaria	200
Actividades de comprobación	210
Controversias fiscales	218
Deuda tributaria y su recaudación	218
Repercusiones de la crisis financiera mundial.....	231
Mantenimiento de la deuda tributaria total en un mínimo	232
CAPÍTULO 7. PROVISIÓN Y USO DE SERVICIOS ELECTRÓNICOS EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	234
Provisión y uso de servicios electrónicos modernos	235
Presentación electrónica de las declaraciones	235
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	236
Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas	236
Impuesto sobre el Valor Añadido	237
Provisión de declaraciones previamente cumplimentadas a los contribuyentes	242
Pago electrónico de tributos	245
Otros servicios electrónicos a disposición de los contribuyentes.....	248
CAPÍTULO 8. MARCOS JURÍDICO Y ADMINISTRATIVO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	252
Derechos de los contribuyentes y decálogos	254
Acceso a las resoluciones tributarias	261
Registro de contribuyentes.....	263
Métodos de cálculo y valoración fiscal.....	270
Impuestos sobre la renta	270
Aspectos generales: sistemas de retención	270
Regímenes de retención en la fuente para rentas del trabajo dependiente	270
Regímenes de retención en la fuente para otras categorías de rentas	276
Utilización de la obligación de comunicación de información por terceros	279
Recaudación de los impuestos sobre la renta mediante pagos a cuenta y fraccionamientos	286
Sistemas de autoliquidación o cálculo realizado por la administración	287
Recaudación del IVA	303
Regulación de agentes o asesores fiscales	310
Revisión en vía administrativa	313
Recaudación en vía ejecutiva de tributos no pagados.....	314
Facultades de recaudación en vía ejecutiva de deuda tributaria	314

Facultades de acceso a la información y de visita al contribuyente	320
Infracciones tributarias, intereses, sanciones y medidas de ejecución.....	323
Incumplimiento de la obligación de presentar declaración en plazo	323
Incumplimiento de pago en plazo	323
Errores en la declaración de las obligaciones tributarias.....	324
Avances legislativos recientes	324

Anexos

ANEXO I. LISTADO DE ORGANISMOS DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARTICIPANTES: NOMBRE DEL ORGANISMO Y EJERCICIO FISCAL.....	371
--	-----

Cuadros

1	Un marco general de una administración tributaria: objetivos estratégicos e indicadores de resultados	21
2	La unificación de la recaudación tributaria y de las cotizaciones a los seguros sociales.....	31
3	Programas de cambio y transformación del HRMC	67
4	Nueva Zelanda: la prioridad sobre el cumplimiento del <i>Inland Revenue Department</i> (IRD) en 2010-11 Contribuyentes con ingresos elevados y en los tramos superiores de renta.....	78
5	<i>The state of the world's wealth</i> (Informe anual sobre la riqueza en el mundo): estudio de Capgemini & Merrill Lynch	80
6	Ejemplos de programas de racionalización de las redes de oficinas.....	85
7	Mejora de la administración pública: nuevas orientaciones	90
8	Fijación de objetivos y valoración de resultados: nuevas orientaciones y problemas observados en la generalidad de la administración pública.....	106
9	Evaluaciones publicadas de los riesgos clave de cumplimiento y sus tratamientos	123
10	Actividades de estimación de la brecha tributaria de algunos organismos de administración tributaria	124
11	Utilización de programas de inspección aleatoria por parte de ciertos organismos de administración tributaria	125
12	Informes de resultados: prestación de servicios puntual	126
13	Informes de resultados: cumplimiento del contribuyente	127
14	Informes de resultados: cumplimiento del contribuyente	129
15	Informes de resultados: percepciones de la prestación de servicios y competencia....	130
16	Australia: estrategia de personas	137
17	Recursos humanos del IRS en el futuro	138
18	Finlandia: cuantificación del compromiso, satisfacción y motivación del personal....	139
19	Singapur: cuantificación del compromiso, satisfacción y motivación del personal....	140
20	Ejemplos de los principales cambios de políticas de la gestión de los recursos humanos en organismos de administración tributaria	141
21	Ejemplos de prácticas de contratación innovadoras en organismos de administración tributaria	142
22	Irlanda: contratación del organismo tributario y externa	145
23	Gestión del talento	146
24	Sudáfrica: arquitectura del programa de desarrollo del liderazgo.....	148
25	Canadá: indicadores de movimiento de personal	151
26	Uso de ratios de "coste de recaudación" como eficacia o efectividad	162
27	Comparaciones internacionales de las ratios de "coste de recaudación"	174
28	Hacer más con menos la experiencia finlandesa y planes futuros.....	181
29	Dinamarca: la evolución de los borradores de declaración.....	242
30	Uso por parte de Francia de los borradores de declaración	243
31	Servicio de borradores de declaración en España.....	244
32	Decálogo del contribuyente. Ejemplo descriptivo de los derechos de los contribuyentes	258
33	Elementos clave del Decálogo del contribuyente de la Agencia Tributaria australiana.....	259
34	Elementos clave del Decálogo del contribuyente de la SKAT (Dinamarca)	260
35	Elementos clave del Decálogo del contribuyente de la HMRC del Reino Unido	261
36	Sistemas de retención para los contribuyentes asalariados	271

37	Nueva Zelanda: problemas con la administración de las retenciones (PAYE) y posibles soluciones.....	273
38	Reino Unido: problemas con la administración de las retenciones (PAYE) y posibles soluciones.....	274
39	Sistemas de retención y rentas percibidas por autónomos y actividades económicas ..	279
40	Comunicación de información por terceros en el caso de los ingresos procedentes de autónomos y actividades económicas	280
41	El impacto del cumplimiento del IVA en el caso de empresas (estudio realizado por PWC	303
42	Australia: legislación de los Servicios de Agentes Tributarios	311
43	Estados Unidos: examen de las personas encargadas específicamente de preparar las declaraciones	312

Figuras

1	Puntos de vista de Argentina sobre los beneficios de la integración de la seguridad social	33
2	Características de la estructura organizativa de los organismos de administración tributaria seleccionados.....	57
3	El modelo organizativo de alto nivel de Argentina (AFIP	58
4	La estructura de alto nivel de Austria para la administración tributaria	59
5	La estructura organizativa de alto nivel de las oficinas centrales de Francia	59
6	La estructura organizativa de alto nivel de las oficinas centrales de Hungría (APEH)	60
7	La estructura organizativa de la Agencia Tributaria japonesa (NTA.....	60
8	La estructura organizativa de las oficinas centrales del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de México.....	61
9	La estructura organizativa de alto nivel del <i>Inland Revenue Department</i> de Nueva Zelanda	61
10	La estructura organizativa de la Autoridad Tributaria de Israel.....	62
11	Operaciones de grandes contribuyentes: algunas características de las secciones de grandes contribuyentes de determinados organismos de administración tributaria.....	75
12	Ejemplo. El ciclo de gestión de resultados	91
13	Elementos clave de los planes estratégicos de los organismos de administración tributaria.....	98
14	Elementos clave de los planes estratégicos de los organismos de administración tributaria (continuación	100
15	Elementos clave de los planes estratégicos de los organismos de administración tributaria (continuación	102
16	Elementos clave de los planes estratégicos de los organismos de administración tributaria (continuación	104
17	El proceso de gestión de riesgo de cumplimiento	118
18	El modelo de diagnóstico de gestión de riesgos de cumplimiento.....	119
19	El modelo y espectro BISEP de actitudes del contribuyente hacia el cumplimiento ...	120

Diagramas

1	Modelo de vencimiento de las capacidades de los borradores.....	245
2	Modelo de vencimiento de los métodos de pago.....	247

Gráficos

1	Tendencia de los costes salariales medios/costes administrativos totales para funciones tributarias (%).....	155
2	Tendencia de los costes medios en TI/costes administrativos totales para todas las funciones (%)	156
3	Gasto medio o PIB de los organismos tributarios, 2005-2009 (países de la OCDE) .	168
4	Empleo medio de personal en las principales funciones tributarias (países de la OCDE).....	182
5	Empleo medio de personal en las principales funciones tributarias (países no pertenecientes a la OCDE).....	182
6	Empleo medio de personal en las principales funciones tributarias (países no pertenecientes a la OCDE).....	183
7	Tendencia de los valores medios de la ratio de la deuda fiscal a fin del ejercicio/recaudación neta anual (%)	229

Tablas

1	Dispositivos institucionales de la administración tributaria y principales impuestos gestionados por los organismos nacionales de administración tributaria	25
2	Competencias delegadas a los organismos de administración tributaria nacionales..	29
3	La recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales: las funciones de algunos de los organismos de administración tributaria/1	36
4	Algunas funciones de naturaleza distinta a la tributaria de los organismos de administración tributaria (con mención de las funciones)	37
5	Selección de características de la estructura organizativa de los organismos de administración tributaria	56
6	Características destacadas de las Unidades de Grandes Contribuyentes	72
7	Administraciones tributarias con unidades dedicadas a personas físicas con patrimonio neto elevado.....	83
8	Red de oficinas de los organismos de administración tributaria (2009.....)	87
9	Objetivos de resultados en la gestión asignada a los organismos de administración tributaria.....	94
10	Algunas prácticas de gestión (planes de gestión, informes anuales, etc.)	95
11	Criterio estratégico de gestión del cumplimiento del contribuyente	122
12	Estrategias de gestión de recursos humanos (HRM) de los organismos de administración tributaria	136
13	Aspectos de la contratación y desarrollo del personal	144
14	Gestión del rendimiento y remuneración.....	147
15	Criterio de medición del personal	150
16	Costes totales de administración referidos a las funciones de la administración tributaria.....	158
17	Costes en TI para todas las funciones.....	160
18	Comparación de los costes administrativos totales para las funciones tributarias y la recaudación neta/1.....	164
19	Gasto expresado como porcentaje del PIB de la administración tributaria y los organismos de administración tributaria	170
20	Gasto no tributario expresado como porcentaje del gasto de los organismos de administración tributaria	172
21	Recursos humanos dedicados a funciones de administración tributaria: indicadores relativos al personal/1	177
22	Tendencias de las plantillas totales de los organismos de administración tributaria miembros de la OCDE y movimientos previstos para el futuro/1.....	180

23	Datos totales sobre recursos humanos destinados a las principales funciones de la administración tributaria en 2009	186
24	Recaudaciones medias de tributos (por tipo principal de tributo) en 2008 (y medias de otros ejercicios)	192
25	Recaudaciones de ingresos y devoluciones	194
26	Recaudaciones de ingresos y devoluciones (cuotas relativas)	196
27	Conjunto de estándares de cumplimiento del servicio al contribuyente y rendimiento obtenidos en el ejercicio fiscal 2009/1	203
28	Conjunto de estándares de cumplimiento del servicio al contribuyente y rendimiento obtenidos en el ejercicio fiscal 2009/1	205
29	Conjunto de estándares de cumplimiento del servicio al contribuyente y rendimiento obtenidos en el ejercicio fiscal 2009/1	207
30	Actividades de verificación en el conjunto de contribuyentes	212
31	Actividades de verificación en grandes contribuyentes	214
32	Actividades de verificación en determinadas ratios	216
33	Datos sobre controversias fiscales objeto de recurso administrativo	219
34	Datos sobre controversias fiscales objeto de recurso administrativo	221
35	Datos sobre tributos impagados (no objeto de recurso)	223
36	Algunas ratios relacionadas con las actividades de recaudación en periodo ejecutivo de deudas tributarias	225
37	Algunas ratios relacionadas con las actividades de recaudación en periodo ejecutivo de deudas tributarias	227
38	Deudas tributarias e impactos de la crisis financiera mundial	231
39	Presentaciones de declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas	238
40	Presentaciones de declaraciones: beneficios societarios/impuesto sobre la renta e impuesto sobre el valor añadido	240
41	Métodos disponibles de pagos tributarios	249
42	Otros servicios electrónicos ofrecidos a los contribuyentes (o a sus representantes)	250
43	Derechos de los contribuyentes y regulación de los asesores fiscales	256
44	Características del sistema de adopción de resoluciones por la administración tributaria	262
45	Comparación del número de contribuyentes registrados (2009)	265
46	Tipos de identificadores de los contribuyentes ante la administración tributaria	267
47	Utilización de los identificadores de los contribuyentes a los efectos de comunicación y cruce de información	269
48	Regímenes de retención o regímenes declarativos para los ingresos de contribuyentes residentes	277
49	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: retenciones del empleador, pagos y obligaciones declarativas	282
50	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones	289
51	Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones	297
52	Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA): obligaciones de registro, pago y presentación de declaraciones	305
53	Características destacadas de los mecanismos de valoración o resolución de controversias fiscales	315
54	Facultades para la recaudación ejecutiva de deudas tributarias	318

55	Comprobación del cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones: acceso a la información y facultades de investigación de los funcionarios de la administración tributaria	321
56	Sanciones e intereses en caso de falta de presentación en plazo	326
57	Sanciones e intereses en caso de falta de pago en plazo	330
58	Sanciones e intereses por incumplimiento de la declaración correcta de la deuda tributaria.....	334

Sobre este documento

Objeto y metodología

Esta Serie informativa, elaborada por el Centro de Política y Administración Tributarias (CPAT) de la OCDE para el Foro sobre Administración Tributaria (FAT), ofrece la comparación internacional entre datos referidos a ciertos aspectos de los sistemas tributarios, y su administración, en los países miembros de la OCDE y en determinados países no miembros. El objetivo primordial de la Serie es proporcionar información que facilite el diálogo entre los representantes de las administraciones tributarias respecto de materias relacionadas con esta área; un diálogo que permita vislumbrar las oportunidades que tienen sus organismos para mejorar el diseño y la administración de sus respectivos sistemas tributarios.

Esta Serie informativa, la cuarta edición, recoge un amplio espectro de información que debería resultar de interés a los responsables de las administraciones tributarias de la mayor parte de los países, así como a otros observadores. La intención del Comité de Asuntos Fiscales es que esta Serie informativa se actualice aproximadamente cada dos años, de forma que evolucione hasta convertirse en la fuente definitiva de información comparada sobre administración tributaria para los países miembros de la OCDE y determinados países no miembros.

La información recogida en esta publicación procede de un cuestionario sobre los organismos de administración tributaria en los países de la OCDE y otros países seleccionados realizado durante 2010, de los informes anuales de los organismos de administración tributaria, de terceras fuentes de información (por ej. *el International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD*), así como de otras publicaciones tributarias de la OCDE y otras fuentes. Se han hecho todos los esfuerzos posibles para contrastar la información recogida en la Serie con los organismos de administración tributaria pertinentes y para dejar constancia de las fuentes de información utilizadas.

La Serie se publica bajo la responsabilidad del Secretario General de la OCDE y esta edición recibió la aprobación del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) en febrero de 2011. El Comité agradecería recibir de los miembros de la OCDE y demás países sus impresiones sobre ella, a fin de poder tenerlas en cuenta en sus futuras ediciones.

En el Anexo 1 se recoge el listado de los 49 países que han participado en esta edición. En esta edición, Chile, Estonia, Israel y Eslovenia figuran como países de la OCDE al haberse convertido formalmente en miembros en 2010. Como en ediciones anteriores, esta comprende una selección de países no pertenecientes a la OCDE a fin de satisfacer más plenamente el objetivo de realizar una comparación internacional y de beneficiar a un mayor número de países. Los criterios utilizados para seleccionar tales países fueron:

- Países que intervienen como observadores formales en el Comité de Asuntos Fiscales (CAF) (a saber: Argentina, Chile, China, Sudáfrica y la Federación Rusa);
- Países no pertenecientes a la OCDE, pero miembros de la Unión Europea (a saber: Bulgaria, Chipre^{1,2}, Letonia y Malta);
- Países cuya administración tributaria ha trabajado en estrecha colaboración durante los últimos años con el Foro sobre Administración Tributaria del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) (a saber: Malasia y Singapur); y

¹ **Nota elaborada por Turquía:** La información contenida en este documento en relación con "Chipre" se refiere a la parte sur de la isla. No existe una única autoridad que represente tanto a la población turca y greco-chipriota de la isla.

² **Nota elaborada por todos los países miembros de la Unión Europea integrados en la OCDE y por la Comisión Europea:** "La República de Chipre está reconocida por todos los miembros de Naciones Unidas con la excepción de Turquía. La información contenida en este documento está referida al área bajo control efectivo del Gobierno de la República de Chipre".

- Países pertenecientes al G20 que no se incluyan en los criterios antes mencionados (a saber: Indonesia y Arabia Saudí).

Sobre el FAT

El Foro sobre Administración Tributaria (FAT) fue creado por el Comité de Asuntos Fiscales (CAF) en julio de 2002. Desde entonces, el FAT ha crecido hasta ser un foro sobre administración tributaria único para las instancias superiores de las administraciones tributarias y de sus equipos de la OCDE y determinados países no miembros.

En 2009, los países participantes desarrollaron la visión del FAT estableciendo que:

“La visión del FAT busca crear un foro en el que los administradores fiscales puedan identificar, debatir e influir en las tendencias mundiales relevantes en el sector y desarrollar nuevas ideas para mejorar la administración tributaria en todo el mundo.

Dicha visión se fundamenta en el objetivo clave del FAT, que es:

“la mejora de los servicios al contribuyente y del cumplimiento de las obligaciones tributarias ayudando a los organismos tributarios miembros a incrementar la eficiencia, eficacia y equidad de la administración tributaria y reducir los costes del cumplimiento de las obligaciones

El FAT elabora asimismo análisis comparativos sobre diversos aspectos de la administración tributaria con la intención de ayudar a los países miembros y los no miembros seleccionados. Donde proceda, el Foro trabaja en colaboración con otras economías y negocios no miembros, con el objetivo de coordinar y desarrollar respuestas de administración tributaria sólidas a los retos y oportunidades actuales.³

Advertencia

Los organismos nacionales de administración tributaria se enfrentan a una multiplicidad de condiciones conforme a las que administrar sus sistemas tributarios. Cada Estado o territorio se diferencia de los restantes tanto por su entorno político y legislativo, como por sus prácticas administrativas y su cultura. Al estudiar las prácticas de un Estado concreto se deberá prestar especial atención a los factores complejos que hayan originado un planteamiento determinado.

Preguntas e información

Las preguntas relativas a cualquier materia tratada en esta nota informativa deben dirigirse a Richard Highfield (*CTPA International Co-operation and Tax Administration Division*) por correo electrónico (richard.highfield@oecd.org).

³ En la siguiente dirección de Internet puede encontrarse un resumen de todas las publicaciones del FAT, junto con enlaces web: <http://www.oecd.org/dataoecd/2/46/42419552.pdf>

Resumen ejecutivo

Esta serie describe las características clave de los sistemas tributarios nacionales vigentes en países pertenecientes a la OCDE y a determinados países no miembros. Su punto de partida es la premisa de que las administraciones tributarias estarán mejor informadas y trabajarán mejor conjuntamente si disponen de un amplio conocimiento del contexto administrativo en el que opera cada una de ellas. En esta serie se identifican elementos esenciales de los sistemas tributarios modernos y se utilizan datos, análisis y ejemplos de países que permiten destacar las tendencias más importantes, las últimas innovaciones y ejemplos de prácticas idóneas e indicadores o medidas de rendimiento. Los organismos de administración tributaria, pertrechados con todo este conocimiento, estarán mejor preparados para llevar a cabo sus propios análisis comparativos y estudios de referencia, en particular, en el caso de aspectos relacionados con los resultados alcanzados y con la evaluación comparativa de la eficacia. La publicación se estructura del modo siguiente:

- El Capítulo uno describe **los dispositivos institucionales** de los que disponen los Gobiernos para desarrollar las funciones de la administración tributaria nacional.
- El Capítulo dos esboza **las formas de organización** adoptadas por los organismos de administración tributaria, además de identificar las reformas de mayor calado que se han puesto en práctica recientemente, que están en curso de adoptarse, o que se han planeado.
- El Capítulo tres presenta brevemente las prácticas de los organismos de administración tributaria en **aspectos concretos de la gestión estratégica**.
- El Capítulo cuatro ofrece una visión general de los **aspectos de la gestión de los recursos humanos**.
- El Capítulo cinco ofrece un resumen y el análisis de los datos (plurianuales) obtenidos en relación con **los recursos asignados a los organismos de administración tributaria para administrar leyes tributarias nacionales**.
- El Capítulo seis expone un resumen de **datos operativos** (plurianuales) en áreas clave de la administración (como el servicio, la verificación y recaudación de deudas).
- El Capítulo siete identifica los avances alcanzados mediante **la prestación de servicios electrónicos modernos** para ayudar al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- El Capítulo ocho ofrece una visión general de **los marcos jurídico y administrativo empleados en la recaudación tributaria**, entre los que se incluyen: derechos de los contribuyentes emisión de resoluciones; sistemas de presentación de declaraciones, pago de tributos y liquidación tributaria (tributos principales); y la recaudación de deuda en periodo ejecutivo.

Más adelante, se exponen una serie de las observaciones y tendencias más importantes observadas.

Mecanismos institucionales de la administración tributaria

- La mayoría de las administraciones tributarias se configuran como organismos semiautónomos unificados, responsables de la administración de los tributos tanto directos como indirectos. En relación con lo anterior, existe una tendencia hacia la integración de la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales, en los casos en los que existen estos regímenes, donde las funciones normales de la recaudación tributaria dan una serie de beneficios.
- La gran mayoría de los organismos de administración tributaria tienen atribuidas una o varias responsabilidades de naturaleza no tributaria (como, por ejemplo, el pago de prestaciones o subsidios o la administración de las aduanas). Esta tendencia ha ido en

aumento durante la última década y refleja las actividades de racionalización emprendidas por las Administraciones Públicas, así como el aumento del empleo de los sistemas tributarios en las políticas sociales.

- En un número reducido de países, incluidas algunas grandes economías (por ejemplo, Canadá, Finlandia, Suecia, el Reino Unido y los Estados Unidos) las Administraciones Públicas han creado órganos consultivos o de gestión, formados por representantes externos, al objeto de reforzar el gobierno de las funciones de administración tributaria.

Las formas de organización de los organismos de administración tributaria

- A la vez que se señala la transición desde la estructura basada esencialmente en el “tipo de impuesto” hacia una orientada sobre parámetros “funcionales” o por “segmentos de contribuyentes”, los datos de la indican que la mayoría de los organismos tributarios cuentan con una estructura organizativa basada en la combinación de estos criterios: es decir, una estructura híbrida. En relación con lo anterior, y debido al impulso de las demandas de una mejora en los resultados, muchos de los organismos de administración tributaria disponen de un programa continuo de reformas en su estructura organizativa, siendo el objetivo principal aumentar la productividad y la eficacia.
- Los organismos tributarios parecen tender asimismo a crear unidades operativas especializadas, por ejemplo, en los grandes contribuyentes (que existen actualmente en 41 de los 49 países encuestados con formas diversas), centros de atención telefónica y procesamiento de datos nacionales, al tiempo que se ha reducido la densidad de las redes de las oficinas que prestan servicios de atención personal más tradicionales. No obstante, a pesar de la reciente labor del FAT en relación con los factores de cumplimiento presentados por personas físicas “con grandes patrimonios” y datos que señalan, en general, a un aumento importante de los números y patrimonio durante el último año o dos, escasas administraciones tributarias han avanzado en la creación de unidades dedicadas a la gestión de su cumplimiento.

Algunos aspectos de la gestión estratégica

- Si bien la mayor parte de los organismos de administración tributaria encuestados presentan un grado de autonomía elevado o adecuado, tres cuartas partes de las mismas, a grosso modo, señalan que se les exigió cumplir uno o más de los objetivos impuestos por la Administración Pública o el Ministerio de Hacienda (MH), añadidos a los ingresos presupuestarios. Los objetivos citados con mayor frecuencia fueron la reducción de costes, reducción de la carga administrativa, mejora de los niveles de satisfacción del contribuyente y reducción de las deudas tributarias.
- Los datos de la serie sugieren que ciertos organismos de administración tributaria no son lo bastante transparentes a la hora de comunicar públicamente la forma en que se administra el sistema tributario, bien en sentido general, o en el caso de áreas fundamentales de su funcionamiento: se observan vacíos en los datos, que incluyen la información relativa a sus resultados en conjunto (6 organismos), en la publicación de planes de gestión anuales o plurianuales (12 organismos) así como en los resultados obtenidos en cuanto a estándares y niveles de servicios (22 organismos). Con una nota positiva, la publicación muestra algunas muestras ejemplares de los resultados obtenidos de los organismos de administración tributaria en cuanto a un servicio puntual (Australia), cumplimiento de los contribuyentes (Canadá y Reino Unido), así como las percepciones de la comunidad de los servicios y la administración (España y Suecia).
- Hay margen de mejora para muchos organismos de administración tributaria respecto a la sensibilización del cumplimiento fiscal que sirva para disuadir del incumplimiento recurriendo con mayor frecuencia a los medios de comunicación.

- Reflejo de su carácter contencioso, menos de la mitad de las administraciones tributarias emprenden u organizan estudios dirigidos a obtener estimaciones del total de la brecha tributaria en los casos de algunos, o de todos, los principales tributos que se gestionan. Relacionado con esto, más de la mitad de los países encuestados informaron del uso de programas de auditoría aleatorios para generar los perfiles de riesgo e investigar el cumplimiento.

Algunos aspectos de la gestión de los recursos humanos

- Esta cuestión no se incluía en las anteriores series (o en otros estudios del FAT), por lo que no existen perspectivas históricas a las que recurrir en un contexto analítico. Si bien no se ha estudiado con detalle en esta serie, los datos aportados por los organismos de administración tributaria sugieren que las cuestiones de la gestión de los recursos humanos (HRM) reciben una atención adecuada por parte de las instancias superiores de los organismos de administración tributaria, donde más de la mitad han comunicado cambios de importancia en curso en la selección y desarrollo del personal, la gestión de sus resultados o los sistemas de recompensas y políticas.
- Se observa una tendencia clara a reducir el tamaño de la plantilla de los organismos de administración tributaria, con consecuencias sobre los requisitos de planificación en materia de personal, flexibilidad en la contratación a corto o medio plazo y, potencialmente, el compromiso y la motivación del personal.
- Más del 20% de los organismos de administración tributaria no llevan a cabo evaluaciones periódicas del grado de satisfacción de su personal ni de otras cuestiones relativas al puesto de trabajo, ni consultan los resultados de los estudios.
- Los datos proporcionados apuntan hacia variaciones de calado en los perfiles de edad de los organismos de administración tributaria y en la proporción del personal que cuenta con titulaciones de grado universitario o equivalentes, aunque no se han identificado las causas de estas variaciones.

Recursos de las administraciones tributarias nacionales

- Las Administraciones Públicas de muchos países tienden a la reducción de los recursos de los organismos de administración tributaria, debido a diversas necesidades (por ejemplo, aumentar la eficacia, o programas de reducción global del gasto público). En el caso de algunas administraciones tributarias (como las de Finlandia, los Países Bajos y el Reino Unido), está previsto que estas reducciones superen el 10% a medio plazo.
- Independientemente del punto de referencia empleado, los niveles relativos en cuanto al personal de los organismos de administración tributaria en el caso del funcionamiento de la gestión de los tributos varían enormemente y reflejan una compleja mezcla de factores influyentes, además de variaciones en la eficacia relativa.
- Aparte de la prestación de servicios de TI, las operaciones de procesamiento de datos y los servicios de agencia para la recaudación de los pagos tributarios, en raras ocasiones se recurre a la subcontratación de servicios en el ámbito de la administración tributaria.

Información sobre resultados operativos

- En general, el ejercicio fiscal de 2008 para los países de la OCDE experimentó un declive de la recaudación tributaria del 0,6% de PIB, un resultado ocasionado por la desaceleración económica asociada con la crisis financiera mundial; los países que mostraron una bajada significativa de la recaudación tributaria (es decir, superior al 2% del PIB) en 2008 fueron Australia, Islandia, Irlanda, Israel y España).
- La incidencia del total de devoluciones de impuestos pagados en exceso muestra una marcada variación entre los distintos países y refleja una gama de distintos diseños de sistemas de gestión tributaria, así como de otros factores que muestran consecuencias

importantes para las respectivas cargas de trabajo de los organismos de administración tributaria (así como de los estudios de referencia entre países).

- La práctica de aplicar estándares a las áreas de prestación de servicio más importantes y la supervisión de los resultados obtenidos al respecto sigue siendo una práctica relativamente inmadura entre los organismos de administración tributaria, de entre los que más de la mitad de los organismos encuestados cuenta con un conjunto completo de estándares.
- Los valores y volúmenes de resultados de verificación comunicados (usando los comparadores pertinentes) varían de forma significativa entre los distintos organismos de administración tributaria, resultado de una compleja mezcla de factores que deberá tenerse en cuenta en cada uno de los puntos de referencia detallados que se lleven a cabo.
- La incidencia de los impuestos impagados, como se muestra en el volumen relativo de sus relaciones de impagos, varía sustancialmente entre los países encuestados, lo que indica una variación importante en el nivel general de cumplimiento del pago por parte de los contribuyentes.
- Los datos de los cuestionarios indican que los impactos de la crisis financiera mundial sobre los programas de recaudación tributaria de los organismos de administración tributaria fueron muy desiguales (por ej., casi el 40% de dichos organismos comunicaron un aumento del valor total de su relación de impagos durante los ejercicios de 2007 al final del 2009 que superaba el 20%; en el caso de 13 de estos organismos, el aumento superó el 40%).
- En cuanto a los resultados de la recaudación tributaria, las respuestas de los países a la encuesta indican graves deficiencias en los sistemas de gestión de la información de muchos organismos de administración tributaria.

Prestación y uso de servicios electrónicos en la administración tributaria

- Los sistemas de presentación electrónica se han universalizado hace poco tiempo en su disponibilidad para los tributos principales, y más de la mitad de las administraciones tributarias los emplean en el caso de la mayoría de los contribuyentes del IRPF y el IVA. En relación con lo anterior, algunos de los organismos de administración tributaria (por ej., Argentina, Letonia, Lituania, Portugal y Turquía) indican importantes aumentos (+50%) en el empleo de la presentación electrónica durante los últimos seis años, resultado de introducir un cierto grado de exigencia en la presentación electrónica obligatoria de declaraciones tributarias o en las iniciativas administrativas (por ej., ampliación de los periodos de presentación).
- El borrador preconfeccionado de las declaraciones tributarias ha evolucionado hasta ser un elemento destacado (hay quien opina que, más bien, un elemento de transformación) de la estrategia de los servicios electrónicos de algunos organismos de administración tributaria (por ej., los de Chile, Dinamarca, Finlandia, España y Suecia) y su utilización aumenta considerablemente en otros.
- Alrededor de la mitad de los organismos de administración tributaria no han podido comunicar el alcance del empleo de los sistemas de pago electrónico para la recaudación de tributos, lo que sugiere que este aspecto de la automatización de la recaudación no estaría recibiendo la debida atención en ciertos países. En los casos en que se dispusieron de dichos datos, estos indican que muchas administraciones tributarias deben progresar en gran medida a fin de automatizar por completo el proceso de los pagos tributarios.
- La mitad de los organismos de administración tributaria comunicaron que ofrecen un paquete completo de servicios electrónicos que incluyen servicios de información tributaria, acceso en línea a los datos personales del contribuyente, comunicaciones electrónicas con el contribuyente, uso a distancia por parte del personal de los

organismos de administración tributaria de los servicios electrónicos y bases de datos en línea de legislación y jurisprudencia.

Marcos jurídico y administrativo en la administración tributaria

- Con alguna excepción, los organismos de administración tributaria funcionan mediante un conjunto formal de derechos del contribuyente establecidos en la legislación u otros estatutos, o bien en documentos administrativos; se incluyen ejemplos de varias iniciativas de los organismos de administración tributaria en este área (por ejemplo, Australia, Dinamarca y el Reino Unido).
- La gran mayoría de los organismos de administración tributaria encuestados emiten resoluciones públicas y, a solicitud del contribuyente, también privadas; los datos de esta serie y de series anteriores sugieren una leve tendencia hacia la imposición por parte de estos organismos de tasas por la prestación de ciertas resoluciones privadas.
- La existencia de sistemas integrales para el registro de contribuyentes y asignación de NIF es una característica fundamental de los mecanismos de la administración tributaria en la mayoría de los países; estos constituyen la base de los procesos de presentación de declaraciones, recaudación, liquidación y verificación; con sistemas muy distintos de administración tributaria personal, existen importantes diferencias entre países en cuanto al tamaño relativo de sus respectivas bases de datos de registros de contribuyentes y de las cargas de trabajo relacionadas.
- Los regímenes de retención en la fuente para rentas del trabajo dependiente varían de forma considerable en su diseño (por ej., criterio acumulativo frente a no acumulativo) con distintas consecuencias tanto para los trabajadores como para los organismos de administración tributaria (es decir, para las cargas de trabajo).
- La mayoría de los organismos de administración tributaria encuestados administran también los regímenes de retención del impuesto sobre la renta (bien como impuesto final, bien como pagos deducibles del impuesto final) para la recaudación del impuesto sobre la renta derivada de intereses (en 30 países) y dividendos (27 países); los sistemas de retención se han ampliado en algunos países a los pagos en ciertas categorías de trabajadores autónomos/contratistas/pequeñas y medianas empresas (18), rentas (14), cánones y patentes (23), ventas de acciones (14), ventas de inmuebles (9) y ciertos premios e ingresos procedentes de juegos y loterías (23).
- Salvo raras excepciones, todos los países prevén la recaudación gradual del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en el caso de rentas respecto a las que no se aplica una retención en la fuente) y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas, mediante un régimen de pagos anticipados. Los requisitos de estos mecanismos varían considerablemente (por ejemplo, en el número de pagos, bases de su computación y sus intervalos) que tienen repercusiones para los contribuyentes y las cargas de trabajo de las administraciones tributarias.
- Si bien la mayor parte de las administraciones tributarias utilizan el sistema de auto-liquidación para la gestión de los impuestos sobre la renta, sigue habiendo una cantidad considerable de contribuyentes que siguen solicitando el impreso de la liquidación administrativa; más aún, en los países de la OCDE.
- Los sistemas de comunicación de información de los pagos por terceros con respecto a los ingresos de empleo, dividendos y ingresos por intereses (muchos de los cuales estaban también sometidos a retenciones) son en gran parte universales. Los sistemas de comunicación de información por terceros son menos frecuentes, pero sin embargo significativos, para otras categorías de pagos, por ejemplo para determinadas rentas (22), rentas específicas percibidas por autónomos (25), así como la venta y compra de acciones/bienes inmobiliarios (23).
- Los umbrales de registro aplicados en los países encuestados varían notablemente; sin embargo, la repercusión sobre la carga de trabajo administrativo y sobre la carga de

cumplimiento para los contribuyentes se alivia en muchos países por medio del escalonamiento de las obligaciones de pago y presentación de declaraciones (por ejemplo, trimestrales, semestrales o anuales) o con la utilización de “tipos uniformes” para el cálculo del IVA debido.

- El plazo concedido a las grandes y medianas empresas para liquidar el impuesto varía sustancialmente entre los países de la OCDE, oscilando entre diez y sesenta días.
- Menos de un tercio de las administraciones tributarias encuestadas comunicaron la existencia de legislación o reglamentación específica que regula las actividades tributarias de los profesionales en este ámbito; Australia y los Estados Unidos se citan como ejemplos con iniciativas recientes que pueden resultar de interés.
- Sobre la base de las respuestas de los países a la encuesta, únicamente la mitad de los organismos de administración tributaria han unificado sus sanciones por la presentación fuera de plazo, el pago fuera de plazo y la omisión de obligaciones tributarias en los casos de los tributos principales, al objeto de simplificar la gestión de los mismos.

Capítulo 1. Dispositivos institucionales de la administración tributaria

Resumen

En este capítulo se facilitan detalles sobre los dispositivos institucionales de los que disponen los Gobiernos para desarrollar las funciones de la administración tributaria nacional o federal.

Aspectos clave

Dispositivos institucionales

- En 28 países, la administración tributaria es responsabilidad de un organismo semiautónomo unificado (en el caso de China, un organismo independiente) directamente dependiente de un ministro del gobierno; en 10 de estos países, se ha establecido entre el organismo de administración tributaria y el Ministro correspondiente un consejo rector o comité asesor integrado por representantes externos a la administración.
- En 10 países, la administración tributaria es responsabilidad de una dirección menos autónoma integrada en la estructura del Ministerio de Hacienda (MH); En 10 países la administración tributaria compete a direcciones u organismos múltiples integrados en el organigrama de los MH, con una autonomía bastante limitada.
- Con excepción de cuatro países (Chipre, Luxemburgo, Malasia y Malta) todos los encuestados han fusionado la administración de los principales impuestos directos e indirectos en un único organismo de recaudación tributaria.
- Respecto de la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales, se observa una clara dicotomía: de los 31 países de la OCDE a los que les es aplicable, 19 recaudan estas cotizaciones a través de un organismo de seguridad social independiente, mientras que en los restantes, la recaudación de tales cotizaciones está integrada en las funciones normales de la administración tributaria; la integración es la fórmula preferida en los 13 países seleccionados no pertenecientes a la OCDE, habiéndola adoptado 8 de ellos; un número reducido de países está analizando la posibilidad de integrarlas (por ej. las Repúblicas Checa y Eslovaca y Japón).
- Nueve países miembros de la OCDE han integrado la administración de impuestos y aduanas en un único organismo; en los 15 países no pertenecientes a la OCDE, esta integración de la administración tributaria y aduanas en un único organismo se aplica en 4 de ellos.
- Los organismos nacionales de administración tributaria de la mayoría de los países europeos son también responsables de la recaudación de los impuestos sobre bienes inmuebles (y en muchos casos también de los impuestos sobre los vehículos de tracción mecánica); en los restantes países la administración de estos impuestos está conferida a organismos tributarios de administraciones de rango inferior al nacional.

Funciones de naturaleza distinta a la tributaria

- En 33 de los 49 países, se han asignado a los organismos nacionales de administración tributaria funciones distintas de las inherentes (por ejemplo, el pago de prestaciones sociales, la recaudación de deudas distintas de las tributarias (por ejemplo, las ayudas por menores dependientes, los préstamos para estudiantes), así como la gestión de elementos de las pólizas de pensiones estatales para la jubilación.

Autonomía de los organismos de administración tributaria

- El grado de autonomía de los organismos de administración tributaria encuestados varía considerablemente; las facultades menos comunes son: 1) el diseño de su estructura interna (11 países); 2) discrecionalidad para asignar presupuestos (9 países); 3) discrecionalidad para fijar las dotaciones de personal en el marco de los límites de límites presupuestarios generales (13 países); y 4) discrecionalidad para negociar el nivel de remuneración de su personal (18 países).

Consejos rectores y consultivos

- En diez países, incluidas algunas grandes economías (por ej., Canadá, Finlandia, Suecia, el Reino Unido y los Estados Unidos) las Administraciones Públicas han creado órganos consultivos o de gestión, formados por representantes externos, al objeto de reforzar el gobierno de las funciones de administración tributaria.

Gestión de reclamaciones y organismos de supervisión de la administración tributaria

- Las Administraciones Públicas de, al menos, tres países han creado organismos independientes especialmente dedicados a la gestión de reclamaciones relacionadas con la administración tributaria; mientras que en otros dos países se han constituido organismos independientes de supervisión para el control de los organismos de administración tributaria.

1. Los aspectos descritos en este capítulo sobre los dispositivos institucionales de los países encuestados son los siguientes:

- 1) El organismo de administración tributaria como institución;
- 2) El grado de autonomía del organismo de administración tributaria;
- 3) El ámbito de responsabilidades de los organismos de administración tributaria (comprendidas las funciones distintas de las tributarias);
- 4) Regímenes especiales de gobierno (órganos rectores/asesores y organismos de supervisión independientes);
- 5) Dispositivos institucionales especiales para la resolución de reclamaciones planteadas por los contribuyentes.

Otros aspectos (por ejemplo, los planes estratégicos de los organismos de administración tributaria, los marcos jurídicos y los recursos) se estudian en otros capítulos de esta publicación.

Introducción

2. En prácticamente todos los países encuestados, el sistema tributario es el responsable de generar la mayor parte de la recaudación necesaria para financiar los servicios prestados por la Administración. Dado el espectro y la naturaleza de las leyes que deben administrarse, los sistemas de liquidación y autoliquidación en los que basarse y el gran número de clientes administrados, los organismos de administración tributaria precisan de las facultades y la autonomía necesarias para el desempeño de su labor de forma eficiente y efectiva. Por otro lado, deben actuar de forma justa e imparcial y su actuación debe percibirse como tal, además de estar sometidos a diversos controles y ajustes para garantizar la transparencia en su labor y la debida responsabilidad en relación con su gestión global del sistema tributario.

3. Si bien este aspecto no ha sido objeto de análisis detallado por el Comité de Asuntos Fiscales (CAF), otros organismos sí han llevado a cabo un trabajo útil para definir los rasgos y características deseables de los dispositivos institucionales adecuados para la correcta administración del sistema tributario de un país. Como ejemplo de ese trabajo el conjunto de

"Planes de actuación"⁴ desarrollados por la Comisión (CE) para guiar a los países candidatos a la UE en el reforzamiento de sus administraciones tributarias. Los planes de actuación contienen unas pautas útiles (en términos de objetivos estratégicos e indicadores de resultados) en relación con las características deseables para un sistema institucional efectivo de administración tributaria, y se describen brevemente en el Cuadro 1. Evidentemente, los planes de actuación enfatizan las siguientes características que se desean para los organismos de administración tributaria nacionales:

- Se garantiza un nivel adecuado de autonomía;
- Sus obligaciones se reflejan claramente en su misión, visión y objetivos;
- Cuenta con una estructura y facultades propias que le permiten una *actuación eficiente y efectiva*;
- Cuenta con los recursos necesarios;
- Cuenta con un marco jurídico estable; y
- Es responsable, de sus actuaciones, que están sometidas a control y evaluación.

Cuadro 1. Un marco general de una administración tributaria: objetivos estratégicos e indicadores de resultados	
Objetivos estratégicos	Indicadores de resultados
1. Garantizar a la administración tributaria un <i>nivel adecuado de autonomía</i>	¿Se concede por ley autonomía a la administración tributaria?
	¿Existe base legislativa en la que se defina ante quién responde el responsable de la administración tributaria?
	Esta autonomía ¿queda reflejada en la estructura organizativa y en las responsabilidades operativas de la administración tributaria?
	La administración tributaria ¿tiene libertad para diseñar y llevar a la práctica su propia política operativa?
2. Las obligaciones de la administración tributaria se reflejan claramente en su misión, perspectiva y objetivos	¿Están en línea los cometidos de la administración tributaria con su misión y perspectiva?
	¿Establece la administración tributaria sus propios objetivos, criterios de referencia y planifica sus actuaciones?
	¿Se hace pública la misión de la administración tributaria ante los contribuyentes y otras partes interesadas, así como ante su personal?
3. La administración tributaria cuenta con su propia estructura y facultades que le permiten una actuación eficiente y efectiva	La estructura de la administración tributaria ¿permite el cumplimiento de sus cometidos y obligaciones?
	La estructura organizativa de la administración tributaria ¿prevé la descentralización de responsabilidades de forma que las decisiones relativas a los contribuyentes puedan adoptarse en el nivel más adecuado?

⁴ Los planes de actuación de naturaleza tributaria, desarrollados originalmente en 1999 y actualizados, se describen como el conjunto de pautas que subyacen a un criterio claro basado en las prácticas idóneas de la UE, frente a las que toda administración fiscal o tributaria puede contrastar su propia capacidad operativa. Los planes de actuación tienen numerosas aplicaciones internacionales, véase: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/fiscal_blueprint_en.pdf

Cuadro 1. Un marco general de una administración tributaria: objetivos estratégicos e indicadores de resultados (continuación)	
Objetivos estratégicos	Indicadores de resultados
4. La administración tributaria cuenta con los recursos necesarios para aplicar y gestionar el sistema tributario	La administración tributaria ¿dispone de recursos y financiación suficientes para garantizar la aplicación eficiente de sus criterios y el cumplimiento de sus funciones?
	¿Los recursos de la administración tributaria resultan del debate presupuestario basado en acuerdos de cumplimiento?
	El ciclo de planificación presupuestaria ¿abarca varios años, de manera que se permita la planificación estratégica y la reasignación de los fondos excedentarios?
5. El organismo de administración tributaria cuenta con un marco jurídico estable que garantiza una buena administración y la recaudación de los impuestos debidos	¿Es competencia de la administración tributaria la formulación de leyes en materia de liquidación, recaudación y de las medidas para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias (dejando la responsabilidad de la formulación de otras leyes fiscales al ministerio de hacienda)?
	¿Concede la ley a la administración tributaria los poderes suficientes para que ejerza de forma eficiente todas las responsabilidades conferidas?
6. La administración tributaria es responsable , de sus actuaciones, que están sometidas a control y evaluación	¿Existe en la administración tributaria un sistema de auditoría interna?
	¿Existe una institución externa independiente encargada de controlar las actividades de la administración tributaria y de evaluar sus resultados?

Fuente: *Fiscal Blueprints (Planes de actuación fiscal) Comisión europea, unión fiscal y aduanera, 2007.*

El organismo de administración tributaria como institución

4. La organización de las funciones del sector público ha variado considerablemente durante la última década. Como se señaló en un documento de trabajo del Fondo Monetario Internacional.⁵

“La reestructuración de la administración ha sido una constante durante las tres últimas décadas, los poderes públicos buscan el medio de prestar sus servicios de forma más eficiente y con menor coste para los ciudadanos.

En algunos casos, las estructuras de gobierno tradicional (por ejemplo, un ministerio organizado según una arquitectura jerárquica) se han considerado demasiado rígidas para responder a las necesidades, en constante evolución, de la población y a los retos a los que se enfrenta la administración en la sociedad moderna. Si bien los cambios que ha experimentado la administración se han calificado más como “evolución que revolución”⁶, se observa la tendencia de las administraciones a transferir facultades a los organismos y autoridades designadas que intervengan en su nombre...

La administración tributaria no ha escapado totalmente a esta tendencia. Los gobiernos de los países desarrollados han buscado métodos para mejorar la prestación de sus servicios y algunos han optado por la creación de un organismo semiautónomo para lograr más fácilmente sus objetivos de mejorar la recaudación, prestar un mejor servicio a los contribuyentes y contar con opciones de gestión de los recursos humanos más flexibles. Los gobiernos de los países en desarrollo comparten muchos de estos

⁵ Véase *Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating their Success, (Autoridades fiscales: problemas para la evaluación de sus logros)*, Documento de trabajo del FMI n° 06/240, Maureen Kidd y William Crandall, octubre 2006.

⁶ Véase *Difficulties with Autonomous Agencies (Dificultades con los organismos autónomos)* Manning y Matsuda (Banco Mundial), 2000.

objetivos y tienen que hacer frente a otras complicaciones añadidas. Los problemas relacionados con la insuficiencia de capacidad y la necesidad de llevar a cabo reformas administrativas de envergadura, asociados a la corrupción y a la larga tradición de falta de cumplimiento, han originado una estructura distinta de la administración, obligando tanto a los encargados de la toma de decisiones como a los organismos donantes interesados, a financiar las necesarias reformas."

5. Estas reestructuraciones han provocado el nacimiento de diversos dispositivos institucionales al servicio de la administración de la legislación fiscal (que pueden incluir la competencia de la recaudación de cotizaciones a seguros sociales o la administración de las aduanas). A los efectos de esta publicación, se han identificado cuatro categorías generales de dispositivos institucionales⁷. Estas son las siguientes:

- **Una única Dirección enmarcada en el Ministerio de Hacienda:** las funciones de la administración tributaria son competencia de una única unidad (por ej., una Dirección) enmarcada en la estructura del ministerio de hacienda (o su equivalente).
- **Varias Direcciones enmarcadas en el Ministerio de Hacienda:** las funciones de la administración tributaria son responsabilidad de diversas unidades (por ej., Direcciones) enmarcadas en la estructura del ministerio de hacienda (a menudo, compartiendo las funciones de apoyo necesarias, como son las de tecnologías de la información y de recursos humanos);
- **Un organismo unificado semiautónomo:** las funciones de la administración tributaria, junto con las funciones de apoyo necesarias (como son las de tecnologías de la información y de recursos humanos) las desempeña un organismo semiautónomo unificado, cuyo responsable depende directamente de un ministro del gobierno.
- **Un organismo semiautónomo unificado dotado de un consejo rector:** las funciones de la administración junto con las funciones de apoyo necesarias (como son las de tecnologías de la información y de recursos humanos) las desempeña un organismo semiautónomo unificado, cuyo responsable depende directamente de un ministro del gobierno y de una junta de control o consejo de supervisión integrado por miembros externos.

6. Como se señala en la Tabla 1, son 29 los países que han establecido un organismo semiautónomo unificado (o, en el caso de China, un organismo independiente) responsable de la administración tributaria (y en algunos casos de la de aduanas)⁸, mientras que el resto de países operan a través de otros modelos (dotados de menos unificación o autonomía). Esta diversidad institucional es resultado, en gran medida, de las diferencias en las estructuras políticas y sistemas de administración pública de los países encuestados, así como de los modelos históricos. Las principales conclusiones extraídas de los datos facilitados son las siguientes:

⁷ Más allá de estas cuatro categorías, en Italia existe un acuerdo único para la realización de las operaciones de administración tributaria. En ese país, la *Agenzia delle Entrate* (AE), que cuenta con alrededor de 33.500 empleados y es una de las cuatro agencias fiscales (junto a la *Agenzia delle Dogane*, la *Agenzia* del Territorio y la *Agenzia* del *Demanio*) dependientes del Ministerio de Economía y Hacienda, es la responsable principal de la administración tributaria. La *Agenzia delle Dogane* (Agencia de Aduanas) es la responsable de los impuestos especiales, del IVA aplicado sobre las importaciones y de aduanas, la *Agenzia* del Territorio (Agencia Territorial) es la responsable del catastro, de los registros de la propiedad y de las valoraciones de la propiedad; mientras que a la *Agenzia del Demanio* (Agencia de la Propiedad Inmobiliaria Pública) es la responsable de la gestión de los inmuebles de titularidad estatal. Además, algunas de las funciones de administración tributaria no son competencia directa de la AE, sino que son otras agencias las que prestan el servicio: 1) El fraude fiscal laboral que implica a unos 22.000 trabajadores corresponde a un departamento policial fiscal independiente (la Guardia di Finanza); 2) La recaudación en periodo ejecutivo de las deudas tributarias y las deudas de las contribuciones sociales impagadas corresponde a una entidad independiente de titularidad estatal (*Equitalia s.p.a.*), que dispone de unos 10.000 empleados; 3) Las actividades de procesamiento de datos corresponden a una entidad independiente privada (*Sogei s.p.a.*), que, además, colabora en otras funciones estatales

⁸ La expresión "organismo semiautónomo unificado" pretende englobar el modelo denominado en otros entornos "modelo de la autoridad fiscal" que se observa en numerosos países en desarrollo (por ej. Kenia, Perú, Sudáfrica, Tanzania y Zambia).

- Todos los países encuestados, con excepción de cinco (la India, Luxemburgo, Malasia, Malta⁹ y Chipre) han fusionado la administración de los principales impuestos directos e indirectos en un único organismo de recaudación tributaria. En aquellos países en los que no se ha seguido este criterio, la administración tributaria está al cargo de diversas direcciones u organismos independientes, normalmente integradas en la estructura del ministerio de hacienda.
- De los 31 países miembros de la OCDE que cuentan con un régimen de cotizaciones a los seguros sociales independiente, 19 optaron por recaudar tales cotizaciones a través de un organismo de seguridad social distinto (o varios organismos), mientras que en los restantes, la recaudación de tales cotizaciones está integrada en las funciones normales desempeñadas por los organismos tributarios; en 15 de los 16 países seleccionados no pertenecientes a la OCDE que gestionan las cotizaciones a los seguros sociales, la integración es la fórmula más utilizada, habiéndola adoptado 8 de ellos.
- Nueve de los países miembros de la OCDE han integrado la administración de impuestos y aduanas en una agencia o en una dirección, en tanto que otros han anunciado planes para hacerlo; en los 16 países no pertenecientes a la OCDE, esta integración de la administración tributaria y aduanera en una única agencia o dirección se ha adoptado en cuatro de ellos.
- Treinta y seis países cuentan con organismos separados para la administración tributaria y de aduanas; de ellos, 19 países en los que existen organismos independientes para la administración tributaria y de aduanas.
- Los organismos nacionales de administración tributaria de la mayoría de los países miembros de la OCDE son también responsables de la recaudación de los impuestos sobre bienes inmuebles (y en muchos casos también de los impuestos sobre los vehículos de tracción mecánica), mientras que en prácticamente todos los países no europeos, miembros de la OCDE, la administración de estos impuestos está conferida a organismos tributarios de administraciones de rango inferior al nacional.
- Según el estudio llevado a cabo en esta serie, se han creado en diez países órganos consultivos o de gestión, formados por representantes externos al objeto de supervisar o asesorar respecto al funcionamiento de los dispositivos de administración tributaria.

7. La práctica consistente en crear un organismo distinto y especializado que abarque la totalidad de los impuestos (y en ocasiones las aduanas), desvinculado de la estructura interna del ministerio de hacienda (o su equivalente) y con un amplio espectro de facultades autónomas, refleja una evolución más general de la administración del sector público que en algunas ocasiones se ha denominado el modelo de "organismo ejecutivo". En el contexto de la administración tributaria, este modelo, denominado en ocasiones el modelo de "autoridad fiscal" ha sido objeto de numerosos estudios externos por cuenta de diversas organizaciones nacionales e internacionales¹⁰.

⁹ El Ministro de Hacienda de Malta ha anunciado la creación de un organismo unificado tributario y aduanero en su anuncio de los Presupuestos para 2010.

¹⁰ Por ejemplo, véase *Modernisation of Tax Administration: Revenue Boards & Privatisation as Instruments for Change* (Modernización de la administración tributaria: Juntas rectoras y privatización como instrumentos para el cambio) escrito para el *Bulletin for International Fiscal Documentation* por Glenn P. Jenkins (febrero 1994); *Designing for Performance: The Semi-Autonomous Revenue Authority Model in Africa & South America*, (Diseño de resultados: el modelo de autoridad fiscal semiautónoma en África y Sudamérica) Robert Taliencio (Banco Mundial) 2004; & *Are Semi-Autonomous Revenue Authorities the Answer to Tax Administration Problems in Developing Countries? A Practical Guide* (¿Son las autoridades fiscales semiautónomas la respuesta a los problemas de la administración tributaria en los países en desarrollo? Guía práctica) elaborada por Arthur Mann para USAID, agosto 2004; y *Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating their Success*, (Autoridades fiscales: problemas para la evaluación de sus logros), Documento de trabajo del FMI n° 06/240, Maureen Kidd y William Crandall, octubre 2006.

Tabla 1. Dispositivos institucionales de la administración tributaria

País	Carácter del organismo (*)/1	Principales tipos de impuestos administrados por los organismos de administración tributaria o las direcciones múltiples nacionales/2								
		IRPF	IRS	IVA	Imp. Especiales	Imp. Bienes Inmueb.	Imp. Herencias	Imp. Patrimonio	Imp. vehículos tracción mecánica	CSS
1) Países de la OCDE										
Australia	OSU	✓	✓	✓	✓	x	x	x	x	No aplic.
Austria	SDMOF	✓	✓	✓	✓	x	x	x	✓	x
Bélgica	VDMdH/1	✓	✓	✓	✓/2	x	x	x	✓	x
Canadá	OSUC	✓	✓	✓	✓	x	x	x	x	✓
Chile	OSU/1	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	x/2	x
Rep. Checa	SDMOF	✓	✓	✓	x	✓	✓	x	✓	x
Dinamarca	OSU/1	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	x
Estonia	SDMOF	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	✓/2	✓
Finlandia	OSUC	✓	✓	✓	x/2	✓	✓	x	x/2	✓
Francia	SDMOF	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓	x
Alemania	VDMdH/1	✓	✓	✓	x	✓/2	✓	x	✓/2	x
Grecia	VDMdH	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x
Hungría	OSU	✓	✓	✓	x	x	✓	✓	x	✓
Islandia	OSU	✓	✓	✓	✓	x	x	✓/2	✓	✓
Irlanda	OSU	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	✓	✓
Israel	SDMOF	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	✓	x
Italia	Otro/1	✓	✓	✓	x	✓	✓	x	x	✓
Japón	OSU	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	✓	x
Corea	OSU	✓	✓	✓	✓	✓/2	✓	x	x	x
Luxemburgo	VDMdH/1	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓	x	x
México	OSUC	✓	✓	✓	✓	x	x	x	x	x
Países Bajos	SDMOF	✓	✓	✓	✓	x/2*	✓	x/2**	✓	✓
Nueva Zelanda	OSU	✓	✓	✓/2	x	x	x	x	x	No aplic.
Noruega	OSU	✓	✓	✓	x	x	✓	✓	x	✓
Polonia	VDMdH/1	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓	x	x
Portugal	VDMdH	✓	✓	✓	x	✓	✓	x	✓	x
Rep. Eslovaca	OSU	✓	✓	✓	x	x/2	x	x	✓	x
Eslovenia	OSU	✓	✓	✓	x	✓	✓	x	✓	✓
España	OSU	✓	✓	✓	✓	x	x	✓/2	✓/2	x
Suecia	OSUC/1	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	✓	✓
Suiza	DUMdH/1	✓	✓	✓	x	x	x	x	x	x
Turquía	Otro/1	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x
Reino Unido	OSUC	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	✓/2
EEUU	OSUC	✓	✓	No aplic.	✓	x	✓	x	x	✓

Tabla 1. Dispositivos institucionales de la administración tributaria (continuación)

País	Carácter del organismo (*)/1	Principales tipos de impuestos administrados por los organismos de administración tributaria o las direcciones múltiples nacionales/2								
		IRPF	IRS	IVA	Imp. Especiales	Imp. Bienes Inmueb.	Imp. Herencias	Imp. Patrimonio	Imp. vehículos tracción mecánica	CSS
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE										
Argentina	OSUC	✓	✓	✓	✓	x	x	✓	x	✓
Bulgaria	OSUC	✓	✓	✓	x	x	x	x	x	✓
China	Otro/1	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓/2
Chipre	VDMdH/1	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	x	x
La India	OSU	✓	✓	x	x	x	x	✓	x	x
Indonesia	SDMOF	✓	✓	✓	x	✓/2	x	x	x	x
Letonia	OSU	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	✓	✓
Lituania	SDMOF	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	x
Malasia	Otro/1	✓	✓	x	x	✓	✓	x	x	x
Malta	VDMdH/1	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	x	✓
Rumanía	OSU	✓	✓	✓	✓	x	x	x	x	✓
Rusia	OSU	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x
Arabia S.	SDMOF	x/2	✓	x	x	x	x	x	x	No aplic.
Singapur	OSUC	✓	✓	✓	x	✓	✓	x	x	x
Sudáfrica	OSUC	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	x	✓/2

Fuente: respuestas a las encuestas e investigación de la Secretaría (informe del organismo de administración tributaria en cuestión). (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

(*) OSU: Organismo semiautónomo unificado; OSUC: Organismo semiautónomo unificado dotado de un consejo rector formal o un grupo asesor formado por agentes externos; DUMdH: Dirección única enmarcadas en el Ministerio de Hacienda; VDMdH: Varias Direcciones enmarcadas en el Ministerio de Hacienda.

8. La lógica que subyace a este modelo se ha descrito en los siguientes términos:¹¹

“Los argumentos en favor del modelo del “organismo ejecutivo” están básicamente relacionados con la eficiencia y la eficacia: 1) como organismo con una misión única, puede centrar todo su esfuerzo en el desempeño de un único cometido; 2) como organización autónoma, puede gestionar sus actividades como si se tratara de una empresa, libre de interferencias políticas en sus actuaciones cotidianas; y 3) liberado de las restricciones impuestas por la función pública, puede contratar, conservar (o despedir) y motivar a su personal con el fin de mejorar sus resultados”.

9. El análisis de las ventajas y los inconvenientes de este cambio excede del ámbito de la presente publicación, que se limita a señalar unos pocos elementos clave, extraídos de la citada investigación:

- Se han llevado a cabo numerosos estudios para evaluar si el modelo de la “autoridad competente” es pertinente o no para la administración tributaria, pero ninguno de ellos ha alcanzado conclusiones inequívocas respecto de su efecto global sobre la eficiencia y la eficacia del organismo de administración tributaria.
- Como se señaló en un informe de estudio de 2005 elaborado por el Departamento de Desarrollo Internacional del Reino Unido (DFID¹²) y en otros informes, sobre las experiencias habidas con autoridades fiscales, se plantean una serie de dificultades prácticas en relación con la cuantificación de los beneficios resultantes de la introducción del modelo. Entre otras: 1) la cuantificación: la dificultad inherente a toda valoración cuantitativa del impacto de un concepto como el de la autonomía; 2) los

¹¹ Véase *The Reform of Revenue Administration: A study for the Department for International Development (DFID)*, (La reforma de la administración tributaria: un estudio para el Departamento de Desarrollo Internacional) Delay, Devas y Hubbard, junio 1998.

¹² Véase *Revenue Authorities and Taxation in Sub-Saharan Africa: A Concise Review of Recent Literature from the Investment, Competition and Enabling Environment Team*, (Autoridades fiscales e imposición en el África subsahariana: un breve repaso a la documentación por el Equipo de Inversión, Competencia y Entorno posibilitador) DFID, febrero 2005.

datos: las limitaciones para obtener los tipos de datos necesarios previos y posteriores a la implantación; y 3) la atribución/causalidad: la existencia de factores exógenos que puedan dificultar el establecimiento de la relación causal, y por tanto de atribución de una ventaja observada a una iniciativa concreta (incluyendo el modelo en sí mismo).

- La puesta en práctica del modelo necesita apoyarse sobre diversas bases (por ej. la buena relación con el ministerio de hacienda, una dirección fuerte por parte de los responsables del organismo de administración tributaria y políticas adecuadas sobre recursos humanos que favorezcan los buenos resultados y la posibilidad de mejorar los negativos).
- Como se señaló en el documento de trabajo del FMI, es previsible que la fuente directa de mejora de la eficiencia y la eficacia provenga del compromiso continuado de reforma de las estructuras, sistemas y procesos, en particular, la concepción de programas de servicios y ejecución bien diseñados, la correcta atribución de los recursos y la gestión eficaz. La creación de una nueva estructura de gobierno es, en el mejor de los casos, un primer paso en esta dirección.
- Muchos países que han aplicado el modelo lo consideran en gran medida como un catalizador de la reforma. Como se señaló en el documento de trabajo del FMI..... *“con independencia de la ausencia de elementos probatorios para la constitución de una autoridad fiscal, sí existe la convicción de que los países que han adoptado este modelo de gobierno lo perciben como una contribución significativa al proceso de reforma y a la mejora de resultados”*.

El grado de autonomía de los organismos de administración tributaria

10. En términos generales, la amplitud de las facultades conferidas a los organismos nacionales de administración tributaria depende de factores diversos tales como el sistema de administración y el grado de desarrollo de la práctica administrativa del sector público del país, así como el modelo institucional adoptado por la administración tributaria. Como se señaló anteriormente, un mayor nivel de autonomía entraña la posibilidad de incrementar la eficacia y eficiencia, pero en la práctica ha resultado difícil presentar pruebas claras de tales resultados.

11. Como se indicó más arriba y se muestra en la Tabla 1, aproximadamente el cincuenta por ciento de los países miembros de la OCDE, han creado organismos semiautónomos, mientras que la Tabla 2 ahonda en el tipo y naturaleza de las facultades de las que disponen los organismos de administración tributaria. En la práctica, esta autonomía incluye todas o algunas de las siguientes facultades o responsabilidades:

- **Gestión de gastos:** facultad discrecional para afectar o atribuir fondos presupuestarios a las distintas funciones administrativas a fin de responder a las prioridades que surjan o varíen. En la práctica, esta facultad debe permitir al organismo de administración tributaria utilizar sus recursos con más pericia, logrando así una “mejor utilización de los fondos gastados”.
- **Organización y planificación:** la competencia exclusiva para: 1) establecer la estructura de organización interna de los organismos de administración tributaria para el desempeño de las funciones de administración tributaria, comprendidas las decisiones sobre el tamaño y la distribución geográfica de sus dependencias; y 2) formular los planes estratégicos y operativos del organismo de administración tributaria. En la práctica, cabe esperar que el ejercicio efectivo de estas facultades permita al organismo de administración tributaria responder con más rapidez ante una modificación de circunstancias, contribuyendo así a la eficiencia y eficacia general.
- **Estándares de resultados:** la capacidad para establecer sus propios estándares de resultados administrativos (por ejemplo, los objetivos respecto de los servicios al contribuyente);

- **Contratación, formación y remuneración del personal:** la capacidad para definir la cualificación y capacitación académica o técnica por categoría funcional de los empleados, y para contratar y despedir al personal conforme a los criterios y al procedimiento establecidos para el sector público; la capacidad para crear y desarrollar programas de formación y promoción del personal; y la capacidad de negociar las retribuciones del personal conforme a los principios o dispositivos del sector público en su conjunto. En la práctica, la utilización eficaz de estas competencias debe permitir al organismo de administración tributaria hacer un uso más eficaz de sus recursos humanos.
- **Tecnologías de la información:** la competencia para gestionar sus propios sistemas informáticos internos, o para externalizar la prestación de dichos servicios mediante la contratación con el sector privado. Dada la ubicuidad de la tecnología en la administración tributaria, la utilización efectiva de esta facultad puede influir notablemente en los resultados organizativos en general (comprendida la capacidad de respuesta).
- **Interpretación del Derecho tributario:** la competencia para interpretar, en forma de acuerdos, resoluciones o decisiones de índole pública o privada, cómo debe entenderse esta rama fiscal del Derecho, con sometimiento únicamente a los organismos judiciales. Se espera que el ejercicio correcto de esta facultad en la práctica ayude a clarificar a los contribuyentes la aplicación de la ley y su administración.
- **Ejecución:** la capacidad ejecutoria, sin tener que elevar esta responsabilidad a otra instancia, respecto de ciertas facultades vinculadas a la aplicación de la ley (como, por ej., la obtención de información de contribuyentes y de terceros, así como la imposición de gravámenes sobre bienes por razón de deudas insatisfechas). El ejercicio de esta facultad permite al organismo de administración tributaria responder con rapidez ante el incumplimiento de los contribuyentes.
- **Sanciones e intereses:** la facultad para imponer sanciones administrativas (sanciones e intereses) por incumplimientos, y para condonarlas cuando concurren las circunstancias adecuadas. En la práctica, el ejercicio de esta facultad dota de más flexibilidad al organismo de administración tributaria en el tratamiento del incumplimiento de los contribuyentes.

12. Sobre la base de las respuestas de los países a la encuesta de los organismos de administración tributaria participantes (recopiladas en la Tabla 2), las áreas en las que las autoridades de dichos organismos tienen menos flexibilidad o autonomía están relacionadas con: 1) la definición y aplicación de su organización interna (11 países); 2) la asignación presupuestaria para responder a las prioridades nuevas o modificadas (9 países); 3) la capacidad de definir el número y composición de sus recursos humanos (13 países); y 4) la capacidad para ejercer influencia sobre el nivel de remuneración del personal o de negociarlo (18 países). Entre los países de la OCDE, se observó un grado de autonomía relativamente limitado en Bélgica, Japón, Luxemburgo, Portugal y Turquía.

Tabla 2. Competencias delegadas a los organismos de administración tributaria nacionales

País	Competencias delegadas que pueden ejercer los Organismos Nacionales de Administración Tributaria								
	Capacidad normativa	Condonar multas o intereses	Diseñar estructura interna	Asignación Presupuestaria	Establecer dotaciones/composición de personal	Fijar estándares de servicios	Criterios decisivos para contratación personal	Contratar y despedir personal	Negociar los niveles retributivos del personal
1) Países de la OCDE									
Australia	✓	✓/2	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Austria	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x
Bélgica	x/2*	✓/2**	x	x	x	✓	✓	x	x
Canadá	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Chile	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Rep. Checa	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Dinamarca	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Estonia	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Finlandia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Francia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Alemania/2	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓	x
Grecia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Hungría	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Islandia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Irlanda	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x
Israel	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x
Italia	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓	x
Japón	✓	✓	x	x	x	✓	✓	✓	x
Corea	✓	✓	✓	x	x	✓	✓	✓	✓
Luxemburgo	✓	✓/2	✓	x	x	✓	✓	x	x
México	✓	✓	✓	✓	x/2*	✓	✓/2**	✓	✓
Países Bajos	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Nueva Zelanda	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Noruega	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Polonia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Portugal	✓	✓	x	x	x	✓	✓	x	x
Rep. Eslovaca	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Eslovenia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
España	✓/2	✓	✓	✓	✓	✓	✓/2	✓/2	✓
Suecia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Suiza	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Turquía	✓	✓	✓	x	x	✓	✓	x	x
Reino Unido	✓	✓	✓	✓	✓	✓/2	✓	✓	✓
EEUU	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE									
Argentina	✓	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Bulgaria	✓	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
China	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x
Chipre	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	x	x
La India	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓	x
Indonesia	✓	✓	x	x	x	x/2	x	x	x
Letonia	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓	✓	No disp.
Lituania	✓	✓	x	✓	✓	✓	x	✓	x
Malasia	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓
Malta	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓	x	x
Rumanía	✓	x	x	✓	x	✓	✓	✓	x
Rusia	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Arabia S./2	✓	x	x	✓	x	✓	✓	✓	x
Singapur	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Sudáfrica	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Fuente: respuestas de los países a la encuesta (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

13. Debe hacerse notar igualmente que incluso con un mayor nivel de autonomía, los organismos de administración tributaria seguirían desarrollando su actividad en el marco de sistemas diseñados para garantizar su dependencia de áreas de administración superiores y su responsabilidad ante los ciudadanos a quienes sirven. Estos sistemas podrían consistir en la creación de consejos rectores o de gestión y unas obligaciones más amplias de responsabilidad ante los organismos de los que dependen. Ambas posibilidades se analizan con más detalle más adelante en este mismo capítulo y en el Capítulo 2.

Ámbito de las responsabilidades de los organismos de administración tributaria

Organismo unificado para la recaudación de impuestos directos e indirectos

14. La Tabla 1 ofrece, además, una visión general de los impuestos administrados por los organismos de administración tributaria. Con pocas excepciones, los países encuestados han unificado la recaudación de los impuestos directos y (la mayoría) de los indirectos. El caso más reciente de unificación fue la integración efectuada por el Reino Unido de su administración fiscal (*Inland Revenue*) y la de aduanas (*Customs and Excise*) en un único organismo: *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC), constituido en abril de 2005. Más recientemente, el Ministro de Hacienda de Malta anunció (en su presentación de los Presupuestos de 2010) la intención de su Gobierno de integrar los departamentos independientes de impuestos directos e indirectos, junto con el de aduanas, en una única administración unificada de tributos y aduanas. Desde finales de 2010, la existencia de organismos distintos se restringe el ámbito de un pequeño número de países integrados en la Commonwealth (Chipre, la India y Malasia) y Luxemburgo.

15. Existe una excepción a este criterio integrado de administración tributaria. Como se muestra en la Tabla 3, 19 países tienen conferida la gestión de los impuestos especiales a organismos distintos del principal organismo de administración tributaria, en la mayor parte de los países el organismo responsable de la administración de aduanas.

La recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales

16. Las cotizaciones a los seguros sociales constituyen, en la gran mayoría de los países estudiados, una fuente de rentas que complementan la recaudación del Estado para la financiación de determinados servicios públicos (por ejemplo, los servicios sanitarios, las prestaciones de desempleo y las pensiones)¹³. Como se desprende de los datos de la Tabla 24 (Capítulo 5), las cotizaciones a los seguros sociales son ahora, consideradas individualmente, la primera fuente de recursos públicos en muchos países miembros de la OCDE, especialmente en los europeos. No obstante, y como se indica en la Tabla 1, las administraciones han seguido caminos distintos en lo referente a la organización institucional para su recaudación.

17. De los 31 países miembros de la OCDE con regímenes independientes de seguridad social, la mayoría (unos 19 países) gestionan actualmente la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales a través de una o varias agencias u organismos distintos del organismo tributario principal. (Tanto la República Checa como la Eslovaca comunicaron contar con planes para integrar la recaudación tributaria y de las cotizaciones a los seguros sociales durante los próximos 2-3 años, en tanto que Japón ha indicado que su *Tax Commission* ha recomendado

¹³ En la mayoría de esos Estados, el papel preponderante de dichas cotizaciones proviene del denominado modelo Bismarck que continúa siendo hoy en día la base del sistema de seguros sociales en buena parte de Europa. Este modelo considera la seguridad social que aporta el Estado como una forma especial de seguro, cuyas prestaciones y cotizaciones están vinculadas a los sueldos y salarios de los trabajadores. En un cierto número de países las aportaciones se canalizan a través de fondos independientes que no pasan a integrar el presupuesto general del Estado. Por el contrario, especialmente en los países escandinavos y en los de habla inglesa de la OCDE, una parte importante del gasto público relacionada con las prestaciones sociales tiende a estar directamente financiada con cargo a las recaudaciones tributarias generales de la administración, aunque, incluso en Estados que siguen el modelo Bismarck, los fondos de los seguros sociales muestran un déficit persistente que necesita recursos financieros provenientes de la tributación general.

llevar a cabo un examen para crear una agencia de administración tributaria para la recaudación tanto de los tributos como de las cotizaciones a los seguros sociales - véanse los comentarios posteriores.) Los restantes 12 países miembros de la OCDE han integrado la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales en la actividad recaudadora tributaria. Fuera de los países integrantes de la OCDE se observa también esta dicotomía en el planteamiento: Chile, Chipre, Malasia, Singapur y Sudáfrica gestionan la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales a través de un organismo distinto y se paró mientras que otros países como Argentina, Bulgaria, China (aunque no en todas sus provincias), Estonia, Letonia y Rumanía han integrado la recaudación de estas cotizaciones en y la administración fiscal. La Federación Rusa ha transferido la competencia de la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales a su organismo de administración tributaria a principios de la década de los 2000, aunque ha revocado recientemente esta decisión en una reforma global del régimen de cotizaciones a los seguros sociales.

18. El Foro sobre Administración Tributaria (FAT) no ha examinado las ventajas e inconvenientes de estos dos planteamientos esencialmente diferentes para la recaudación de los fondos públicos. Sin embargo, esta cuestión de las agencias de recaudación diferenciadas de las cotizaciones a los seguros sociales y los tributos plantea cuestiones evidentes sobre su eficacia y eficiencia, sin mencionar la carga de cumplimiento adicional para las empresas al tener que tratar con dos organismos recaudatorios diferentes. Investigación por parte de funcionarios del Departamento de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario Internacional¹⁴ a fin de identificar las razones por las que muchos países han optado durante la última década aproximadamente por la integración de la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales en las actividades de recaudación generales (véase el Cuadro 2).

Cuadro 2. La unificación de la recaudación tributaria y de las cotizaciones a los seguros sociales

Los argumentos clave para la unificación contenidos en el documento de trabajo del FMI fueron los siguientes:

1) Aspectos comunes del proceso fundamental: el argumento para unificar la recaudación de los tributos y de las cotizaciones a los seguros sociales surge de los aspectos comunes a ambas recaudaciones, entre otros la necesidad: (1) de identificación y registro de los cotizantes y contribuyentes utilizando un único número de registro; (2) de contar con sistemas para recabar información en forma de declaraciones de los empleadores y de los trabajadores por cuenta propia, normalmente basadas en definiciones de renta similares; (3) de aplicar (en el caso de empleadores) las retenciones en la fuente del impuesto y de las cotizaciones sobre las rentas de sus asalariados y de ingresarlas en los organismos correspondientes (normalmente a través del sistema bancario); (4) de contar con un sistema de recaudación eficaz a fin de localizar a aquellos empleadores que no presenten la declaración o que no den cuenta de los pagos; y (5) de verificar la exactitud de la información utilizando métodos modernos de auditoría basados en el riesgo.

2) Utilización eficiente de los recursos: los Estados que han pasado a integrar la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales en su actividad recaudadora tributaria han constatado a menudo que los costes marginales derivados de la ampliación de los sistemas utilizados para que la administración tributaria se haga cargo de las cotizaciones a los seguros sociales son relativamente reducidos. Este es un factor particularmente importante para aquellos países que carecen de recursos para llevar a cabo dos reformas muy similares en organismos distintos. Por ejemplo, algunos países han integrado en la administración tributaria la recaudación de pagos tan diversos como las cotizaciones a seguros para la indemnización por accidentes, cotizaciones a seguros médicos, ayudas a la infancia y el reembolso de préstamos a estudiantes. Si bien las características de cada una de estas actividades son muy diferentes, los países en cuestión han valorado la utilización de las capacidades de recaudación de la administración tributaria para reducir los costes y mejorar los niveles de recaudación.

¹⁴ Véase el documento de trabajo del FMI titulado: *Integrating Tax and Social Security Contribution Collections Within a Unified Revenue Administration: The Experience of Central and Eastern European Countries*, (Integración de la recaudación tributaria y de las cotizaciones a los seguros sociales mediante un organismo unificado de recaudación: la experiencia en los países de la Europa Central y del Este). Peter Barrand, Graham Harrison, Stanford Ross (diciembre 2004).

3) Competencias fundamentales de los organismos tributarios y sociales: a lo largo del tiempo, las administraciones tributarias fueron creando sus competencias fundamentales en materia de recaudación. Hay países cuyas administraciones tributarias han demostrado haber mejorado sus niveles de recaudación respecto de los pagos del tipo de las cotizaciones sociales, o lo han hecho de forma más eficiente, cuando estas funciones les han sido transferidas desde los organismos de la seguridad social. Las administraciones tributarias cuya única misión consiste en la recaudación de los impuestos, desarrollan una estructura organizativa basada en el cumplimiento y procesos muy uniformes para el cálculo y la recaudación de los impuestos. De forma similar, los organismos de la seguridad social normalmente se organizan en torno a un objetivo clave que consiste en determinar los derechos individuales para percibir las prestaciones, y el pago eficiente de dichas prestaciones a sus beneficiarios. Igualmente desarrollan una estructura organizativa y procesos acordes con estas funciones y resulta lógico concluir que al incorporar a sus funciones la responsabilidad de la recaudación, en cierto modo ajena a su objetivo clave, se compromete tanto la eficiencia de dicha recaudación como la de la prestación de los beneficios. Es muy posible que los organismos de la seguridad social tengan resultados satisfactorios limitados al sobrepasar un cierto nivel en el cumplimiento de sus objetivos de recaudación.

4) Reducción de los costes de administración: con la atribución de la responsabilidad de la recaudación a la administración tributaria se elimina la duplicación de competencias esenciales que, de no ser así, podría darse en las áreas de proceso de datos, requerimientos de presentación de declaraciones, recaudación en periodo ejecutivo e inspección a los empleadores. Esta eliminación de la duplicación de funciones podría entrañar una reducción significativa de los costes que soporta la administración, permitiendo: (1) una reducción de personal y economías de escala en relación con la gestión y la formación de los recursos humanos, la reducción del número de administradores y la aplicación de sistemas comunes para la presentación y pago de las declaraciones, medidas de cumplimiento y registro y verificación de datos; (2) menores costes de infraestructura con la reducción de oficinas, redes de telecomunicaciones y funciones relacionadas; y (3) eliminación de los costes de sistemas informáticos duplicados y menores riesgos en el desarrollo y mantenimiento de los sistemas.

5) Reducción de los costes de cumplimiento para los contribuyentes y cotizantes: al atribuir la responsabilidad de la recaudación a las administraciones tributarias se pueden reducir también notablemente los costes de cumplimiento de los empleadores, con menos trabajo burocrático, resultado de modelos y sistemas de registro unificados, y programas comunes de inspección que abarcaran a la vez Renta, IVA y los impuestos sobre los sueldos y salarios, así como las cotizaciones a los seguros sociales basadas en la renta y en los sueldos y salarios. También se reducen los costes de cumplimiento para los contribuyentes y cotizantes con el uso, cada vez más importante, de los sistemas de pago y presentación de declaraciones a través de los dispositivos electrónicos basados en Internet. Esta simplificación puede mejorar también la exactitud de los cálculos que realizan los empleadores y, por tanto, los niveles de cumplimiento.

19. Las observaciones presentadas en el Cuadro 2 plantean interesantes consideraciones para los poderes públicos y están corroboradas por las experiencias de una serie de países que han integrado la recaudación de los tributos y la de las cotizaciones a los seguros sociales. Por ejemplo, funcionarios del organismo de administración tributaria de Argentina (AFIP) han destacado una serie de beneficios desde su experiencia de integración (véase el Gráfico 1).

Figura 1. Puntos de vista de Argentina sobre los beneficios de la integración de la seguridad social



20. Como parte de la encuesta llevada a cabo en la elaboración de la publicación actual, dos países comunicaron que los planes para integrar la recaudación de los tributos y las cotizaciones a los seguros sociales se hayan muy avanzados.

21. Los funcionarios de la administración tributaria eslovaca señalaron que su gobierno había aprobado en mayo de 2008 una propuesta de reforma institucional conocida como "Concepto de reforma de las administraciones tributaria y aduanera que prevé la integración de la recaudación de los impuestos, los derechos de aduana y las cotizaciones de seguros". Como parte de esta propuesta, que deberá entrar en vigor progresivamente, en diversos años, y que estará sujeta a un estudio de viabilidad más detallado, se producirá una transferencia de competencias en materia de recaudación de las cotizaciones sociales desde las instituciones existentes hacia el nuevo organismo. Sus perspectivas respecto a la lógica que subyace a esta reforma se reflejan en los comentarios siguientes¹⁵...

"La recaudación de los impuestos y de las cotizaciones a los seguros sociales corresponde a tres instituciones con áreas funcionales diferentes, con lo que se reduce, primero, la tasa de cumplimiento tanto respecto a los tributos como a las cotizaciones de seguros sociales; segundo, el éxito de la tasa de recuperación de saldos pendientes en los casos de los tributos no abonados y de las cotizaciones a los seguros sociales; y se aumenta la posibilidad de emplear varias vías de recuperación y transferencia de saldos pendientes, además de los sistemas de información de instituciones individuales que no están intervencionalizados (lo que, en última instancia, aumenta los costes operativos de dichas instituciones). Este hecho afecta al crecimiento de la burocracia y la administración, acarreando efectos negativos sobre los gastos presupuestarios del gobierno general.

Tres ministerios (tres instituciones que abarcan áreas distintas) y cuatro leyes diferentes se traducen en distintos criterios para gestionar materias similares: un informe anual final del impuesto sobre la renta en la administración tributaria, un informe final de las cotizaciones a los seguros sociales por parte de contribuyentes que perciben rentas altas, no contabilización por parte del SIC y los PFMC de las cotizaciones a los seguros sociales en el caso de planes de ahorro de pensiones para personas de avanzada edad. Y, además, otra muestra: existen bases de evaluación diferentes para el caso de las cotizaciones sociales y de las de sanidad, distintas bases de datos, distintos sistemas de información, etc.

En el caso de que hubiese que crear desde cero un nuevo sistema completo de recaudación de impuestos y cotizaciones a los seguros sociales, la mejor opción sería, claramente, la de una recaudación conjunta de impuestos y cotizaciones a los seguros sociales a través de una única institución. El beneficio para los pagadores (particulares y empresas) es un sistema considerablemente más sencillo, que permitiría calcular los impuestos y las cotizaciones a los seguros sociales a través de un único formulario. Todos los pagos y la información aneja se reúnen, en este caso, en una única institución, que es el único socio necesario tanto para particulares como para empresas. Solamente hay una base de datos central y única tanto para los sujetos imposables como para los beneficiarios o aportadores a los seguros sociales simultáneamente. La institución única es, además, el único punto de contacto en caso de surgir problemas en relación con la recaudación, lo que supone una mayor accesibilidad para los sujetos imposables, las personas que realizan aportaciones a los seguros y para la administración pública".

22. La **República Checa** comunicó que su gobierno estaba planificando actualmente la integración de las funciones de recaudación de impuestos, derechos de aduana, y de las

¹⁵ Véase *Reforma de las administraciones tributaria y aduanera que prevé la integración de la recaudación de los impuestos, los derechos de aduana y las cotizaciones de seguros* (Página 101, *The UNITAS Program*), marzo 2010.

cotizaciones a los seguros sociales y seguros de enfermedad en un único organismo. El trasfondo de esta iniciativa se expone en los siguientes comentarios¹⁶...

“Al gobierno de la República Checa le preocupa que tanto los costes que supone la recaudación para la administración tributaria como los que acarrea el cumplimiento para los contribuyentes se encuentran entre los más altos de Europa. La mayor preocupación es la sostenibilidad de la base financiera de los sistemas de seguridad social, además de la fiabilidad de su mecanismo de recaudación de ingresos. Si los sistemas de recaudación no son sólidos, la cobertura efectiva se convierte en un problema grave y descontrolado, con el riesgo de que se haga endémico. Habría quien se beneficiase del sistema sin aportar sus cuotas al mismo, con lo que dicho sistema sería insostenible, por gravoso, económicamente. Al igual que sucede en otros países, el gobierno de la República Checa ha estado buscando fórmulas que mejoren el sistema de recaudación de ingresos a la vez que fomenta el cumplimiento voluntario haciéndolo atractivo a contribuyentes y a quienes realizan aportaciones.

A la luz de estas tendencias, el gobierno adoptó la Resolución n.º. 1462, de 20 de diciembre de 2006, por la que se encomienda a los Ministerios de Hacienda, Trabajo y Seguridad Social, y Sanidad la elaboración del material para el Borrador de Consolidación de Procedimientos, que tiene como objetivo simplificar y racionalizar la administración de los impuestos, derechos de aduana, y de las cotizaciones a los seguros sociales y seguros de enfermedad con el fin de mejorar la eficacia interna y externa y la efectividad de las agencias de detección de la evasión fiscal de forma integrada.”

23. Por último, los responsables de la administración tributaria **japonesa** comunicaron que su Comisión Tributaria había propuesto en su informe de 2010 para el Primer Ministro un examen para la creación de una agencia tributaria de recaudación de los impuestos y de las cotizaciones a los seguros sociales.

24. En aquellos países en los que existen dispositivos de recaudación separados, la imbricación de las competencias de los distintos organismos y de sus bases de administrados presentan oportunidades de cooperación y asistencia mutua. En sus respuestas a la encuesta, un cierto número de países señalaron que, en la práctica, esta cooperación existe en distintos grados y formas (utilización de programas de control comunes, intercambio de información entre los organismos, asistencia en la recaudación en periodo ejecutivo de las cotizaciones impagadas y cooperación para racionalizar los procedimientos de intercambio de datos, por ejemplo): véase la Tabla 3. España comunicó que una iniciativa respaldada por las Administraciones Públicas¹⁷, lanzada en marzo de 2010 amplía y mejora la colaboración entre la Agencia Tributaria y la Administración de la Seguridad Social sobre la base de tres instrumentos principales: 1) el uso compartido de información; 2) actuaciones de control conjuntas; y 3) más actuaciones coordinadas en el ámbito de la recuperación de impuestos y cotizaciones a los seguros sociales.

¹⁶ Extraído del Informe del Banco Mundial "Czech Republic: Report on Vision and Strategy for an Integrated revenue Administration" (República Checa: Informe sobre Visión y Estrategia para una administración tributaria integrada) (Página 2, Informe n.º. 47984-CZ, abril 2009) en <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/CZ->

¹⁷ *Plan Integral para la Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social*, aprobado por el Consejo de Ministros español el 5 de marzo 2010.

Tabla 3. La recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales: las funciones de algunos de los organismos de administración tributaria/1

País	CSS como cuota de todos los tributos en 2008 (%)	Organismo tributario de ayuda a las agencias de CSS	Naturaleza de la ayuda prestada por el organismo tributario				Integración de la recaudación de tributos y de CSS	
			Verifica las obligaciones de los contribuyentes	Ofrece información sobre evasión	Recauda deudas de CSS	Otras funciones/actuaciones	Estudios Planes públicos en curso	Plazo de integración previsto
1) Países de la OCDE								
Austria	33.5	✓	✓/2	✓	x	x	x	-
Bélgica	31.5	✓	x	✓	x	x	x	-
Chile	6.4	✓/2	x	x	x	✓/2	x	-
Rep. Checa	44.6	✓	x	x	x	x	✓	2011-2014
Francia	37.2	✓	✓	✓	x	x	x	-
Grecia	37.6	✓	x	✓	x	No disp.	x	-
Israel	16.5	✓	✓	✓	x	x	x	-
Japón	38.6	✓	x	x	✓	x	✓	Desconocido
Corea	21.8	✓	x	x	x	✓/2	-	-
Luxemburgo	28.3	✓	x	✓	x	x	x	-
México	12.7	✓	✓	✓	x	x	x	-
Rep. Eslovaca	40.8	✓	x	x	x	x	✓	2014
España	36.4	✓	x	✓/2	x	x	x	-
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE								
Argentina	No disp.	✓	x	x	✓	x	x	-
Lituania	29.0	✓	✓	✓	x	✓	✓	Desconocido
Rusia	13.0	✓	✓	✓	x	x	x/2	-
Singapur	No aplic.	✓	x	x	x	✓/2	x	-
Sudáfrica	No disp.	✓	x	x	x	x	✓	Desconocido

Fuente: respuestas de los países a la encuesta, Estadísticas de recaudación de la OCDE (2010), CE y FMI consultas Artículo IV: informes del personal. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Funciones de naturaleza distinta a la tributaria

25. Como se señaló en publicaciones anteriores, en muchos países, sus Estados han asignado a sus organismos de administración tributaria durante la última década otras funciones (a las que, en adelante, se mencionará en la publicación como funciones de naturaleza distinta a la tributaria) no directamente relacionadas con la recaudación de los impuestos sobre la renta. En algunos casos, estas funciones han implicado el uso de un marco legislativo tributario nacional a fin de ofrecer prestaciones económicas a los contribuyentes (por ej., prestaciones sociales) o el uso del sistema tributario en la recaudación de deudas al Estado distintas de las tributarias (por ej., los préstamos para estudiantes). En el caso de otras situaciones distintas, la vinculación con el papel o la función desempeñados guarda una menor relación directa con la administración del "sistema tributario" (por ej., en el caso del control de ciertas actividades relativas a los juegos de azar).

26. La información relativa a funciones de naturaleza distinta a la tributaria de los organismos de administración tributaria que se ha recabado para esta publicación figura en la Tabla 4. (Aquellos países que no aparecen en la tabla no comunicaron la información relativa a dichas funciones).

Tabla 4. Algunas funciones de naturaleza distinta a la tributaria de los organismos de administración tributaria (con mención de las funciones)

País	Naturaleza de las funciones desarrolladas distintas de las tributarias						
	Legis. Aduanas	Beneficios sociales	Recaudación de ayudas por menores dependientes	Recaudación de préstamos a estudiantes	Valoraciones propiedad	Mantenimiento de censos de población	Otros
1) Países de la OCDE							
Australia	x	✓	x	✓	✓	x	✓/1
Austria	✓	✓	x	x	✓	x	✓/1
Bélgica	x/1	x/1*	x	x	x	x	✓/1**
Canadá	x/1*	✓	x/1**	x/1**	Parcial/1***	x	✓/1****
Chile	x	x	x	x	✓	x	
Rep. Checa	x	x	x	x	✓	x	
Dinamarca	✓	✓	x	x	✓	x	✓/1
Estonia	✓	x	x	x	✓	x	
Finlandia	x	x	x	x	✓	x	✓/1
Francia	x	x	x	x	✓	x	✓/1
Alemania	x	x	x	x	x	x	✓/1
Grecia	✓	✓	x	x	✓	x	✓/1
Hungría	x/1*	x	x	✓	x	x	✓/1**
Islandia	x	✓	x	x	x	x	✓/1
Irlanda	✓	x	x	x	x	x	
Israel	✓	✓	x	x	x	x	
Japón	x	x	x	x	x	x	✓/1
Corea	x	✓	x	✓/1	x	x	
Luxemburgo	x	x	x	x	✓	x	✓/1
México	✓	x	x	x	x	x	
Países Bajos	✓	✓/1	✓/1	x	x	x	
Nueva Zelanda	x	✓	✓	✓	x	x	✓/1
Noruega	x	x	x	x	x	✓	
Portugal	x	x	x	x	✓	x	
Eslovenia	x	x	x	x	x	x	✓/1
España	✓	x/1	x	x	x	x	
Suecia	x	x	x	x	✓	✓	
Reino Unido	x/1	✓	x	✓	✓	x	
EEUU	x	✓	x	x	x	x	
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE							
Argentina	✓	x	x	x	x	x	
Bulgaria	x	x	x	x	x	x	✓/1
China	x	x	x	x	✓	x	
Chipre	x	x	x	x	✓/1	x	
La India	x	✓	x	x	✓	x	
Indonesia	x	✓	x	x	x	x	
Letonia	✓	x	x	x	x	x	
Malasia	x	x	x	✓	x	x	✓/1
Rumanía	✓	x	x	x	x	x	✓/1
Rusia	x	x	x	x	x	x	✓/1
Arabia S.	x	✓/1	x	x	x	x	
Singapur	x	x	x	x	✓	x	✓/1
Sudáfrica	✓	x	x	x	x	x	

Fuente: respuestas de los países a la encuesta (por parte de aquellos países que comunicaron una o más funciones). (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

27. Como se desprende claramente de la información mostrada, la gran mayoría de los países encuestados comunicaron una o más funciones, práctica esta que, al parecer, va en aumento en la última década. Las funciones más frecuentes son las siguientes: a) la recaudación de deudas distintas de las tributarias contraídas con el Estado (por ej., los préstamos para estudiantes y las prestaciones sociales pagadas en exceso); b) el pago de diversas prestaciones sociales a los ciudadanos, algunas de ellas integradas en elementos del sistema fiscal o cuyo pago depende de la información que obre en poder de la administración tributaria; c) la administración de aspectos de las políticas estatales relativas a pensiones de jubilación (por ej., el dispositivo denominado *KiwiSaver*, en Nueva Zelanda); d) la gestión de ciertos elementos de política pública en materia de ayudas a la infancia; y e) funciones de valoración de los bienes

pertenecientes al Estado (en algunos países vinculada a la gestión de los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria). Las consecuencias de dichos dispositivos se abordan en el capítulo 4.

28. Los organismos de administración tributaria identificaron para esta publicación los siguientes desarrollos:

- El organismo de administración tributaria de **Australia** señaló que había asumido la responsabilidad, desde julio de 2010, de la administración de los bienes equivalentes a impuestos especiales (EEGs) que se importen a Australia y se almacenen en virtud de licencia expedida conforme a la ley de aduanas (la *Customs Act*).
- **Austria** afirmó que, a corto plazo, asumiría la responsabilidad de las funciones de control, a consecuencia de la nueva legislación sobre actividades del juego de azar.
- **España** comunicó nuevas responsabilidades relativas a los pagos por ayudas al nacimiento de hijos, adopciones y a las madres trabajadoras (con hijos pequeños).
- **El organismo de administración tributaria de Suecia** asumió la responsabilidad de la administración del sistema de carnés de identificación personal de personas residentes en Suecia desde 2009.
- **Los Estados Unidos** comunicaron estar trabajando en la aplicación de normas tributarias incluidas en la recientemente aprobada ley de Cuidados Asequibles (*Affordable Care Act*) (que aborda cuestiones relativas a las pólizas de seguros de enfermedad y atención sanitaria).

Administración de las aduanas

29. Nueve países de la OCDE han unificado las actividades de la administración tributaria y las de la administración de aduanas, agrupándolas en una estructura de gestión única (por ej., Austria, Dinamarca, Estonia, Grecia, Irlanda, Israel, México, los Países Bajos y España). La República Checa planea concluir la fusión de sus administraciones tributaria y de aduanas en un organismo único en 2014; en tanto que la República Eslovaca indicó tener un proyecto similar en curso para su puesta en ejecución en 2012. Hungría indicó asimismo que la unión de tributos y aduanas es un punto prioritario en el programa de gobierno y que se ha nombrado al Presidente de la administración tributaria co-coordinador de la fusión que se prevé llevar a cabo (se espera concluir dicha fusión a finales de 2010 o principios de 2011). Esta tendencia se ha seguido igualmente entre los países encuestados no integrados en la OCDE (por ej. Argentina, Letonia, Rumanía y Sudáfrica).

30. La lógica que subyace a esta integración de diferentes funciones de la administración pública parece tener su origen en una serie de factores, entre otros; 1) la percepción de la existencia de sinergias con los servicios de aduanas responsables de la recaudación del IVA sobre las importaciones, una fuente de renta vital en muchos países en desarrollo; 2) la voluntad de realizar economías de escala (por ejemplo en relación con recursos humanos y funciones de TI); y 3) factores históricos asociados con la separación de la gestión de los impuestos directos e indirectos). Más recientemente, los poderes públicos de dos grandes países integrantes de la OCDE (Canadá y el Reino Unido¹⁸) han decidido detraer de las funciones del organismo de administración tributaria aquellas relacionadas con la seguridad de las fronteras, en el marco de

¹⁸ La gestión de las aduanas se restó de las competencias de la "Canada Customs and Revenue Agency" (Agencia Tributaria y de Aduanas canadiense) en diciembre de 2003, siendo asumida por una agencia de nueva creación "Canada Border Services Agency (Department of Public Safety and Emergency Preparedness)" (Agencia canadiense de servicios fronterizos (Departamento de seguridad ciudadana y protección civil). En noviembre de 2007 el gobierno del Reino Unido anunció la creación de la *UK Border Agency* (Agencia de Fronteras del Reino Unido) bajo la doble autoridad del Ministro de Hacienda, en materia fiscal y del Ministro de Interior. Este nuevo organismo reagrupó al personal de la *Detection Directorate* (Dirección de Detección) que hasta el momento había formado parte de la HMRC, junto con los servicios encargados de la emisión de visados y la *Border and Immigration Agency* (Agencia de Fronteras e Inmigración). La HMRC conserva las competencias en materia de política aduanera. La nueva agencia se creó en abril de 2008, trasladándose sus 4.841 trabajadores y la dotación presupuestaria a la oficina *UK Home Office* con efecto desde abril de 2009 (conforme a las Cuentas de la HMRC 2010).

las medidas tendentes a reagrupar todas las cuestiones vinculadas a la seguridad de las fronteras en el seno de un organismo especializado en esta materia.

31. La asignación de funciones de naturaleza distinta a la tributaria a los organismos de administración tributaria acarrea, sin duda, muchos beneficios a las administraciones públicas y a los administrados a lo que sirven en última instancia. No obstante, también tiene inconvenientes, que fueron identificados en un informe reciente del Consejo Supervisor del IRS de los Estados Unidos (*IRS Oversight Board*)¹⁹...

"La legislación habilitante del Consejo dispone que el mismo carecerá de funciones en el establecimiento de las políticas en materia tributaria. No obstante, las políticas públicas han ido evolucionando de forma gradual hacia un uso cada vez mayor del IRS como organismo administrador de los programas, además de sus funciones propias de administración tributaria. El Consejo ofrece, con respecto a esta tendencia, dos observaciones:

- *Es perentorio que los recursos del IRS vayan en consonancia con el aumento de sus nuevas responsabilidades de administración de los programas que le ha sido asignada a este organismo. De no ser así, se incrementa el riesgo de que el IRS no pueda hacer frente a sus funciones propias de administración tributaria esenciales.*
- *La necesidad de modernizar los sistemas informáticos del IRS es aún mayor teniendo en cuenta que gestionará de forma efectiva responsabilidades administrativas adicionales."*

Dispositivos de gobierno especiales

32. Como todos los organismos de la administración pública, los organismos de administración tributaria son responsables ante los ciudadanos a los que sirven. El marco en el que se ejerce esta responsabilidad varía en función del país y es el resultado de muy diversos factores entre los que se encuentran los dispositivos institucionales y las estructuras de administración vigentes. En el siguiente apartado se identifican los acuerdos de gobierno especiales o distintos vigentes que garantizan esta responsabilidad ante los ciudadanos. Se centra en ejemplos de mecanismos de control que aplican algunas administraciones tributarias. En el Capítulo 3 se revisan algunas de las estrategias utilizadas para reforzar la obligación de las administraciones tributarias de rendir cuentas sobre su actuación.

Consejos rectores y organismos consultivos

33. En diez países, se ha interpuesto un organismo o un consejo rector/asesor entre el organismo de administración tributaria y el ministro/departamento del gobierno pertinente a fin de proveer asesoramiento independiente sobre los planes y el funcionamiento general del organismo de administración tributaria y sobre aspectos generales de la administración tributaria en sí²⁰. En todos los ejemplos que se citan a continuación, entre los integrantes de los consejos se incluyen funcionarios que no pertenecen a la administración tributaria. Si bien sus funciones específicas varían dependiendo del país, todas ellas ejercen funciones de control y parecen intervenir en la definición de estrategias y en la planificación, debiendo aprobar los planes operativos formales. Sin excepción, los integrantes de los consejos no intervienen en las cuestiones relativas a los asuntos fiscales de los contribuyentes concretos, ni tienen acceso a información específica sobre los contribuyentes. En un cierto número de países en los que se ha

¹⁹ IRS Oversight Board, *Annual Report to Congress 2009* (Informe anual al Congreso, 2009) (abril 2010).

²⁰ Un estudio del sistema tributario de Australia, concluido a principios de 2010, recomendaba asimismo (R. 115) crear un consejo que asesorase al comisionado para tributos (*Commissioner of Taxation*) sobre la organización y gestión generales del organismo de administración tributaria, la *Australian Taxation Office*. No está previsto que el consejo sea un órgano de toma de decisiones, ni que se le atribuyan funciones de interpretación de la normativa tributaria o de examen de cuestiones individuales de contribuyentes. El gobierno sería quien designase a los miembros del consejo asesor. El gobierno anunció, en julio de 2010, que llevaría a cabo la introducción de un consejo asesor en caso de ser elegido en los comicios generales, que se celebraban en agosto de 2010. No se ha anunciado aún ningún desarrollo.

establecido este acuerdo, su constitución coincidió con el establecimiento de otros nuevos dispositivos institucionales para el desarrollo de las funciones de la administración tributaria (por ej., en Argentina, Canadá, Singapur y Sudáfrica²¹). Teniendo en cuenta la singularidad de cada uno de estos acuerdos, a continuación se expone una descripción sucinta de los vigentes en los países seleccionados:

Argentina- Consejo Asesor de la AFIP (acrónimo en español del nombre del organismo de administración tributaria, Administración Federal de Ingresos Públicos)²².

Antecedentes	El Consejo Asesor se creó a finales de los noventa, al establecerse una agencia única (la AFIP) de administración de la recaudación tributaria, de aduanas y de las cotizaciones a los seguros sociales.
Función	El Consejo evalúa y verifica periódicamente los Planes de Gestión de la AFIP que se envían al jefe de Gabinete Ministerial.
Composición	El Consejo está formado por representantes de los distintos sectores sociales, tanto públicos como privados, entre los que se encuentran el Ministerio de Economía y Producción, el Banco Central de Argentina, la Cámara de Representantes y el Senado Nacionales, la Administración de la Seguridad Social Nacional, funcionarios públicos provinciales y reconocidos expertos en materia tributaria.

El Consejo Rector de la Agencia Tributaria Nacional de Bulgaria²³

Antecedentes	El Consejo Rector se creó en 2006, coincidiendo con la creación de un nuevo organismo de administración tributaria (la agencia NRA) y de forma conjunta con sus nuevas responsabilidades de recaudación de las aportaciones a los seguros sociales.
Función	El Consejo Rector estudia y aprueba el plan estratégico de la NRA, su borrador del presupuesto, los informes periódicos de resultados, su informe anual, las decisiones relativas a la organización y ámbito de las actividades de sus oficinas y estructuras territoriales, estrategias de recursos humanos, el desarrollo de sus sistemas de información, edificios e instalaciones, decisiones de cancelaciones de saldos pendientes y cuestiones de coordinación e interacción con otras agencias estatales importantes.
Composición	El Consejo Rector lo componen el Ministro de Hacienda, el Gobernador del Instituto Nacional de la Seguridad Social, el Director del Fondo de Seguros de Salud Nacional un secretario ministerial del Ministerio de Hacienda designado por este último y el Director Ejecutivo de la NRA. El Ministro es quien preside el Consejo Rector.
Características de su funcionamiento	El Consejo Rector es quien establece su propia organización de tareas, adoptándose las decisiones por el voto favorable de dos tercios de sus miembros (de manera efectiva, cuatro de cada cinco miembros). En virtud de la ley creada para regular su funcionamiento, el Consejo deberá reunirse, al menos, una vez al mes, con requisitos formales respecto a la provisión de la documentación de las reuniones, la elaboración de las actas y el registro de las decisiones adoptadas.

²¹ La Junta Asesora del Servicio de Administración Tributaria sudafricana (SARS) [N. de la T. Acrónimo procedente de su denominación en inglés *South Africa Revenue Service*], constituida en 1997 cuando se organizó el SARS como un organismo de administración tributaria semiautónomo, se disolvió en 2002. En su lugar se introdujo un nuevo marco normativo que prevé la creación de comités de expertos para asesorar al Comisionado y al Ministro sobre cualquier cuestión relativa a la gestión de los recursos del SARS.

²² *Integración de la administración de impuestos internos, de aduanas y de la contribución social, organismo de administración tributaria de Argentina* (AFIP) en la 41a Asamblea de CIAT, Barbados, mayo 2007.

²³ Información obtenida de la "*Law of the National Revenue Agency*" (ley de la Agencia Tributaria de Bulgaria) (diciembre 2009) en el ciber sitio de la NRA: www.nra.bg

El Consejo Rector de la agencia de administración tributaria de Canadá (CRA)²⁴

Antecedentes	El Consejo Rector de la CRA se creó en 1998 a la vez que se constituyó un organismo dotado de mayor independencia, conocido entonces como " <i>Canada Customs and Revenue Agency</i> " [Agencia canadiense de Administración Tributaria y Aduanas] a fin de administrar el Derecho tributario y aduanero canadiense.
Función	El Consejo tiene la responsabilidad de supervisar la organización y la gestión de la CRA, comprendida la aplicación del "Plan de Gestión Corporativa", así como la gestión de las medidas relacionadas con recursos, servicios, bienes, personal y contratos. El Comisionado de la CRA, que es miembro del Consejo, es responsable de las actividades diarias de la CRA. A diferencia de los consejos de otras entidades estatales, el Consejo no interviene en todas las actividades de la CRA. En concreto, no tiene competencias sobre la administración y aplicación del Derecho, función respecto de la que la CRA es plenamente responsable ante el Ministro de Hacienda. El Consejo no tiene acceso a información confidencial sobre los contribuyentes.
Composición	El Consejo está integrado por quince miembros nombrados por el Gobernador General, habiendo sido designados once de ellos por las provincias y territorios.
Características de su funcionamiento	<p>Se han creado una serie de comités al objeto de colaborar con el Consejo en el cumplimiento de sus responsabilidades de gobierno. La función de dichos comités es la de llevar a cabo gran parte del estudio pormenorizado de los puntos que se le presentan al pleno del Consejo para su examen. Los comités Auditor, de Gobierno, de Recursos Humanos y de Recursos informan al Consejo acerca de los puntos incluidos en su ámbito competencial, y le ofrecen su asesoramiento y hacen recomendaciones al respecto de los mismos. Cada uno de los comités establece un plan de trabajo anual a fin de fijar las directrices de sus actividades durante el siguiente ejercicio fiscal.</p> <p>El Comité Auditor examina el marco contable de la Agencia, además de la información financiera y de resultados, controles internos y riesgos financieros, además del cumplimiento de la legislación financiera y de medio ambiente. El Comité de Gobierno examina todos los aspectos del marco de gobierno del Consejo al objeto de asegurar que las funciones de este último se llevan a cabo de forma efectiva y eficaz, de manera que respalden satisfactoriamente el funcionamiento de la CRA. El Comité de Recursos Humanos examina la gestión de los recursos humanos en el seno de la Agencia, y ofrece recomendaciones y asesoramiento respecto a las estrategias, iniciativas y políticas relativas a la gestión de los recursos humanos del organismo. El Comité de Recursos examina el presupuesto operativo y de capital de la Agencia, además de sus planes de inversión de capital, junto con el desarrollo de estrategias de gestión administrativa y las políticas para la gestión de los fondos, los bienes inmuebles, los contratos, los bienes de equipo, la información, la tecnología de la información y las obligaciones en materia de medio ambiente.</p> <p>Un Marco Supervisor del Consejo Rector (<i>BoMOF</i>) – Evaluación de Resultados es una evaluación de los resultados de gestión que realiza el Consejo anualmente en áreas sobre las que ejerce sus funciones de control con arreglo a la ley <i>Canada Revenue Agency Act</i> (de la Agencia canadiense de Administración Tributaria). El Consejo es responsable del control de la organización y administración de la Agencia, así como de la gestión de sus recursos, servicios, propiedades inmobiliarias, personal laboral y contratos. El Marco Supervisor del Consejo Rector, cuyas conclusiones se hacen públicas, complementa al Marco de Rendición de Cuentas (MAF) de la Secretaría del Consejo del Tesoro (TBS), de modo que, ambas herramientas de control ofrecen una evaluación completa de los resultados de gestión de la Agencia. Ambos Marcos se estructuran en torno a elementos clave que establecen las expectativas de la adecuada gestión.</p>

²⁴ Del ciber sitio de la CRA (junio de 2010) - <http://www.cra-arc.gc.ca>

El Consejo Asesor del Organismo Tributario Nacional de Finlandia²⁵

Antecedentes	En 2002, mediante Orden, el gobierno finlandés creó un Consejo Asesor del Organismo Tributario Nacional, con efectos desde 2003.
Función	El papel del Consejo es proporcionar pautas o asesoramiento sobre planificación estratégica, prioridades en la administración tributaria y directrices operativas. El Consejo se reúne aproximadamente seis veces al año.
Composición	El Consejo está integrado por un alto cargo del Ministerio de Hacienda, el Director General del organismo de administración tributaria, y otros seis miembros procedentes de las administraciones locales y representantes de sindicatos y asociaciones de comercio y de contribuyentes.
Características de su funcionamiento	El Consejo Asesor se reunió en siete ocasiones en 2009. En las reuniones, se abordaron asuntos como los cambios en la estructura de organización del organismo de administración tributaria, los resultados de la encuesta sobre satisfacción en el trabajo y la planificación de documentos y los informes de supervisión sobre funcionamiento y estado financiero.

La Junta de Gobierno del SAT de México

Antecedentes	La creación de la Junta de Gobierno coincidió con el establecimiento, en 1996, de un nuevo organismo tributario y de aduanas más autónomo.
Función	Las funciones de la Junta de Gobierno son las siguientes: 1) coadyuvar en la elaboración de las medidas de política fiscal y aduanera necesarias para la formulación y ejecución del Plan Nacional de Desarrollo de los programas sectoriales; 2) dar su opinión sobre los proyectos de iniciativas de ley, decretos, acuerdos, órdenes, resoluciones administrativas y disposiciones de carácter general que en las materias fiscal y aduanera; 3) aprobar los programas y presupuestos del SAT (Servicio de Administración Tributaria); 4) aprobar la estructura orgánica básica del SAT; 5) examinar y, en su caso, aprobar todas aquellas medidas que, a propuesta del Presidente del SAT incrementen la eficiencia en la operación de la administración tributaria y en el servicio de orientación al contribuyente; 6) aprobar el programa anual de mejora continua del SAT, y establecer y dar seguimiento a las metas relativas a aumentar la eficiencia en la administración tributaria y mejorar la calidad del servicio a los contribuyentes (nota bene: las descripciones de las medidas o de los indicadores de resultados que deben emplearse se exponen en el Capítulo 3 de esta publicación); 7) analizar las propuestas sobre mejora continua.
Composición	La Junta está integrada por: 1) el Secretario de Hacienda y Crédito Público, que la preside; 2) tres consejeros designados por él de entre los empleados superiores de Hacienda; y 3) consejeros independientes, designados por el Presidente de la República, dos de estos a propuesta de la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales a que hace referencia la Ley de Coordinación Fiscal. Es requisito para ser designado consejeros independientes no haber ocupado cargos en el último año anterior a su nombramiento, en la administración pública federal o municipal. Una vez designados, no podrán llevar a cabo el ejercicio particular de una profesión en materia fiscal o aduanera incompatible con sus funciones y deberán asistir cuando menos al 70% de las sesiones que se hayan convocado en un ejercicio.
Características de su funcionamiento	La Junta celebrará sesiones ordinarias por lo menos una vez cada tres meses, requiriéndose la asistencia de más de la mitad de sus integrantes. Las resoluciones de la Junta de Gobierno se tomarán por mayoría de votos de los integrantes presentes. El Secretario de Hacienda y Crédito Público tendrá voto de calidad en caso de empate.

²⁵ Véase el Informe anual del *National Board of Taxes* (varios años) de Finlandia - www.vero.fi

El Consejo Rector de la Agencia de Administración Tributaria de Malasia

Antecedentes	El Consejo Rector de la Agencia de Administración Tributaria de Malasia, el IRBM, se creó en marzo de 1996 con arreglo a la ley <i>Inland Revenue Board of Malaysia Act 1995</i> (del Consejo de la Agencia Tributaria de Malasia) al objeto de dotarla de más autonomía, en especial, en materia de gestión financiera y de personal, así como de mejorar la calidad y la efectividad de la administración de los impuestos directos. Además, se creó en este momento un Consejo de miembros externos.
Función	No disp.
Composición	El Consejo Rector de la Agencia de Administración Tributaria de Malasia (IRBM) lo integran los siguientes Miembros: 1) un Secretario General del Tesoro, que hace las veces de Presidente del IRBM; 2) un Procurador General o un representante; 3) un Director General de Servicios Públicos o un representante; 4) dos personas más, en representación del Gobierno, nombradas por el Ministro de Hacienda; 5) dos personas más, del sector privado, nombradas por el Ministro de Hacienda;
Características de su funcionamiento	Los miembros del Consejo se reúnen periódicamente durante el ejercicio fiscal (por ej., en 2008, nueve veces).

Consejo de la *Inland Revenue Authority of Singapur (IRAS)*²⁶

Antecedentes	El Consejo del IRAS se constituyó en 1992, como parte de las medidas legislativas que autorizaban la creación de un nuevo organismo reglamentario con autonomía para el desarrollo de las funciones pertinentes para la administración del Derecho tributario.
Función	El Consejo es responsable de asegurar que el IRAS lleva a cabo su funciones eficazmente, y por lo general se reúne tres veces al año para revisar las principales medidas adoptadas por el organismo y para la aprobación de los informes financieros, el presupuesto anual y los principales proyectos de gasto.
Composición	El Consejo está integrado por el Presidente, que es, a la vez, el Secretario Permanente del Ministro de Hacienda, el Comisionado del <i>Inland Revenue</i> y otros siete miembros (incluyendo representantes del sector público y privado).
Características de su funcionamiento	El Consejo ha creado tres comités: el Comité Auditor, el Comité de Personal Laboral A y el Comité de Inversiones al objeto de que colaboren con él en el desempeño de sus tareas. El Comité Auditor examina y garantiza que las políticas contable y financiera del IRAS, así como que sus controles internos están en vigor, son adecuados y se cumplen. El Comité trabaja en estrecha colaboración con el auditor externo, el Auditor General, a fin de examinar los estados financieros del IRAS, el ámbito de los planes de auditoría y los resultados de la auditoría. Además, examina el plan anual de auditoría y el <i>Internal Audit Branch</i> , además de los resultados de su trabajo. El Comité de Personal Laboral A es la autoridad que da el visto bueno a las medidas más importantes sobre remuneración en el seno del IRAS, además de los nombramientos, promociones y remuneraciones de mayor relevancia de los puestos de alta dirección del IRAS. el Comité de Inversiones es el encargado de fijar las políticas y directrices de inversiones, además de gestionar los excedentes disponibles para invertir.

²⁶ Cibersitio del IRAS. <https://mytax.iras.gov.sg>

El marco normativo externo del Servicio de Administración Tributaria de Sudáfrica²⁷

Antecedentes	<p>La Junta Asesora del Servicio de Administración Tributaria sudafricana (SARS) [N. de la T. Acrónimo procedente de su denominación en inglés <i>South Africa Revenue Service</i>], constituida en 1997 cuando se organizó el SARS como un organismo de administración tributaria semiautónomo, se disolvió en 2002. En su lugar se introdujo un nuevo marco normativo, principalmente, compuesto por dos normas legales que establecen la estructura de gobierno del SARS (la ley <i>Public Finance Management Act 1</i>, de Gestión de las Finanzas Públicas, de 1999, en el caso del Comité de Auditoría y la ley <i>South African Revenue Service Act 34</i>, del Servicio de Administración Tributaria, de 1997, en el de los comités de expertos.</p>
Función	<p>1) El Comité de Auditoría: este comité, entre otros aspectos, examina:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La efectividad de los sistemas de control interno del SARS; • La efectividad de las auditorías internas; • Las áreas de riesgo de las operaciones del SARS que deberán abarcarse en el ámbito de las auditorías internas y externas; • La adecuación, fiabilidad y exactitud de la información financiera ofrecida a la dirección y otros usuarios de dicha información; • Las cuestiones sobre contabilidad y auditoría que merezcan atención, y que se identifican una vez llevadas a cabo las auditorías internas y externas; • El cumplimiento por parte del SARS de las disposiciones legales y reglamentarias, las actividades de la función de auditoría interna (que incluye el programa anual de trabajo del organismo), la coordinación con el Auditor General, los informes de las investigaciones de mayor importancia y las respuestas de gestión a recomendaciones concretas; y • Si procede, la independencia y objetividad de los auditores externos (no se aplica al SARS). <p>El Comité de Auditoría depende y hace recomendaciones al comisionado, informa sobre la efectividad de los controles internos en el informe anual del SARS y comenta su evaluación de los estados financieros en el informe anual.</p> <p>2) El comité de expertos sobre Recursos Humanos: las funciones del comité son las de asesorar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Al Ministerio sobre cuestiones relativas a recursos humanos en la estructura de gestión. • Al comisionado del SARS sobre cuestiones relativas a recursos. • Sobre la representatividad, costes y efectividad de las contrataciones de personal, la formación y las promociones en el seno de la SARS; • Sobre el establecimiento del personal, retención y vacantes; • Sobre el cumplimiento de lo previsto en el Capítulo 10 de la Constitución y demás legislación de aplicación al SARS en materia de recursos humanos; • Sobre el cumplimiento del Código de Conducta y el Estatuto del Administrado del SARS; • Sobre el cumplimiento del Código de Conducta y el Estatuto del Administrado del SARS; • Sobre las reclamaciones, asuntos en materia de relaciones industriales, mediaciones y arbitrajes de la <i>Commission for Conciliation Mediation and Arbitration</i> (CCMA, Comisión de Conciliación, Mediación y Arbitraje) y las acciones ante los tribunales en las que se vean implicados trabajadores empleados en el SARS; y • sobre las políticas del SARS en materia de recursos humanos, entre otras, sobre disciplina, remuneración y beneficios.

²⁷ Cibersitio del SARS (agosto 2010).

El marco normativo externo del Servicio de Administración Tributaria de Sudáfrica (continuación)

Composición	El presidente del Comité de Auditoría: deberá ser independiente; conocer lo que supone el ejercicio del cargo; contar con la capacidad necesaria de gestión, financiera y de liderazgo; y no podrá ser el presidente del Comité Ejecutivo ni desempeñar funciones de dirección en el SARS. La mayoría de los miembros del Comité de Auditoría lo integran miembros no ejecutivos designados por el Comité Ejecutivo, aunque no necesariamente todos los miembros de comités deben serlo del Comité Ejecutivo. La mayoría de las personas que ocupen un puesto en el Comité de Auditoría deberán tener conocimientos en materia financiera. La autoridad ejecutiva (el Ministro de Hacienda) dará su visto bueno, en su caso, al cese anticipado de los servicios de un miembro del Comité de Auditoría.
-------------	---

El Consejo Asesor de la agencia tributaria de Suecia

Antecedentes	El Consejo se creó como parte de las reformas más amplias habidas en el sector público cuando en enero de 2008 la agencia tributaria sueca se transformó en un organismo gestionado por un Director General, el cual es el responsable ante el Gobierno de las actuaciones de la agencia.
Función	Su labor es la de control público y asesoramiento al Director General. El Consejo no tiene competencias decisorias. El Consejo Asesor de la Agencia Tributaria sueca se reúne seis veces al año.
Composición	Junto al Director General, se ha constituido un Consejo Asesor integrado por hasta 12 miembros. El Gobierno es el encargado de nombrar a sus integrantes por un periodo de tres años. El Consejo actual está integrado por once miembros, incluido el Director General que lo preside, el Director General (Ministerio de Hacienda), representantes de la universidad con experiencia en economía y hacienda, representantes de la industria y del comercio, consultores sobre tecnologías de la información, el Director General de otra gran agencia estatal y algunos miembros del Parlamento.

El Consejo del organismo de administración tributaria del Reino Unido [*Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC)*]

Antecedentes	La legislación origen del nuevo HMRC constituido en 2005 comprendía disposiciones para la creación de un Consejo, integrado por miembros del Comité Ejecutivo de la HMRC (ExCom) y (cuatro) miembros (externos). En 2008, la HMRC implantó una nueva estructura de gobierno con la designación de un Presidente no ejecutivo y un nuevo Director Ejecutivo ²⁸ . El Presidente y el Consejo son responsables del gobierno efectivo de la HMRC. El Director Ejecutivo y el Comité Ejecutivo son responsables del funcionamiento de la HMRC.
Función	El Consejo se reúne un mínimo de diez veces al año, con el Presidente de la HMRC al frente de las reuniones. Cuenta con el apoyo de los subcomités de Inspección y Riesgos, Ética y Responsabilidades y del Pueblo; y sus responsabilidades son las siguientes: <ul style="list-style-type: none"> ○ Desarrollo y aprobación definitiva de la estrategia global de la HMRC. ○ Desarrollo y aprobación definitiva de la estrategia de comunicaciones y visto bueno a las principales comunicaciones de la HMRC que se identifiquen en su seno. ○ Desarrollo y aprobación definitiva de la cultura, valores, objetivos y estrategias. ○ Aprobación de las subestrategias finales de las líneas de gestión y las funciones; ○ aprobación de los planes de gestión definitivos (incluido el plan financiero anual), y ○ asesorar al Director Ejecutivo en la designación de los ejecutivos de dirección. Garantizar la solvencia del equipo de dirección participando en la designación y asesoría de la competencia en curso de los miembros del Consejo, los del Comité Ejecutivo y otros nombramientos clave.

²⁸ Cibersitio de la HMRC (junio 2010) - Véase <http://www.hmrc.gov.uk/governance/board.htm>

El Consejo del organismo de administración tributaria del Reino Unido (Majesty's Revenue and Customs (HMRC)) (continuación)

Composición	El Consejo está integrado, en la actualidad, por el Presidente, el Director Ejecutivo y un secretario permanente de Tributos; ocho funcionarios ejecutivos de la HMRC y seis consejeros no ejecutivos. Los consejeros no ejecutivos son personalidades de alta gestión ajenas al departamento, que aportan una combinación variada de experiencia y aptitudes tanto del sector público como del privado. La HMRC espera de sus consejeros no ejecutivos que aporten directrices y asesoramiento, respaldo y gestión de desafíos relacionados con la dirección estratégica del departamento, además de ofrecer su apoyo en la supervisión y examen de los progresos.
Características de su funcionamiento	Al dar el visto bueno a las estrategias y planes, el Consejo garantiza que se tienen en cuenta las opiniones de las partes interesadas de la HMRC. Además, lleva a cabo exámenes periódicos del trabajo de los tres subcomités a fin de garantizar que se aplican los más altos estándares de gobierno corporativo. En el ciber sitio de la HMRC se publican de forma regular los procedimientos del Consejo. El Presidente y el Director Ejecutivo tienen definidas unas responsabilidades muy claras. Al Presidente le corresponde establecer la dirección estratégica y asegurar más altos estándares de gobierno. El Director Ejecutivo tiene la responsabilidad del cumplimiento y el gasto. El equipo de dirección cuenta, además, con el refuerzo del nombramiento de un Secretario Permanente de Tributos, el cual es el profesional de mayor rango en la materia en la HMRC. Desempeña además el cargo de la Subdirección Ejecutiva.

El Consejo Supervisor de la administración tributaria (*Internal Revenue Service (IRS)*) de los Estados Unidos²⁹

Antecedentes	Mediante la Ley de Reforma y Reestructuración del IRS de 1998, el Congreso constituyó un Consejo Supervisor del IRS integrado por nueve miembros.
Función	Es responsabilidad del Consejo supervisar la administración, gestión, desarrollo de funciones, dirección y supervisión del IRS en la aplicación de la normativa tributaria. El Consejo se constituyó para proveer al IRS de perspectiva a largo plazo y de conocimientos expertos concretos a fin de servir mejor al público, y de satisfacer las necesidades de los contribuyentes
Composición	El Presidente de los Estados Unidos elige a siete de los miembros del Consejo, y el Senado los confirma para un plazo de cinco años. Estos miembros tienen experiencia profesional o son expertos en actividades y aspectos clave de la administración tributaria. De estos siete miembros, uno debe ser un empleado de la administración federal con dedicación exclusiva o un representante de los trabajadores del IRS. El ministro de Hacienda y el comisionado del <i>Internal Revenue</i> son también miembros del Consejo.
Características de su funcionamiento	El Consejo funciona en gran medida como un consejo de administración de una sociedad, aunque está adaptado específicamente al sector público. Facilita al IRS pautas y directrices a largo plazo y aplica la experiencia extraída del sector privado para evaluar los logros del IRS en la mejora de su servicio. Revisa y aprueba los planes estratégicos del IRS y sus necesidades presupuestarias, y evalúa los esfuerzos del IRS para controlar sus propios resultados. El Consejo revisa la contratación de los altos cargos del IRS y sus remuneraciones. También recomienda candidatos al Presidente para el puesto de Comisionado del IRS, y puede recomendar la sustitución de un Comisionado.

²⁹ Ciber sitio del Comité Supervisor (*Insight Committee*) del IRS (junio 2010) – <http://www.ustreas.gov/irsob/faqs.shtml>

El Consejo Supervisor de la administración tributaria (*Internal Revenue Service (IRS)*) de los Estados Unidos (continuación)

<p>Características de su funcionamiento</p>	<p>El interés del Consejo llega hasta una muy amplia variedad de partes interesadas distintas con el objetivo de conocer sus opiniones sobre la administración de los tributos que se está llevando a cabo, y cómo afecta esta a los contribuyentes. El Consejo interactúa de forma periódica con grupos externos, entre los que se incluyen profesionales del ámbito tributario, de defensa del contribuyente, representantes de los departamentos de estado de tributos, comités asesores y empleados del IRS, el sindicato de trabajadores del Tesoro Público (<i>the National Treasury Employees Union</i>) y otros grupos que tengan intereses en materia de administración tributaria. Además, el Consejo lleva a cabo una encuesta anual sobre las actitudes de los contribuyentes respecto al cumplimiento y a otras cuestiones relativas a la administración tributaria.</p> <p>El Consejo se reúne cada dos meses y realiza una sesión pública al menos una vez al año. Su ciber sitio contiene información sobre las sesiones públicas previstas. El Consejo publica un informe anual (véase http://www.ustreas.gov/irsob/board-reports.shtml) y otro en el que examina el avance experimentado gracias a las mejoras del IRS en cuanto a la presentación electrónica de documentos tributarios. Puede publicar también durante todo el año otros informes sobre cuestiones específicas, por ejemplo, el presupuesto. Estos informes se publican en el ciber sitio del Consejo. De forma periódica, se invita al Consejo a testificar ante el Congreso. El testimonio del Consejo se publica en su ciber sitio. El Consejo distribuye notas de prensa a los medios al final de sus reuniones con el detalle de sus actividades.</p> <p>Por imperativo legal, el Consejo no puede intervenir en actividades específicas del IRS de aplicación de la ley, comprendidas las inspecciones, actividades de recaudación o investigaciones penales. Tampoco puede intervenir en cuestiones específicas sobre dotaciones o en la mayoría de las cuestiones sobre el personal. Tampoco desarrolla ni formula políticas tributarias en relación con la legislación en vigor o prevista.</p>
---	---

34. En el caso del Reino Unido, la emergencia de los dispositivos de gobierno que incluyen un consejo gestor de miembros externos no ejecutivos refleja una tendencia más amplia del Gobierno a mejorar la transparencia y elevar la responsabilidad de las agencias públicas. El plan de gestión para el mandato del gobierno 2011-2015³⁰ recoge la intención de crear en el futuro inmediato organismos mejorados integrados por miembros externos no ejecutivos para todos los departamentos gubernamentales.

Control externo/independiente del sistema de administración tributaria

35. En Australia y los Estados Unidos, los poderes públicos han instituido organismos especiales independientes de las agencias u organismos de administración tributaria, encargados de informar sobre el funcionamiento del sistema fiscal y, en concreto, sobre determinados aspectos de la administración tributaria. Estos organismos operan de forma separada e independiente de las instituciones nacionales de inspección de los dos países citados que controlan el funcionamiento de todas las administraciones públicas. A continuación se recoge una breve descripción de estos dispositivos:

³⁰ Véase www.cabinetoffice.gov.uk/media/429351/cabinet-office-business-plan.pdf

La Inspección General de Hacienda (Australia)³¹

Antecedentes	La Inspección General de Hacienda (IGH) es un organismo independiente creado por ley en 2003.
Función	<p>La función de la IGT es controlar: 1) los sistemas creados por la ATO (Administración Tributaria Australiana) para la administración de la legislación tributaria; y 2) los sistemas establecidos mediante la legislación fiscal en relación con cuestiones administrativas; a los efectos de informar y hacer recomendaciones al Gobierno sobre cómo pueden mejorarse tales sistemas. Los términos de la ley que la constituyó impiden a la IGH modificar los impuestos exigidos, los tipos aplicables, así como los criterios para el acceso a reducciones o subvenciones que administre la ATO, o los importes correspondientes.</p> <p>La IGH tiene como misión mejorar la aplicación del derecho tributario en beneficio de todos los contribuyentes. Tanto los particulares, como los grupos de contribuyentes, asociaciones profesionales y empresarios tienen la oportunidad de poner en conocimiento de la IGH todo problema que verse sobre cuestiones tributarias generales. La IGH se esfuerza en responder a las preocupaciones de los contribuyentes sobre los defectos en la administración del sistema al tiempo que vela por garantizar que sus recursos están destinados a aquellas áreas que generen mayor beneficio para la generalidad de los contribuyentes. Su objetivo global es identificar el modo de reducir la carga administrativa que supone para los contribuyentes cumplir con sus obligaciones tributarias.</p>
Características del funcionamiento	Si bien existen otras agencias del Gobierno Federal australiano encargadas del estudio de la aplicación del sistema tributario, la IGH es la única con competencia exclusiva para llevar a cabo su revisión. Con la intención de garantizar que las revisiones se ciñen a áreas de interés fundamental, así como para evitar la duplicación de su labor con la de otros organismos, el Inspector General elabora un programa de trabajo tras efectuar consultas con: 1) los contribuyentes y sus representantes; 2) el Defensor del Pueblo, 3) la intervención general; 4) el responsable de la administración tributaria (<i>Commissioner of Taxation</i>); y 5) el Ministro de Hacienda (<i>Secretary of the Commonwealth Treasury</i>). En el ejercicio de su labor de revisión, la IGH puede constituir subcomisiones, requerir o demandar a los funcionarios de la administración tributaria que aporten documentación o información. La ley contiene disposiciones específicas sobre la confidencialidad de la información comunicada al Inspector General. Una vez efectuada la revisión, la IGH informa directamente al gobierno. Todos los informes se publican posteriormente en los plazos fijados por la ley. La IGH entrega un informe anual de actividad al parlamento.
Ejemplos de informes o estudios recientes	<p>Examen sobre las <i>Implications of any Delayed or Changed ATO Advice on Significant Issues</i> (Consecuencias de las demoras o modificaciones de la asesoría de la ATO sobre cuestiones relevantes) (marzo 2010).</p> <p>Examen sobre <i>Aspects of the Tax Office's Settlement of Active Compliance Activities</i> (Aspectos de la declaración de cumplimiento activo de la Administración Tributaria) (diciembre 2009).</p> <p>Examen sobre <i>Non-Lodgement of Income Tax Returns</i> (Falta de declaración del Impuesto sobre la Renta) (octubre 2009)</p> <p>Examen sobre <i>Review into the Underlying Causes and Management of Objections to Tax Office Decisions</i> (Causas subyacentes y gestión de objeciones a las resoluciones de la Administración Tributaria) (agosto 2009).</p>

³¹ Descripción extraída del ciber sitio del IGH (junio 2008) – <http://www.igt.gov.au>

Inspector General del Tesoro para la Administración Tributaria (Estados Unidos)³²

Antecedentes	La institución del <i>Treasury Inspector General for Tax Administration</i> – TIGTA (Inspector General del Tesoro para la Administración Tributaria) se constituyó en enero de 1999 en el marco de la <i>Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act - RRA 98</i> (Ley de Reestructuración y Reforma de la Administración Tributaria estadounidense de 1998). Como se establecía en la RRA 98, la TIGTA asumió la mayoría de las competencias anteriormente asignadas a la antigua inspección de los servicios del IRS.
Función	Su función consiste en establecer un control externo sobre las actividades del <i>Internal Revenue Service</i> – IRS.
Características de su funcionamiento	La TIGTA está compuesta básicamente por inspectores e investigadores que desempeñan las tareas y competencias de una institución de inspección general sobre los asuntos relacionados con el IRS. La TIGTA está orgánicamente integrada en el ministerio de Hacienda (<i>Department of the Treasury</i>) aunque es independiente de este y de las restantes dependencias del Tesoro, incluida la Oficina del Inspector General del Tesoro, OIG (<i>Treasury Office of the Inspector General</i>). La TIGTA se interesa exclusivamente por la administración tributaria, mientras que la OIG del Tesoro es responsable del control de otras oficinas del Tesoro. Las actividades de inspección e investigación de la TIGTA están planteadas para 1) fomentar la economía, la eficiencia y la eficacia en la administración del sistema tributario federal; 2) detectar e impedir el fraude y los abusos en los programas y actividades del IRS; 3) proteger al IRS frente tentativas externas de corromper o amenazar a sus empleados; 4) revisar y hacer recomendaciones sobre la legislación vigente y propuesta y sobre la reglamentación relacionada con los programas y actividades del IRS y de la TIGTA; 5) detectar e impedir el fraude, los abusos y las deficiencias en los programas y actividades del IRS; y 6) informar al ministro de Hacienda y al Congreso sobre los problemas que puedan plantearse y los avances realizados para resolverlos.
Ejemplos de informes o estudios recientes	<p><i>More Management Information Is Needed to Improve Oversight of Automated Collection System Outbound Calls</i> (Necesidad de mayor información sobre gestión de cara a la mejora de la supervisión del sistema de recaudación automatizada mediante la emisión de llamadas telefónicas) (abril 2010).</p> <p><i>Telephone Authentication Practices Need Improvements to Better Prevent Unauthorized Disclosures</i> (Necesidad de mejora de las prácticas de autenticación telefónica de cara a una mejor prevención de revelaciones no autorizadas) (marzo 2010).</p> <p><i>The Screening and Monitoring of E-File Providers Has Improved, but More Work Is Needed to Ensure the Integrity of the E-File Programme</i> (Mejora de los proveedores de supervisión y control de las presentaciones electrónicas, a la par que necesidad de mejora a fin de garantizar la integridad del programa de presentaciones electrónicas) (marzo 2010).</p> <p><i>A Service-wide Strategy is Needed to Address Growing Non-compliance With Individual Retirement Account Contribution and Distribution Requirements</i> (Necesidad de una estrategia de servicio amplia que aborde el aumento del incumplimiento en el caso de las aportaciones a cuentas individuales de pensiones y requisitos de distribución) (marzo 2010).</p>

Gestión de reclamaciones y supervisión

36. Los gobiernos de muchos países han creado organismos especiales (por ej. una Oficina del Defensor del Pueblo) para gestionar las reclamaciones relacionadas con las actuaciones (o la inacción) de los organismos estatales (incluidos los de la administración tributaria nacional) en el marco de sus relaciones con ciudadanos y empresas. Sin embargo, en algunos países de la OCDE se ha creado un organismo especializado en la gestión de reclamaciones planteadas por ciudadanos y empresas en relación con actuaciones concretas de la administración tributaria. A continuación se mencionan algunos ejemplos de organismos de este tipo:

³² Descripción extraída de su ciber sitio (junio 2010) – <http://www.ustreas.gov/tigta/>

El Defensor del Contribuyente (Canadá)³³

Antecedentes	La Oficina del Defensor del Contribuyente canadiense se creó a principios de 2007, coincidiendo con la redacción de la Declaración de los Derechos de los Contribuyentes (<i>Taxpayer's Bill of Rights</i>).
Función	El Defensor del Contribuyente es responsable de garantizar que la administración tributaria canadiense (CRA) respeta los derechos enunciados en su Declaración de los Derechos de los Contribuyentes ³⁴ y se constituyó específicamente para: 1) examinar de forma imparcial e independiente las reclamaciones presentadas en relación con el servicio prestado por la administración tributaria (<i>Canada Revenue Agency – CRA</i>); 2) facilitar el acceso de los contribuyentes a los mecanismos de asistencia previstos por la CRA; 3) identificar y revisar problemas del sistema o los que surjan en relación con la prestación del servicio en el seno de la CRA que tengan un efecto negativo sobre los contribuyentes; y 4) asesorar al ministro de Hacienda (<i>Minister of National Revenue</i>) sobre los servicios relacionados con la CRA.
Características de su funcionamiento	El Defensor del Contribuyente puede revisar cualquier servicio prestado por la CRA a iniciativa propia. Al proceder de este modo, es capaz de identificar problemas del sistema o los relacionados con la prestación del servicio por la CRA que tengan un efecto negativo sobre los contribuyentes, y hacer recomendaciones a la CRA para que mejore su prestación de servicios. El Defensor del Contribuyente actúa de forma independiente y en un plano de igualdad respecto de la Dirección de la CRA, e informa directamente al ministro de Hacienda.

Oficina Arbitral (Adjudicator's Office) del Reino Unido³⁵

Antecedentes	La Oficina Arbitral (OA) se creó en 1993 para examinar las reclamaciones planteadas contra el anterior organismo de administración tributaria, el <i>Inland Revenue Department</i> .
Función	La Oficina Arbitral examina y ayuda a resolver las reclamaciones de particulares y empresas que no están satisfechos con el modo en que han tratado su caso: 1) la HMRC, incluyendo la Oficina de Crédito Fiscal (<i>Tax Credit Office</i>) y la Agencia de Valoración (<i>Valuation Office Agency</i>); 2) el servicio encargado de insolvencias (<i>Insolvency Service</i>) y 3) la Oficina de Tutela Pública (<i>Public Guardianship Office</i>). Su intención es la de añadir valor a la gestión de reclamaciones planteadas ante estos organismos mediante su amplia difusión y utilización por los departamentos y comunidades a las que sirve, como un prestatario de garantías digno de confianza y, en los casos que corresponda, reparar los perjuicios causados, en tanto que defensor con conocimiento de causa, de la mejora de los servicios.
Características de su funcionamiento	Los servicios de la OA deben satisfacer las normas de calidad definidas en los "acuerdos sobre la calidad de los servicios" firmados con los responsables de la HMRC. No obstante, funciona de forma independiente y elabora un informe anual sobre sus intervenciones. En la práctica, atiende los casos relacionados con errores, retrasos injustificados, asesoramiento incompleto o erróneo, comportamiento inadecuado del personal y el ejercicio de poderes discrecionales. Sin embargo, no puede tratar casos relacionados con la política de la administración o del gobierno, los asuntos que puedan examinarse en el marco de un recurso ante tribunales independientes, controversias con la Agencia de Valoración (VOA) por razón de las valoraciones efectuadas sobre las propiedades, casos que ya se hayan visto en los tribunales o que pudieran haberse considerado, reclamaciones que se hayan presentado o sigan su curso en la Oficina del Defensor Parlamentario (<i>Parliamentary Ombudsman</i>); o reclamaciones referidas al tratamiento de solicitudes otorgado por la HMRC o la Agencia de Valoración (VOA) en virtud de la Ley sobre Libertad de Información de 2000 y la Ley sobre Protección de Datos de 1998, que deban remitirse al Comisionado en materia de Información (<i>Information Commissioner</i>).

³³ Descripción extraída de su ciber sitio (junio 2010)- <http://www.taxpayersrights.gc.ca/>

³⁴ Véase el Capítulo 8 para ampliar la información a este respecto

³⁵ Descripción extraída de su ciber sitio (junio 2010)<http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/>

El Defensor del Contribuyente (Taxpayer's Advocate) de los Estados Unidos³⁶

Antecedentes	Este servicio se creó en virtud de la ley de 1996 sobre los derechos de los contribuyentes (<i>Taxpayer Bill of Rights 2</i>), en sustitución de la antigua Oficina del Defensor del Contribuyente (<i>Office of the Taxpayer Ombudsman</i>).
Función	El Defensor del Contribuyente es una organización independiente dentro del IRS (organismo nacional de administración tributaria), cuyos empleados ayudan a los contribuyentes que atraviesan una situación económica difícil, que no han podido resolver problemas tributarios a través de los canales ordinarios, o que consideran que el sistema que aplica el IRS, o la propia aplicación de dicho sistema, no funcionan como debieran. Al frente de este dispositivo está el Defensor Nacional del Contribuyente y cada estado o demarcación cuenta con al menos un Defensor local independiente del IRS que informa directamente al Defensor Nacional del Contribuyente. Los objetivos de este órgano son: proteger los derechos de los contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas y reducir la carga de cumplimiento de los contribuyentes.
Características de su funcionamiento	El Defensor del Contribuyente representa independientemente los intereses y preocupaciones de los contribuyentes ante el IRS, lo que lleva a efecto por dos vías: 1) asegurando una gestión rápida y eficaz de los problemas experimentados por los contribuyentes que no se hayan resuelto a través de los canales ordinarios; y 2) identificando aquellos aspectos que incrementan la carga de cumplimiento del contribuyente o que le generan problemas, y poniéndolo en conocimiento de los responsables del IRS, planteando propuestas legislativas cuando sea necesario. Mediante la Carta de Derechos de los Contribuyentes 2, el Congreso creó la Oficina del Defensor del Contribuyente y describió sus funciones: 1) ayudar a los contribuyentes a resolver sus problemas con la administración tributaria; 2) identificar las áreas respecto de las que los contribuyentes tienen problemas en su trato con el IRS; 3) en la medida de lo posible, proponer cambios en las prácticas administrativas del IRS para mitigar los problemas identificados; y 4) identificar posibles cambios legislativos que pudieran resultar adecuados para reducir tales problemas. El Defensor del Contribuyente presenta dos informes anuales ante el Congreso, uno relacionado con sus objetivos para el ejercicio fiscal y el otro sobre sus resultados en el ejercicio.

³⁶ Descripción extraída del ciber sitio del IRS, en su apartado referido a esta figura (junio 2008) – <http://www.irs.gov/advocate/>

Capítulo 2. La organización de organismos de administración tributaria

Resumen

Este capítulo describe los aspectos sobre las formas de organización de los organismos de administración tributaria nacionales.

Aspectos clave

Estructuras/características organizativas

- Muchos de los organismos de administración tributaria están reformando, o han reformado recientemente su estructura organizativa a fin de mejorar sus resultados; las cuestiones más frecuentes planteadas en estas reformas han sido la integración de la administración tributaria y aduanera, aumentando la aplicación de criterios basados en segmentos de administrados (incluidas las unidades de grandes contribuyentes) y la racionalización para aumentar la eficacia.
- El criterio "funcional" continúa ocupando un puesto destacado en la concepción de las estructuras organizativas de los organismos de administración tributaria, pero alrededor de 26 organismos comunicaron un diseño basado en un criterio híbrido (funcional y dirigido a segmentos de contribuyentes o al tipo de impuesto).
- La gran mayoría de los organismos de administración tributaria han concentrado el trabajo de procesamiento de datos en un número reducido de emplazamientos dedicados a tal fin y mantienen importantes servicios internos de investigación contra el fraude y de recaudación en periodo ejecutivo.
- Mientras que la mayoría de los organismos de administración tributaria comunicaron contar con un servicio informático interno completo, 10 organismos han externalizado una parte importante de esta función o se la han confiado a otras unidades de la administración pública.

Unidades de grandes contribuyentes

- La gran mayoría (en torno al 84%) de los organismos de administración tributaria consultados han constituido unidades encargadas de grandes contribuyentes. No obstante, estas unidades varían significativamente en cuanto al rango de sus actividades (incluido el número de contribuyentes que gestionan), y en el ámbito y variedad de sus competencias.

Personas físicas "con grandes patrimonios"

- Son relativamente pocas (no más de 8) las administraciones tributarias que han creado unidades especializadas que controlen la administración de sus contribuyentes con rentas más altas (es decir, personas con patrimonio neto elevado); resultado sorprendente, teniendo en cuenta el crecimiento y concentración de patrimonio entre este segmento de contribuyentes (tal como demuestran los datos de la serie de informes) por un lado y, por otro, la labor de la FAT de promoción de la vigilancia sobre las actividades de dicho contribuyentes.

Redes de oficinas y asignación de recursos

- La importancia relativa de las funciones asumidas por la sede central de la administración tributaria varía enormemente entre los distintos países encuestados, lo que refleja una diversidad de factores (por ej. un criterio más centralizado de la gestión nacional de las funciones de la administración tributaria, la prestación interna de los servicios de TI);

- Si bien los organismos cuentan con redes de oficinas con distribución geográfica y organización jerárquica, muchos han generado operaciones centralizadas (por ej., los centros nacionales de atención de llamadas, los centros de proceso de datos y las oficinas de grandes contribuyentes) para mejorar la eficiencia y eficacia.
- La tendencia, en particular, en Europa, es que los organismos de administración tributaria operen en redes marcadamente importantes de pequeñas oficinas; las administraciones tributarias de varios países (por ej., Austria, Dinamarca, Noruega y Rusia) dicen haber puesto en práctica durante los últimos años importantes medidas de racionalización de sus oficinas con el fin de incrementar su eficiencia.

Organización para la recaudación de los impuestos

Estructuras organizativas de los organismos de administración tributaria y su evolución

1. Durante aproximadamente la última década, la estructura organizativa de muchos organismos de administración tributaria ha sido objeto de una reforma fundamental orientada a mejorar la eficiencia y eficacia operativas en la prestación del servicio a los contribuyentes. Estas reformas reflejan, en gran medida, una evolución estructural más general en los organismos de administración tributaria caracterizada por la transición desde la estructura que se basaba esencialmente en el "tipo de impuesto" hacia una estructura orientada sobre parámetros "funcionales". Muchos organismos de administración tributaria han empezado también a tomar medidas para organizar las funciones tendentes a asegurar el cumplimiento de sus obligaciones (prestación de servicio y comprobación) por "segmentos de contribuyentes", al menos por lo que a los grandes contribuyentes respecta, mientras que unos pocos han ido más lejos en la aplicación de este criterio. Más adelante, se encuentra descripción de algunos de los factores significativos en esta evolución³⁷:

- *El modelo de organización de "tipo de impuesto"*: el primer modelo de organización utilizado por las administraciones tributarias se basó principalmente en el criterio de "tipo de impuesto". Conforme a este modelo, departamentos multifuncionales distintos para cada impuesto, en gran medida auto-suficientes e independientes entre sí, eran los responsables de cada impuesto. Si bien este modelo sirvió a sus propósitos, terminó por revelar una serie de inconvenientes, entre ellos: (1) con la duplicación de funciones que le es inherente se mostró ineficiente y excesivamente costoso; (2) resultaba inconveniente para aquellos contribuyentes sujetos a múltiples actuaciones ante la administración tributaria (como las empresas), lo que les hacía tratar con distintos departamentos para cuestiones similares (por ej. deudas); (3) complicaba, tanto a la administración tributaria como a los contribuyentes, la gestión y coordinación de las acciones de cumplimiento con las obligaciones tributarias referidas a los distintos impuestos; (4) la separación incrementaba la probabilidad de un tratamiento fiscal desigual/incoherente de los contribuyentes; (5) esta organización impedía la utilización flexible del personal cuyas competencias quedaban confinadas a un impuesto concreto; y (6) este criterio de estructuración de las operaciones fiscales fragmentaba innecesariamente la gestión del sistema tributario, complicando así la planificación y coordinación organizativas. A la luz de estos inconvenientes muchos organismos de administración tributaria decidieron reestructurar su diseño organizativo concluyendo que el modelo basado esencialmente en el criterio "funcional" sería muy útil para mejorar notablemente los resultados operativos.
- *El modelo de organización "funcional"*: en virtud de este modelo, el personal se organiza básicamente por razón de agrupaciones funcionales (por ejemplo, registro, contabilidad, proceso de datos, inspección, recaudación, recursos, etc.) y, por lo general, realizan su trabajo en relación con todos los impuestos. Este criterio de organización

³⁷ Los comentarios proceden de las conclusiones descritas en varios informes del FMI y el Banco Mundial.

permite un mayor grado de estandarización de los procesos de trabajo entre los diferentes impuestos, simplificando así la informatización y los mecanismos ofrecidos a los contribuyentes y contribuyendo a mejorar la eficiencia operativa. Frente al modelo según el "tipo de impuesto", el modelo funcional ha empezado a verse como generador de numerosas ventajas y su adopción facilitó muchos avances orientados a mejorar la actividad de la administración tributaria (por ejemplo, una ventanilla única de información tributaria, la creación de un registro de contribuyentes único, sistemas comunes para el cálculo y el pago de impuestos y una gestión más eficaz de las funciones de inspección y recaudación de deudas). No obstante, algunas administraciones tributarias consideran que este modelo no es totalmente adecuado para el desarrollo de las actividades relacionadas con el cumplimiento en los distintos segmentos de contribuyentes, dada la diversidad de rasgos, comportamientos y actitudes frente al cumplimiento con las obligaciones tributarias que presentan.

- *El modelo de "segmento de los contribuyentes"*: la evolución más reciente entre un pequeño número de países desarrollados (por ej., Australia, el Reino Unido y los Estados Unidos) ha sido la de organizar las funciones de prestación de servicios y aplicación de la norma básicamente en torno a "segmentos de contribuyentes" (por ejemplo, grandes empresas, PYMES, personas físicas, etc.). La lógica que preside este modelo de organización es que cada grupo de contribuyentes tiene características y actitudes de cumplimiento con sus obligaciones tributarias distintas y, como resultado, representan riesgos distintos en relación a la recaudación. Para poder gestionar eficazmente estos riesgos, la administración tributaria necesita desarrollar y aplicar estrategias (por ejemplo, aclaraciones de la ley, formación de los contribuyentes, mejora de los servicios, aumento de las inspecciones previstas como objetivo) adecuadas para la singularidad de características y factores de cumplimiento que presenta cada grupo de contribuyentes. Los organismos de administración tributaria necesitan también un criterio estructurado para analizar y comprender estas cuestiones relacionadas con el cumplimiento. Los defensores de este "modelo de segmento de contribuyentes" sostienen que al agrupar las actividades funcionales esenciales en una estructura de gestión unificada y específica se incrementan las posibilidades de mejora general en los niveles de cumplimiento. Si bien este modelo de "segmento de los contribuyentes" está aún en sus primeros estadios, muchos países lo han aplicado parcialmente al crear las direcciones o unidades de grandes contribuyentes.

2. La Tabla 5 es una breve descripción de algunas características de los niveles estructurales superiores de los organismos de administración tributaria de los países encuestados. Como se observa claramente en la información contenida en esta tabla, las diferencias entre estructuras son notables dependiendo del país. No obstante, parece haber una coincidencia en la aplicación del modelo "funcional": 13 de las 49 administraciones tributarias encuestadas señalaron que el criterio funcional es el criterio de partida para estructurar su actividad, a la vez que 30 administraciones tributarias citaron la aplicación en la práctica de una combinación de criterios, entre los que se incluye el "funcional". Como se verá también en la Tabla 5, 38 organismos de administración tributaria han complementado en gran medida su estructura básicamente funcional con una unidad encargada (en algunos casos, limitada a tareas de inspección) de atender los asuntos fiscales de los grandes contribuyentes. O tras observaciones importantes que pueden extraerse son las siguientes:

- La gran mayoría de las administraciones tributarias (38 de 49 países) cuentan con centros especializados en el procesamiento de datos (por ej. el tratamiento de las declaraciones y el procesamiento de los pagos).
- Todas las administraciones tributarias, con excepción de 7, tienen entre sus funciones la recaudación de las deudas tributarias. Las respuestas de los países a la encuesta y los

estudios relacionados han permitido constatar que tres países (Chile, Italia y Suecia)³⁸ tienen mecanismos distintos para la recaudación de las deudas en periodo ejecutivo.

- La gran mayoría de las administraciones tributarias encuestadas, pertenecientes a la OCDE, tienen una unidad dedicada a la investigación de los casos graves de fraude o evasión fiscal; en Italia, estas tareas las lleva a cabo, principalmente, una agencia independiente (la Guardia di Finanza).
- Los dispositivos institucionales para la prestación de los servicios de tecnologías de la información son muy variados en función del país, y oscilan desde la prestación por una unidad interna que desarrolla diversas funciones hasta la externalización total o parcial de estas funciones, pasando por una prestación de servicios compartidos para varios organismos pertenecientes al MH.

³⁸ **Chile** comunicó que la recaudación de deudas en vía ejecutiva es responsabilidad de otro organismo de la administración pública (el Tesoro) que también recauda otro tipo de deudas públicas. En **Suecia** la recaudación ejecutiva de las deudas tributarias es responsabilidad de una agencia de recaudación independiente (EA) que, hasta julio de 2006 estaba integrada en la Agencia Tributaria. Si bien la EA es un organismo independiente y recauda deudas distintas de las tributarias, tiene una vinculación muy estrecha con la agencia tributaria (por ej. por lo que respecta a las funciones de apoyo en las áreas de informática y administrativa). En 2006, la EA contaba con una plantilla de 2.174 personas (*Fuente: Taxes in Sweden editado en 2007 por la Agencia Tributaria sueca*). En **Italia**, la gestión de la recaudación ejecutiva de las deudas está externalizada y confiada a Equitalia Spa'. Véase el Capítulo 6 para ampliar la información a este respecto.

Tabla 5. Selección de características de la estructura organizativa de los organismos de administración tributaria

País	Selección de características de la estructura organizativa interna							
	Criterio principal de la estructura (*)	Unidad de personas con patrimonio neto elevado	Unidad/sección de grandes contribuyentes	Centros de procesamiento dedicados	Funciones de recaudación de deudas	Fraude fiscal	Funciones de resolución de controversias	Funciones de TI propias
1) Países de la OCDE								
Australia	Todos	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓/1
Austria	Todos	x	✓	x	✓	✓	✓	✓/1
Bélgica	Todos	x	✓	✓	✓	✓	x	x
Canadá	F	x	✓/1	✓	✓	✓	✓	✓
Chile	Todos	x	✓	✓	x/1*	✓	✓	✓/1**
Rep. Checa	I, F	x	x	✓	✓	✓	✓	✓
Dinamarca	Todos	x	✓	✓	✓	✓	✓	x/1
Estonia	Todos	x	x	✓	✓	✓	✓	✓
Finlandia	F	x	✓	✓	✓	✓	x	x/1
Francia	C	✓/1	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Alemania/1	F, C	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Grecia	Todos	x	x/1	✓	✓	✓	✓	✓
Hungría	F	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Islandia	Todos	x	x	x	x	✓	✓	x/1
Irlanda	C	✓	✓	✓	✓	✓	x/1	✓
Israel	Todos	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Italia	Todos	x	✓/1*	x	x/1**	✓	✓	✓
Japón	Todos	✓/1	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Corea	Todos	x	x/1	x	x/1**	x	✓	✓
Luxemburgo	I, F	x	x	✓	✓	✓	✓	✓
México	F, C	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓/1
Países Bajos	F	x/1*	✓/1**	✓	x	✓	x	✓
Nueva Zelanda	Todos	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Noruega	Todos	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Polonia	Todos	x	1	x	✓	✓	✓	✓
Portugal	F	x	✓	x	✓	✓	✓	x
Rep. Eslovaca	F	✓/1	✓/1	x	✓	✓	✓	x/1
Eslovenia	F, C	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓
España	Todos	x/1*	✓	✓	✓	✓	x/1**	✓
Suecia	Todos	x	✓	x	x/1*	x/1**	x	✓
Suiza	Todos	x	x	✓	x	✓	✓	✓
Turquía	F	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Reino Unido	Todos	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x/1
EEUU	C	✓/1	✓	✓	✓	✓	✓	✓
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE								
Argentina	Todos	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Bulgaria	F	x	✓	x	✓	✓	✓	✓
China	Todos	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Chipre	Todos	x	x/2	✓	✓	✓/1	✓	x
La India	F	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Indonesia	F	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Letonia	F	x	✓	x	✓	✓	✓	✓/1
Lituania	Todos	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓/1
Malasia	Todos	x	x	✓	✓	✓	✓	✓
Malta	Todos	x	x	✓	✓	✓	✓	x
Rumanía	F, I/2	x	✓	✓	✓	✓	x	✓
Rusia	Todos	x	✓	✓	✓	x	✓	✓
Arabia S.	F	x	✓	✓	✓	✓/1	✓	✓
Singapur	F, I	x	✓/2	✓	✓	✓	x	✓
Sudáfrica	Todos	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Fuente: respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

(*) Criterio estructural: Funcional-F; Tipo de impuesto-I; y contribuyente-C

Ejemplos por países de las estructuras organizativas de alto nivel

3. La serie Información comparada de 2008 ofrecía ejemplos de la estructura organizativas de alto nivel de nueve administraciones tributarias nacionales e identificaba una serie de cuestiones y semejanzas entre subgrupos de estos países. Se resumen en la Figura 2. En esta serie, se ofrecen ejemplos de otros ocho organismos de administración tributaria (véanse las Figuras 3 a 10) que se han separado por categorías también en esta ocasión dentro de los grupos anteriormente observados o destacados atendiendo a sus características singulares.

Figura 2. Características de la estructura organizativa de los organismos de administración tributaria seleccionados

Cuestiones y semejanzas observadas en la estructura organizativa de las administraciones tributarias	Ejemplos (serie de 2008)	Ejemplos (serie actual)
Este modelo se caracteriza por contar con diversas unidades correspondientes a "segmentos de contribuyentes" encargadas de las actividades vinculadas al cumplimiento con las obligaciones tributarias (tanto la prestación del servicio como el control) por los contribuyentes que integran cada uno de los segmentos. Cuenta también con unidades funcionales (por ej. Contacto con el cliente y Deuda) que dan soporte al trabajo realizado en todos los segmentos. En el caso de los Estados Unidos, este modelo, introducido en 2000, sustituye a una organización que se sustentaba sobre criterios funcionales para la prestación de los servicios y el desarrollo de las actividades vinculadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias, sostenida por una estructura de niveles regionales de gestión y coordinación. Esta estructura de niveles regionales de gestión fue abandonada también al adoptarse la nueva estructura.	Australia y EEUU (Gráficos 1 y 9)	-
Los modelos organizativos adoptados por estas autoridades fiscales son un reflejo del modelo tradicional basado en las funciones, que cuenta con una red de departamentos de gestión y coordinación en un ámbito regional. Cabe destacar, en el caso de Nueva Zelanda, la inclusión de una función de política tributaria principal, siendo este mecanismo inédito en el resto de países.	Canadá, Chile y Corea (Gráficos 2, 3 y 5)	Hungria, Japón y Nueva Zelanda (Gráficos 6, 7 y 9)
Los modelos descritos por estos organismos de administración tributaria, esencialmente basados en el criterio funcional, se caracterizan por la integración de las actividades aduaneras y por la existencia de una estructura de gestión regional encargada de las operaciones locales. Como se señaló en el capítulo 1, un grupo reducido de países encuestados ha fusionado las actividades de administración aduanera y fiscal. Los modelos español y mejicano se caracterizan igualmente por la existencia de una unidad especializada en los grandes contribuyentes.	Estonia y España (Gráficos 4 y 7)	Argentina, Austria, Israel y México (Gráficos 3, 4, 8 y 10)
Este modelo, introducido en enero de 2008, es el resultado de años de evolución en la estructura interna de la administración tributaria del RU que siguió a la fusión de las anteriormente independientes administraciones de imposición directa e indirecta (incluida la administración de aduanas) ³⁹ con la creación en 2005 de un nuevo organismo unificado de administración tributaria y aduanas, El modelo, cuya adopción está motivada en parte por la voluntad de clarificar los niveles de responsabilidad, constituye una organización matricial en la que se tienen en cuenta tanto criterios "funcionales" como de "tipo de impuesto". En el marco de esta nueva estructura,	Reino Unido (Gráfico 8)	-

³⁹ Inicialmente creada para gestionar todo lo relativo a la legislación sobre aduanas, esta estructura se modificó a principios de 2007 con la constitución formal de la *UK Border Agency* (UKBA) (Agencia de Aduanas del RU). Este nuevo organismo reagrupa las funciones de distintas áreas de la administración, inclusive el trabajo de detección de la HMRC, y está diseñado para funcionar como una fuerza unificada de seguridad de fronteras. Los nuevos dispositivos entrarán en vigor progresivamente. En 2009, tras la aprobación de la ley *Royal Assent of the Borders, Citizenship and Immigration Act 2009*, de Fronteras, Ciudadanía e Inmigración, las funciones en materia de fronteras de la HMRC y 4.851 trabajadores se transfirieron a la UKBA (pág. 6, de la Declaración de Control Interno de la HMRC para 2010).

Figura 2. Características de la estructura organizativa de los organismos de administración tributaria seleccionados (continuación)

Cuestiones y semejanzas observadas en la estructura organizativa de las administraciones tributarias	Ejemplos (serie de 2008)	Ejemplos (serie actual)
se abandonaron también las funciones de gestión y de coordinación regionales/territoriales.		
Este modelo constituye un dispositivo de menor independencia o autonomía en donde las funciones de administración tributaria se agrupan bajo una gestión común en el seno de la estructura formal del Ministerio de Hacienda. Una de las características del modelo es que las funciones de apoyo, como son la financiera, recursos humanos y tecnología de la información se comparten con otras ramas operativas del Ministerio de Hacienda.	-	Francia (Figura 5)

Figura 3. El modelo organizativo de alto nivel de Argentina (AFIP)

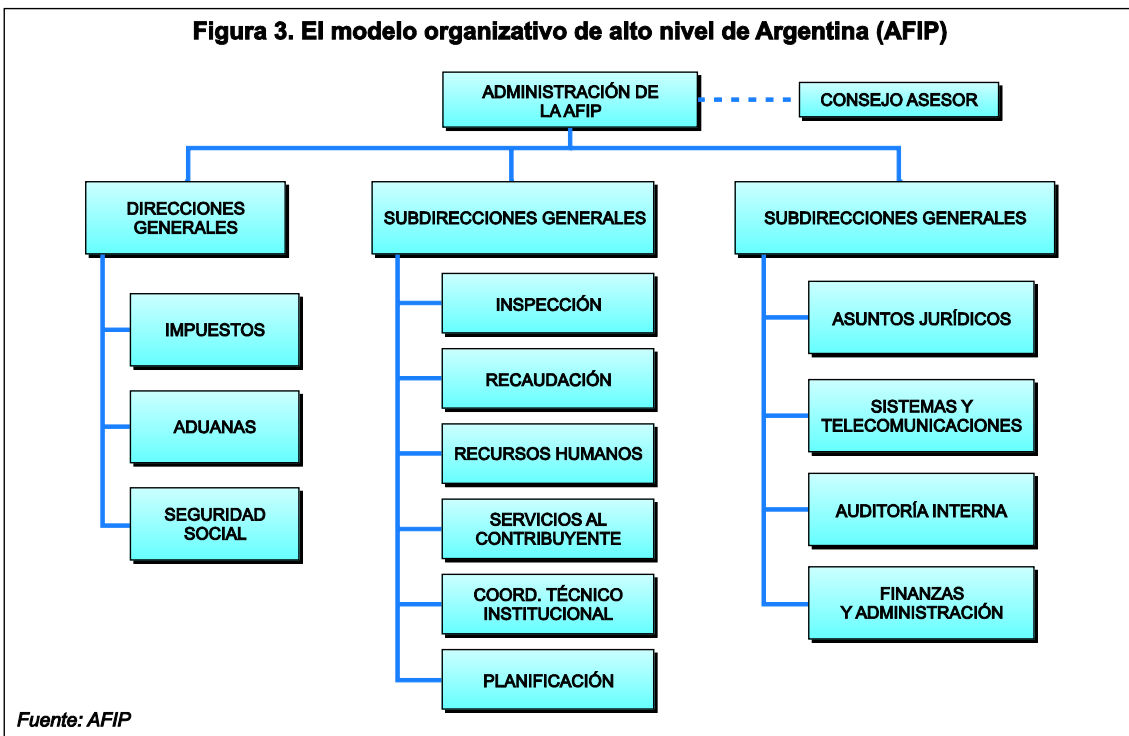
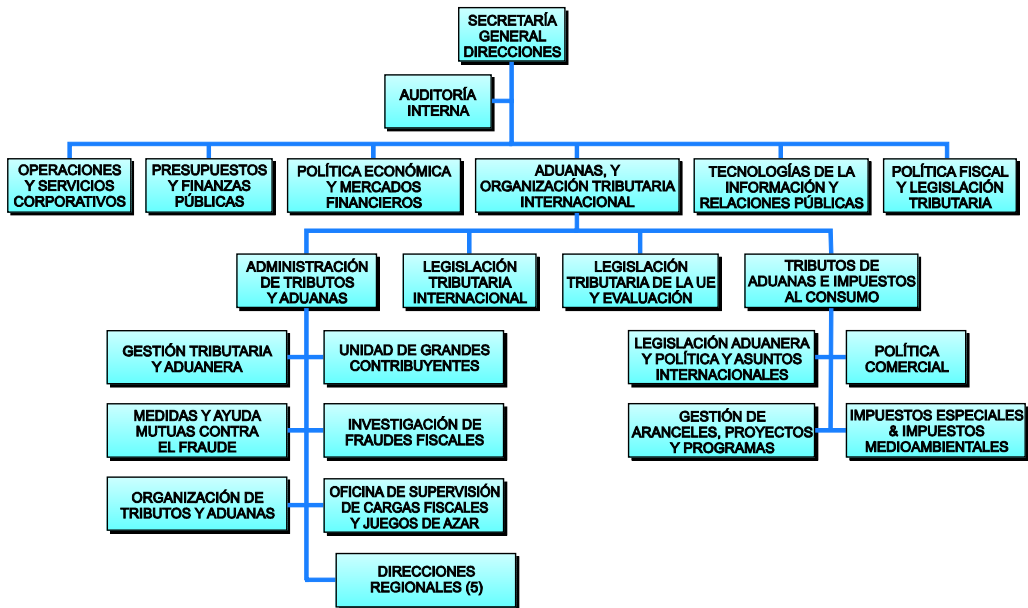
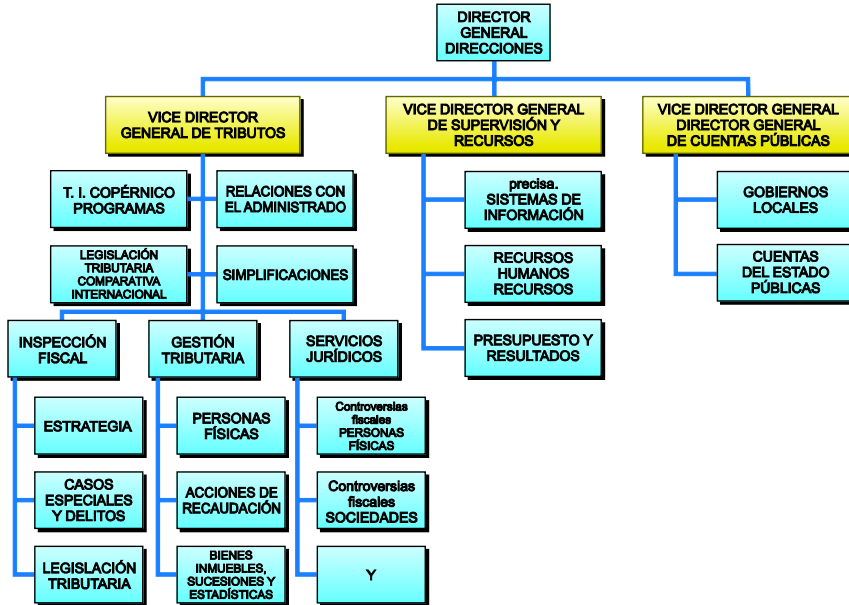


Figura 4. La estructura de alto nivel de Austria para la administración de tributos y aduanas



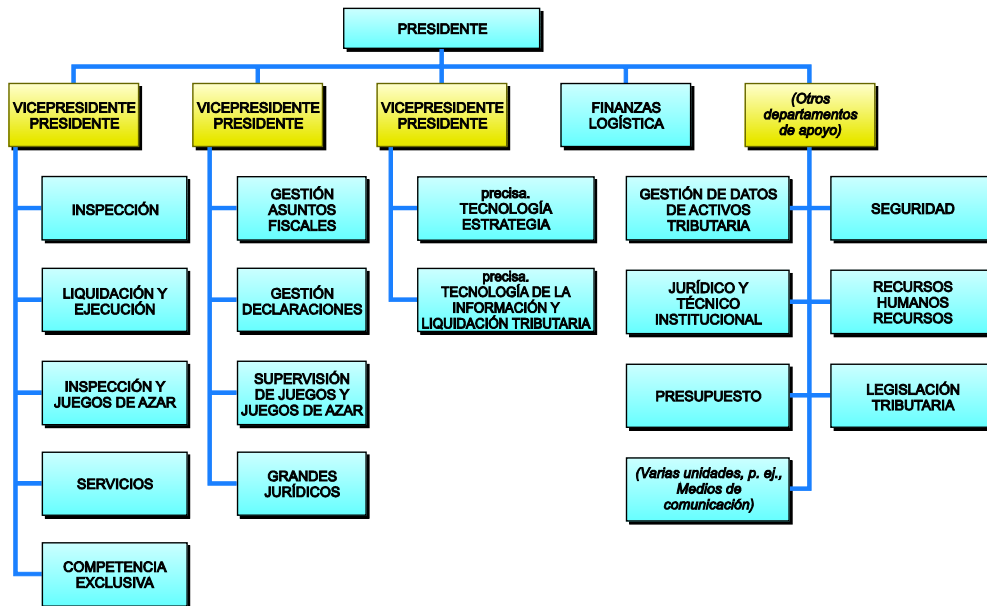
Fuente: Administración austriaca (enero 2011)

Figura 5. La estructura organizativa de alto nivel de las oficinas centrales de Francia



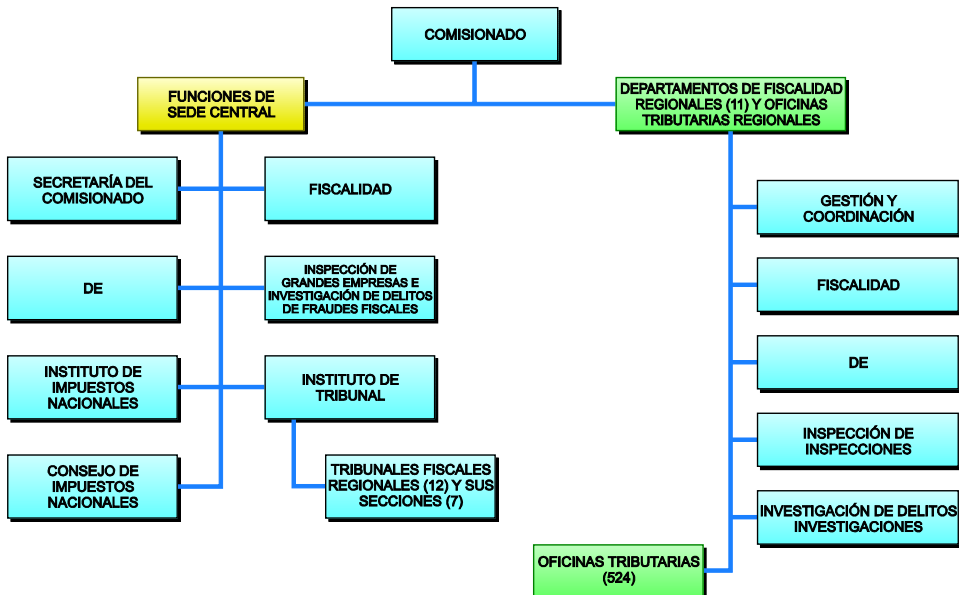
Fuente: Direction générale des impôts (DGI – Dirección General de Tributos, diciembre 2010)

Figura 6. La estructura organizativa de alto nivel de las oficinas centrales de Hungría (APEH)



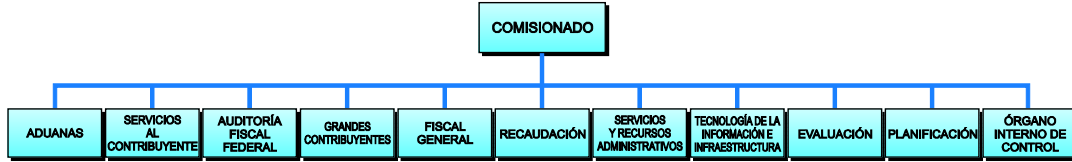
Fuente: Ciber sitio de la APEH (junio 2010)

Figura 7. La estructura organizativa de la administración tributaria japonesa (NTA)



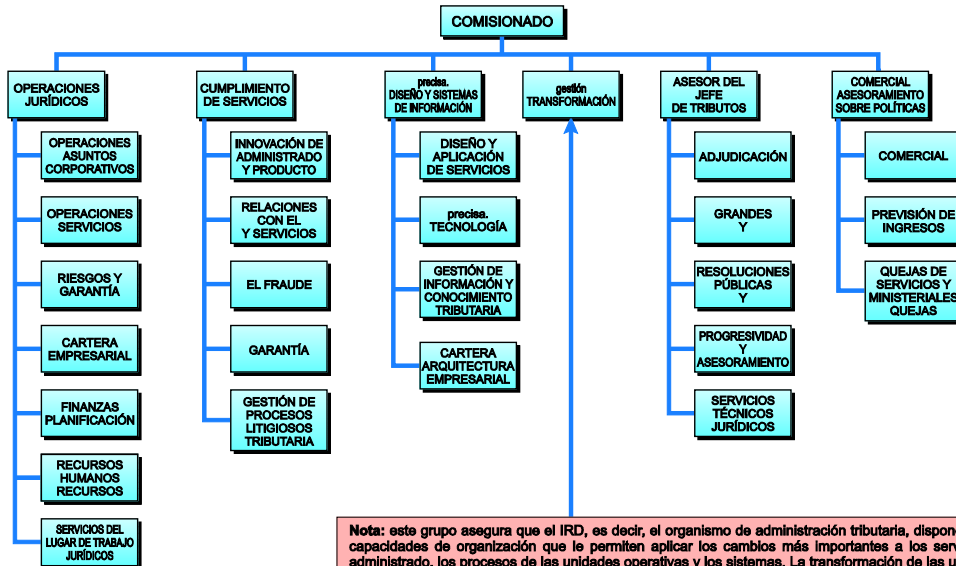
Fuente: Informe anual de la NTA de 2010

Figura 8. La estructura organizativa de las oficinas centrales del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de México



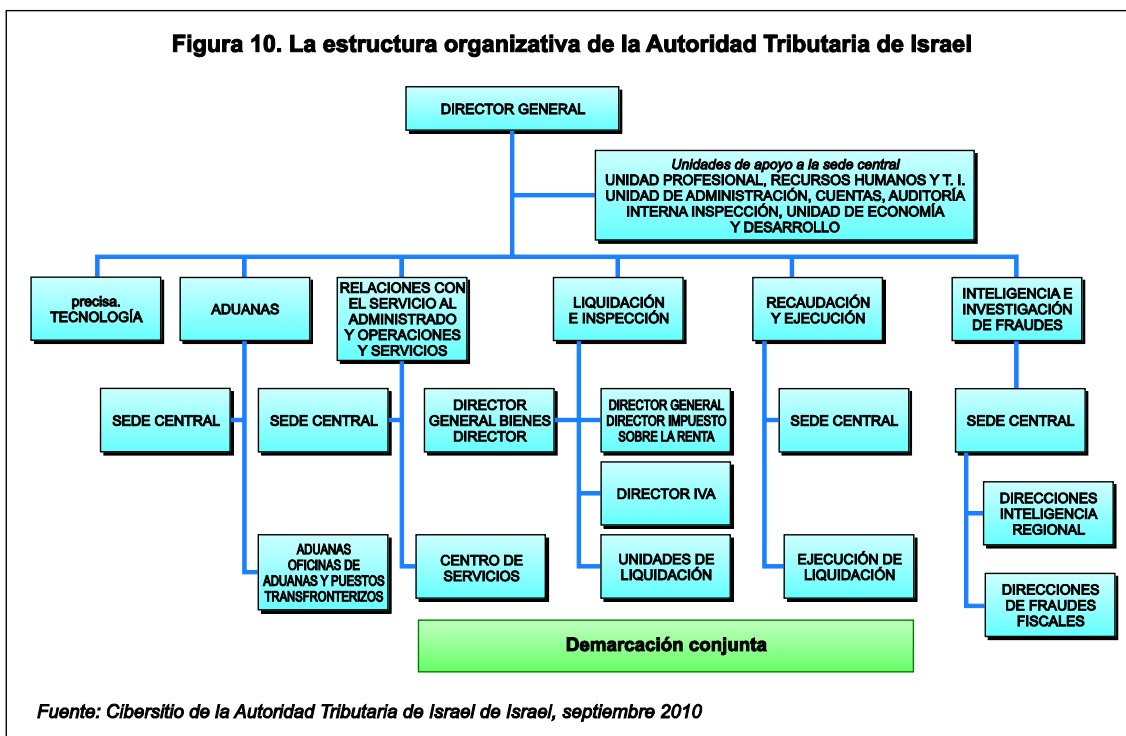
El Órgano Interno de Control se integra en la estructura de la SAT; aunque pertenece a otro ministerio distinto (la Secretaría de la Función Pública) de conformidad con el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria de 29 de abril de 2010.

Figura 9. La estructura organizativa de alto nivel del Inland Revenue Department (IRD) de Nueva Zelanda



Nota: este grupo asegura que el IRD, es decir, el organismo de administración tributaria, dispone de las capacidades de organización que le permiten aplicar los cambios más importantes a los servicios al administrado, los procesos de las unidades operativas y los sistemas. La transformación de las unidades operativas es un programa transversal a largo plazo dentro del IRD que agilizará y facilitará el cumplimiento a los contribuyentes, haciéndoselo, además, más asequible; proporcionará servicios en línea innovadores y permitirá al Inland Revenue Department responder con mayor puntualidad y flexibilidad a futuros cambios.

Fuente: Cibersitio del IRD, junio 2010



Reformas, reformas, reformas... ¡la historia interminable!

4. Según se desprende de las respuestas de los países a la encuesta, las reformas en el funcionamiento de la administración tributaria son el centro de atención en muchos países, atención que parece haberse intensificado durante el año anterior debido a que las administraciones públicas buscan mejorar la eficacia y los gastos. En general, estas mejoras pueden clasificarse en alguna de las siguientes categorías: 1) organización del personal y de los procesos de trabajo en torno a segmentos de administrados; 2) consolidación de redes de oficinas y emplazamientos para conseguir economías de escala; 3) eliminación de la duplicación administrativa (por ej., la integración de la recaudación de los tributos y las contribuciones a los seguros sociales, 4) rediseño de los procesos básicos de gestión, sostenido por un empleo más eficaz de la tecnología moderna; y 6) criterios de cumplimiento del servicio del conjunto de la administración. A continuación, se proporcionan detalles sobre las reformas de cada país:

- **Austria** ha establecido recientemente una unidad única en todo el ámbito nacional para la gestión de las inspecciones a los grandes contribuyentes mediante la unión de las ocho unidades independientes previamente existentes. Además, está vigente desde enero de 2011 una nueva legislación que incluye las actividades relacionadas con los juegos de azar, de modo que, ahora, la responsabilidad de administrar las actividades de control relacionadas con el juego corresponde al organismo tributario.
- Se está produciendo una importante reestructuración de las actividades del **organismo de administración tributaria belga**. La reforma (que recibe el nombre de Proyecto *Coperfin*) consiste, en parte, en la sustitución de la estructura existente, por tipo de impuesto, por otra distinta, basada, esta vez, en tres pilares fundamentalmente, que reflejan los segmentos concretos de contribuyentes (es decir, grandes contribuyentes, PYMES y particulares) en donde los centros de inspección funcionan de forma transversal en los principales impuestos (renta, sociedades e IVA). Junto con estos tres pilares, habrá unidades independientes especializadas, todas ellas bajo la responsabilidad del Administrador General de Tributos y Aduanas, encargadas de la recaudación de deudas y la inspección tributaria (por ej., para casos graves de fraude fiscal), y una administración específica para aduanas e impuestos especiales.

- Funcionarios **búlgaros** de la Agencia Tributaria Nacional (NRA) comunicaron que, en 2010, se integraría la Agencia Estatal de cobro de saldos pendientes en la NRA, que, en la actualidad, es responsable del proceso de ejecución pública (es decir, la estimación y recaudación de saldos públicos pendientes de cobro). Gracias a esta fusión, se integrarán plenamente los procesos de ejecución y todas sus fases en el seno de la NRA. Además, explicaron la labor que está actualmente en curso para la optimización del funcionamiento de las operaciones de control e inspección de la NRA dentro de sus estructuras territoriales. Señalaron que el proceso de descentralización de estas operaciones ya se había concluido. No obstante, el anterior Proyecto de Reforma de la Administración Tributaria había previsto una mayor concentración de las actividades operativas de la NRA en cinco o siete las mayores regiones económicas del país, a la vez que se reservaban las oficinas tributarias locales para el servicio a particulares y empresarios en los centros regionales (28) de tamaño más reducido. Esta reforma se introdujo de forma satisfactoria a partir del 1 de enero de 2010, y se prevé que aporte una serie de beneficios (como la mejora de la inspección y el control de la cobertura de los contribuyentes de mayor riesgo, la mayor flexibilidad en el uso de los recursos, un criterio de obtención de información y gestión de riesgos más sistemático y eficaz, e inspecciones más productivas).
- **Canadá** comunicó importantes desarrollos gracias a su iniciativa de Reforma de Ventas Provinciales de la Administración Tributaria (PSTAR, en su acrónimo en inglés.). Esta iniciativa PSTAR implicaba la armonización de los impuestos sobre las ventas provinciales en los territorios de Ontario y British Columbia con el Impuesto Federal sobre Bienes y Servicios (GST). Se trata de un desarrollo de gran importancia en la administración de los tributos en Canadá, que refuerza las exitosas iniciativas de armonización anteriores (en *New Brunswick, Nova Scotia y Newfoundland* y Labrador de 1997, además de la más reciente transferencia de la administración de los impuestos sobre sociedades de Ontario a la Agencia Tributaria Canadiense (CRA)). Se ha modernizado el marco del *Harmonized Sales Tax* (HST) (Impuesto Armonizado sobre Ventas) a través de nuevos acuerdos que establecen un cierto grado de flexibilidad del que antes no disponían las provincias participantes. Mediante la armonización fiscal y la eliminación del impuesto provincial sobre las ventas en las provincias participantes, la CRA aprovecha su infraestructura de administración tributaria para eliminar la duplicación administrativa y mejorar los servicios de ventanilla única. De este modo, se consigue una reducción considerable de la carga tanto de cumplimiento como tributaria que pesa sobre el empresariado, a la vez que se aumenta la eficacia del sistema de administración de los tributos en Canadá. La iniciativa de armonización acarrea consecuencias para algunos de los programas de gestión y los servicios fundamentales de la CRA. A fin de abordar el mayor volumen, complejidad y riesgos potenciales de cumplimiento que surjan con la armonización, la CRA mejorará muchos de sus programas ya existentes del Impuesto General sobre Bienes y Servicios y del Impuesto Armonizado sobre Ventas, e introducirá nuevas actividades de cumplimiento. Se han suscrito acuerdos en materia de Recursos Humanos con Ontario y British Columbia cuya consecuencia es la oferta de empleos por la CRA a un máximo de 1.564 trabajadores de las provincias afectadas por estas modificaciones. Los trabajadores de estas provincias ayudarán a la CRA a responder al programa mejorado y a las necesidades de servicios.
- **Chile** comunicó la introducción de una nueva ley por la cual su Dirección de Grandes Contribuyentes cuenta ahora con reconocimiento legal, con la misma autoridad que el Comisionado Regional, aunque con competencia territorial nacional para todos los contribuyentes que se encuentren bajo su autoridad, clasificados como grandes contribuyentes mediante una resolución especial. Esta nueva unidad con reconocimiento por ley incluye los organismos siguientes: 1) Comisionado de la Dirección de Grandes Contribuyentes. 2) Departamento de Fiscalización de Grandes Empresas Internacionales. 3) Departamento de Fiscalización de Grandes Empresas Nacionales. 4) Departamento de Análisis de Riesgos y Fiscalización del Comercio Internacional (que incluye un equipo especial orientado a la inspección informática, en

labores de apoyo del resto de departamentos). 5) Departamento Jurídico. 6) Oficina de Servicio al Contribuyente y 7) la Oficina de Régimen Especial (incluidos los casinos, compañías de seguros y grandes organizaciones no gubernamentales).

- Funcionarios de la **República Checa** comunicaron que su gobierno planea la creación de una nueva agencia de recaudación (la Dirección General Financiera), que entraría en funcionamiento a partir de enero de 2011. La Dirección General Financiera: 1) será responsable de todas las funciones de recaudación de ingresos, incluidos los correspondientes a los seguros de sanidad y seguridad social en 2013, y a los impuestos especiales en 2014; 2) incluirá el establecimiento de una nueva oficina de grandes contribuyentes en Praga a partir de enero de 2012; y 3) contará, únicamente, con dos niveles de gestión de oficina, consolidando su red de oficinas (actualmente, ocho regionales y 199 locales) mediante la supresión de aquellas de menor tamaño. Estas medidas están dirigidas a la reducción de los gastos administrativos y a la mejora de la eficacia.
- **Finlandia** comunicó la reestructuración de su modelo de organización básico mediante el establecimiento de funciones nacionales organizadas por grupos de administrados, una reorganización de su sistema informático y, además, una racionalización de su estructura regional de oficinas a través de su reducción de siete a cinco.
- **Francia** comunicó que, tras la creación de la Dirección General de Finanzas Públicas (DGFIP) en 2008, se ha llevado a cabo una posterior racionalización de las estructuras con el fin de unificar el funcionamiento en las Direcciones locales (a través de la fusión de las cuentas públicas y la administración de los tributos). Además, se han introducido estructuras unificadas de cálculo de tributos y recaudación. Se han creado nuevos dispositivos especializados de recaudación para los casos de particulares y profesionales con riesgo de impago o procedimientos complejos. Por último, a finales de 2010, se estaba introduciendo un nuevo servicio judicial de tributos que implicaba la capacitación de una unidad reducida de funcionarios tributarios a los que se les atribuirían prerrogativas judiciales (audiencias, registros y detenciones) con el propósito de detectar las elusiones fiscales complejas. La unidad se va a situar en el seno de una brigada especial del Ministerio del Interior, donde colaborará con la policía bajo la supervisión de un juez.
- **Alemania**: tal como ya se señaló en el capítulo 1, Alemania cuenta con un sistema de administración de tributos altamente descentralizado en el que los impuestos federales los administran los 16 gobiernos regionales independientes de los Lander. Actualmente, el proceso de acuerdo de objetivos varía de un Lander a otro. Se han iniciado las labores para crear un sistema federal de acuerdo de objetivos entre el gobierno federal y los de los Lander.
- **Hungría**: se planea la fusión de las administraciones de tributos y aduanas, incluidas las funciones de control de las administraciones tributarias y la Guardia de Aduanas y Finanzas.
- **Islandia** comunicó que, con el fin de reducir gastos, se está procediendo a reestructurar las operaciones tributarias combinando nueve distritos en uno solo para incrementar la armonización y la eficacia tributarias.
- **Indonesia** comunicó que se encuentran en marcha una serie de reformas, entre las que se incluyen iniciativas de mejora de la organización y los procesos de gestión de su Centro de Procesamiento de Datos, con el fin de establecer un Centro de Contacto (independiente de su Oficina Central) para los contribuyentes y con el objeto de mejorar el cumplimiento de los servicios y de la información; además de ampliar la capacidad de su unidad especial dedicada a las personas físicas con patrimonio neto elevado.
- **Japón** comunicó que, tal como se anticipó en la serie de 2008, la NTA introdujo su proyecto Unificación del trabajo administrativo desde julio de 2009. En virtud del mismo, se llevó a cabo una considerable unificación del trabajo administrativo, integrando las operaciones internas transversalmente, eliminando la división vertical

del trabajo de la NTA (por ej. en función del tipo de impuesto) y normalizando los procesos administrativos. Con este sistema, se ha unificado en una única sección el punto de contacto de las Oficinas Tributarias.

- **Letonia** comunicó la reestructuración de su administración con el triple objetivo de establecer una organización más flexible y más orientada al administrado, centralizar el manejo de los procesos de gestión y, en general, de ampliar las competencias y responsabilidades de su personal. En lugar de 23 unidades, la nueva estructura la integrarán tan solo 15, siendo su naturaleza eminentemente funcional (servicios, control y apoyo). Los nuevos dispositivos se habrán integrado plenamente a finales de 2010, coincidiendo con considerables reducciones de personal, resultado de los recortes del gasto presupuestario impuestos por su gobierno.
- **Lituania** comunicó que los departamentos de tributos se ubicaron en oficinas regionales tras la reorganización de los organismos del Servicio al Contribuyente que tuvo lugar en 2010. El funcionamiento de los centros-departamentos encargados de la Contabilidad Tributaria y Ejecución de la Deudas dará inicio en 2011, al mismo tiempo que se pone en marcha el proyecto denominado Mejora de la estructura funcional y modelos de gestión de CTI, financiado por la Unión Europea. Posteriormente, se crearán los centros de gestión financiera y otros recursos, administración de impuestos especiales, educación del contribuyente y consulta. Los objetivos fundamentales de estas reformas son la mejora de los procesos de actividades, una aplicación más sistemática de las mismas prácticas, el aumento de la eficacia funcional y la reducción de los costes de actividad y personal.
- **México** comunicó que había integrado todo el trabajo correspondiente a cuentas pendientes de cobro en una sola unidad organizativa, segregado los servicios de actividades de ejecución forzosa en materia de aduanas, e integrado la inspección de tributos y las funciones de devolución de impuestos también en una sola unidad.
- **Los Países Bajos** comunicaron haber designado en 2010 a los Directores Generales. El Director General de Tributos será responsable de las operaciones de las 14 regiones fiscales. Desde 2011, se prevé alinear la estructura de estas regiones. En 2010, se han creado, además, nueve regiones junto con una oficina principal. El Director General de Aduanas tiene atribuida la responsabilidad del funcionamiento de las nueve regiones aduaneras. Además, se ha creado, en el ámbito jerárquico del Comité de Dirección, un Director de Sistemas de información.
- El *Inland Revenue Department* (IRD) de **Nueva Zelanda** explicó su *Business Transformation Programme* (Programa de Transformación de la Gestión) de amplio alcance, con el que se mejora de la eficacia y se facilita el cumplimiento a los administrados, a la vez que se mantiene la integridad de los sistemas de políticas tributarias y sociales. Con la aplicación del programa, a los administrados les resultará cada vez más sencillo el acceso a la información y los servicios del IRD a través de canales electrónicos. Los cambios en los programas y procesos del IRD contribuirán a:
 - 1) Promover una cultura orientada hacia el administrado a la par que flexible;
 - 2) Ofrecer un método eficaz de captura de datos en caso preciso;
 - 3) Ofrecer al administrado la información necesaria, con lo que se reducen, en la medida posible, las llamadas telefónicas para obtenerla; y
 - 4) aumentar el cumplimiento proactivo a través de la intervención anticipativa, la puntualidad de las resoluciones y la reducción de los contenciosos.

Las prioridades en el corto plazo son las de redefinir el sistema de Préstamos a Estudiantes (*Student Loan*) reforzar y renovar la infraestructura de TI, simplificar las interacciones de tributos y nóminas en los caso de empleadores y trabajadores y mejorar los servicios electrónicos.

Al aumentar el empleo de estos últimos, se revisará, en general, el conjunto de las necesidades de servicio. Está previsto desarrollar un nuevo concepto de prestación de servicios de cara al público, el cual se espera que limite el volumen del trabajo llevado a cabo en los emplazamientos de menor tamaño hacia un contacto directo, en su mayor parte, con la comunidad, reduciendo así las necesidades de personal.

- **Polonia** comunicó la puesta en marcha de un programa de reformas de gran calado, que incluye: 1) un proyecto de registro electrónico, con el propósito de crear un registro centralizado de contribuyentes, una base de datos uniforme para todas las actividades administrativas y un proceso de registro normalizado; 2) un proyecto de declaración electrónica, que desarrolle servicios en línea, implante un sistema de intercambio de información igualmente en línea y cree un acceso en Internet a la información tributaria; 3) un proyecto de tributos electrónico, que implantará una base de datos centralizada de información tributaria y un sistema de análisis de riesgos, 4) la introducción de las Estrategias de Gestión de Calidad (con la creación de una organización tipo y el establecimiento de las actividades en el seno de cada una de las unidades de administración de tributos). Asimismo, se está procediendo a la creación de una unidad especializada con el fin de identificar a los contribuyentes no registrados que operan en el comercio electrónico, a la vez que se crean nuevos modelos de estructura de organización para todas las unidades de administración tributaria.
- Los responsables de la administración tributaria de **Rumanía** comunicaron que prevén modificar su estructura de organización con el propósito de reducir los gastos administrativos (en respuesta a los importantes recortes en gastos en personal exigidos en 2010). Las modificaciones incluirán la optimización de los servicios de campo mediante la reducción del número de oficinas operativas y la redefinición de ciertos procesos de gestión.
- **Rusia** comunicó una importante reestructuración de sus oficinas centrales durante los dos últimos años (reducción de 28 a 11 Direcciones) con el fin de mejorar los procedimientos de control que llevan a cabo sus funcionarios, en concreto, con el objetivo de dar prioridad al control exhaustivo del contribuyente en lugar de a los impuestos en particular. Además, este país señaló que se había creado en 2008 una Inspección interregional para un procesamiento centralizado de datos que sistematizase y mejorase la eficacia del procesamiento de los datos a sus funcionarios. Por último, en relación con otros cambios, se hizo mención a la consolidación de las actividades estatales relacionadas con la producción de alcohol en el Servicio Federal de Control de la Producción de Alcohol, además de la transferencia de las competencias de la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales al Fondo de Pensiones.
- Los responsables de la administración tributaria de la **República Eslovaca** comunicaron que, a partir de enero de 2012, tendría lugar una modificación fundamental de la estructura de las autoridades tributarias del país: se eliminarán las ocho sucursales actuales de la Dirección de Tributos y las 101 oficinas tributarias locales, y se introducirán ocho oficinas tributarias regionales nuevas, más sus sucursales, en algunas de las actuales oficinas locales. Se ha planeado optimizar los procesos específicos, sobre todo, en el nivel de administración central (por ejemplo, la metodología, la administración interna, las TI, etc.) y a través de la concentración de actividades en el ámbito regional. A partir de enero de 2013, las administraciones tributaria y aduanera se fusionarán, convirtiéndose en una única institución. Por último, señalaron que se prevé acompañar las reformas en la estructura de organización de importantes modificaciones en cuanto al modo en que se lleva a cabo el trabajo.
- **Sudáfrica** comunicó la introducción de un nuevo modelo operativo en donde las principales reformas en curso consistirán en la modernización de las aduanas y la segmentación del administrado. En cuanto a las aduanas, parte de las labores de modernización consisten en dar prioridad a la mejora de la fluidez del movimiento de bienes entre las fronteras a través de la puesta en marcha de un programa de acreditación para operadores que reúnan ciertas condiciones, además de impulsar la

detección de los bienes ilegales mediante herramientas de riesgo mejoradas, ampliando las capacidades de inspección no intrusivas y mejorando la visibilidad en los puntos de entrada. Además, la SARS se halla inmersa en un proceso de desarrollo de diseños de segmentación holística para sus diez segmentos de contribuyentes y operadores sobre la base de una comprensión exhaustiva de sus comportamientos y necesidades. Se prevé aplicar, a medio plazo, modelos operativos para cinco de estos segmentos: grandes empresas, medianas empresas, economía sumergida, profesionales de la fiscalidad y operadores).

- El **Reino Unido** comunicó numerosas iniciativas de cambio o transformación, que se describen sumariamente en el Cuadro 3.

Cuadro 3. Programas de cambio y transformación del HMRC

Durante 2010/11, la HMRC tiene previsto continuar invirtiendo en programas de importantes cambios y transformaciones concebidos para mejorar los resultados, impulsar la eficacia y cumplir los compromisos legislativos y ministeriales. En 2010-11, según estimaciones de la HMRC, dichos programas proporcionarán un aumento de los ingresos de unos 2.500 millones de £, ahorrarán, en costes de funcionamiento en la región, 50 millones de £ y permitir una eficacia equivalente a, aproximadamente 2.600 empleados. Los programas clave son los siguientes:

- **Aurora:** este programa gestionará la aplicación de los cambios contractuales recientemente acordados con el proveedor de servicios de la HMRC a fin de permitir el recorte de gastos y respaldar la transformación a largo plazo de su tecnología.
- **Businesslink.gov:** el programa businesslink.gov está en vías de convertirse en el principal canal en línea de la Administración Pública para los empresarios al ofrecerles una página web única en donde podrán acceder a todos los servicios que presta.
- **Carter:** este programa se desarrolló con el propósito de responder a las recomendaciones del ministro Lord Carter en su Informe sobre los servicios en línea de la HMRC. En él, se solicitaba un mayor empleo de los servicios en línea para los administrados en sus presentaciones de los impuestos de Autoliquidación, PAYE (retenciones en la fuente del impuesto sobre sueldos y salarios), IVA y Sociedades. El objetivo pretendido es que todos los empresarios y particulares con capacidad para hacerlo presenten sus declaraciones en línea en 2012.
- **Compliance & Enforcement:** este programa, gracias a los nuevos procesos y herramientas como la fijación de plazos (*PaceSetter*) ayuda a la HMRC a mejorar su funcionamiento. El programa se orienta hacia la mejora del método de análisis de riesgos y gestión de casos que lleva a cabo el personal, además de introducir nuevos métodos de trabajo que reducen la brecha tributaria y mejoran la experiencia entre el administrado y la HMRC.
- **Transformación del servicio de aduanas:** se dirige a asegurar el cumplimiento por parte del Reino Unido de los compromisos legislativos de la Unión Europea a través del desarrollo de un servicio al cliente completamente electrónico gracias al cual, se agilizarán las operaciones de fletes y se acelerará su proceso, permitiendo que la evaluación de riesgos resulte más eficaz.
- **Seguridad de los datos:** se dirige a mejorar la seguridad de los datos mediante la puesta en práctica de las recomendaciones del Informe *Poynter* tras la pérdida de datos de administrados en 2007.
- **Gestión de deuda y banca:** se dirige a mejorar la forma en la que la HMRC gestiona las deudas a través de nuevas herramientas de análisis que ayuden a hacer más eficaz la evaluación de las estrategias de obtención de riesgos y objetivos. Además, contribuirá a medir la parte proporcional de la deuda liquidada en 30 y 90 días.
- **Consolidación de inmuebles:** se trata de una iniciativa de racionalización del número de oficinas y de desarrollo de inmuebles más estratégica que se adapte a las necesidades operativas y de servicio al cliente.
- **Banca pública:** a través de este programa, se prestarán servicios de banca minorista a todos los departamentos y agencias gubernamentales. La reforma denominada Reforma del método de pago, relacionada con la anterior, permite a la Administración ofrecer pagos directos seguros a los administrados, mejorar el acceso a créditos bancarios a grupos con rentas bajas y ahorrar costes a los contribuyentes.

- **PaceSetter:** el *PaceSetter*, o fijación de plazos, es nuestro método de impulsar mejoras continuas en todo lo que hacemos. Contribuirá a aumentar la productividad, el compromiso de nuestro personal y a mejorar el servicio al administrado. Plan de gestión de la HM *Revenue & Customs* 2010-11
- **Cartera de políticas:** se trata de cumplir una amplia gama de iniciativas gubernamentales y ministeriales. Por ejemplo, el plan *Saving Gateway* (Portal de Ahorros), un nuevo plan de ahorros para mayores con ingresos bajos y que perciban prestaciones sociales o créditos fiscales.
- **Programa de transformación de prestaciones sociales y créditos:** ajustando el servicio a las necesidades del administrado, este programa simplificará los procesos y reducirá los gastos en su conjunto al permitir el empleo de nuevos canales de servicio propio en el caso de ciertas operaciones en el futuro. Además, la HMRC podrá reducir los errores de los administrados prestándoles ayuda a la hora de hacerlo bien la primera vez, ayudando más a aquellos administrados que más lo necesiten.

En octubre de 2010, el Gobierno del Reino Unido anunció que planeaba remozar a fondo la administración pública, lo que, según se prevé, incluirá, entre otras, considerables reducciones de personal en la mayoría de los departamentos gubernamentales. En el caso de la HMRC, dicha reducción se prevé en un 25% durante cuatro años, aunque con alguna capacidad de redestinar parte de lo ahorrado a actividades de cumplimiento. Durante este periodo, la reducción neta de personal está prevista en torno a un espectro del 15%, lo que no deja de suponer una considerable reducción que precisará posteriores reformas.

- Los **Estados Unidos** comunicaron que, como parte de su labor de mejora global continua de la administración tributaria, se ha reajustado la Unidad dedicada a la mediana y gran empresa (*LMSB, Large and Mid-Size Business*) de la IRS con el fin de crear una organización más centralizada dedicada a mejorar el cumplimiento de la tributación internacional. El 1 de octubre de 2010, se cambió el nombre de esta Unidad de la IRS, la LMSB, por el de Unidad de Grandes Empresas e Internacional (*Large Business and International division, LB&I*) como parte del cambio en la estructura organizativa. La LB&I proseguirá su iniciativa de vía ejecutiva internacional a través de las actuaciones siguientes:
 - Desarrollar un programa estratégico de examen.
 - Crear redes de especialistas ligados a áreas clave de cumplimiento internacional que fomenten la comunicación y la colaboración en cuestiones estratégicas.
 - Ofrecer formación técnica exhaustiva cara a cara a todos los especialistas internacionales en materia de planes internacionales estratégicos y áreas críticas prioritarias.
 - Iniciar una nueva práctica de transferencias de precios dirigida por un nuevo Director en esta materia con el fin de dar prioridad a los exámenes de transferencias de precios de la LB&I.
 - Aumentar las funciones de la autoridad competente de los EEUU a fin de mejorar la representación del país en los intereses en materia de cumplimiento fiscal dentro del entorno tributario mundial.

Operaciones de grandes contribuyentes

5. Como se señaló anteriormente en este capítulo, se observa una clara tendencia de las administraciones tributarias de todo el mundo a crear unidades especiales (en adelante, denominadas Unidades de Grandes Contribuyentes –UGC) para atender total o parcialmente la fiscalidad de sus grandes contribuyentes con el fin de gestionar algunos o todos los aspectos

fiscales de sus grandes contribuyentes⁴⁰. A continuación, se expone el trasfondo de esta evolución y sus causas.

Características comunes a los grandes contribuyentes

6. Los grandes contribuyentes se diferencian notablemente de otros tipos de contribuyentes y constituyen un riesgo importante para la eficiencia de la administración tributaria. Muchas administraciones tributarias han reconocido que la gestión de estos riesgos precisa estrategias y criterios adecuados para las características únicas y el comportamiento que presentan estos contribuyentes frente a sus obligaciones tributarias. Siguiendo los trabajos efectuados por la OCDE, las características principales del segmento de grandes contribuyentes son las siguientes:

- **Concentración de la mayor parte de la recaudación tributaria:** un pequeño número de grandes contribuyentes juega un papel crítico en la recaudación, el pago y la retención de impuestos. Esta concentración de recaudación deviene simplemente del tamaño de estos contribuyentes y del espectro de impuestos a los que están sujetos, además de por su papel como agentes retenedores para un gran número de asalariados.
- **Complejidad de su actividad y de sus asuntos fiscales** - muchos países califican a los grandes contribuyentes como complejos por diversas razones, entre otras: 1) la multiplicidad de las entidades que intervienen y de sus actividades; 2) el gran volumen de operaciones que realizan en su actividad diaria; 3) el gran número de empleados con los que cuentan; 4) el hecho de que muchos de ellas realizan operaciones internacionales que a menudo entrañan operaciones transfronterizas con partes vinculadas; 5) algunas ejercen su actividad en un sector que plantea problemas fiscales específicos (por ej. la banca y los seguros); 6) la dispersión de su ubicación geográfica; 7) abordan temas intrincados que precisan de complejas leyes fiscales y criterios contables; y 8) recurren a complicados mecanismos de financiación y de planificación fiscal.
- **Desde la perspectiva de las administraciones tributarias,** plantean grandes riesgos de cumplimiento con las obligaciones tributarias; para las administraciones tributarias, muchos de estos grandes contribuyentes plantean grandes riesgos de cumplimiento debido a factores diversos; entre otros: 1) la importancia de las actividades ejercidas en el extranjero; 2) la puesta en práctica de políticas y estrategias tendentes a minimizar sus obligaciones tributarias; 3) una parte muy importante de sus impuestos debidos procede de la inspección de su actividad; y 4) cada vez se observan más diferencias entre los beneficios contables y los beneficios calculados con fines fiscales.
- **Utilización de despachos de asesores fiscales o de servicios internos de asesoría fiscal:** muchas grandes empresas contratan a asesores a los que confían sus asuntos fiscales a los fines de su optimización y cumplimiento, mientras que otras recurren a sus propios servicios internos a tal fin.
- **Posición económica:** en general, la mayoría de las grandes empresas cotizan en Mercados de Valores, lo que también incluye a las empresas multinacionales y a ciertos grupos privados.

7. Teniendo en cuenta todas estas consideraciones, la inmensa mayoría de los organismos de administración tributaria (como se muestra en la Tabla 5) han creado UGC, atendidas por personal altamente cualificado y experimentado para la gestión total o parcial de los asuntos fiscales de los grandes contribuyentes. Estas unidades reciben diversas denominaciones entre

⁴⁰ Estos comentarios se apoyan en gran medida en las respuestas a la encuesta y en otros trabajos realizados por el Grupo de Trabajo del FAT (Australia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Irlanda, Noruega, Países Bajos y Reino Unido) creado en 2007 para analizar y compartir sus conocimientos en relación con las últimas tendencias sobre los criterios y prácticas adecuados para abordar las cuestiones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las grandes empresas. El documento *Compliance Management of Large business: Experience and Practice in Eight OECD Countries* (OECD, 2008) contiene información detallada al respecto.

los países encuestados, distinguiéndose asimismo por la naturaleza y el ámbito de sus actividades, pero la mayoría de ellas se han creado para mejorar la capacidad de gestión del organismo de administración tributaria y para mejorar los niveles de cumplimiento de este importante segmento de contribuyentes.

Criterios utilizados por las administraciones tributarias para identificar a los grandes contribuyentes

8. Los criterios aplicados para identificar a los “grandes contribuyentes” varía de un país a otro, en función de los factores y condiciones que le son propios y de los criterios impuestos por los responsables de la administración tributaria respecto de la frontera entre “contribuyentes” y “grandes contribuyentes”. Aunque la definición de “gran contribuyente” varíe entre administraciones tributarias, la mayoría han fijado un criterio claro y específico para su identificación. Véase la Tabla 6.

9. Como puede observarse en la Tabla 6, los criterios utilizados normalmente para considerar a un contribuyente como “gran contribuyente” o para enmarcarlo en el ámbito de responsabilidades de la unidad de grandes contribuyentes (con independencia de su tamaño) son, entre otros: 1) el volumen de negocio o venta bruta; 2) el importe de los activos; 3) el importe total de impuestos pagados en un ejercicio; 4) la pertenencia a un sector de actividad concreto (por ej. banca, seguros y petróleo); 5) las empresas que realizan un volumen importante de actividades internacionales o cuyo control se ejerce desde el extranjero; y 6) el número de empleados. Como se observará también en la Tabla 6, muchos organismos de administración tributaria se centran en la gestión de los grupos de sociedades y en sus filiales con la intención de garantizar la identificación y el tratamiento del riesgo de cumplimiento de la “totalidad” del contribuyente. Asimismo, algunos organismos de administración tributaria (por ej. Irlanda y Sudáfrica) han integrado la gestión de las personas físicas “con grandes patrimonios” en el ámbito de competencias de las UGC, reconociendo con ello que muchas de las personas físicas a las que atañe tienen una vinculación directa con las empresas que constituyen su ámbito de actuación.

Características comunes o importantes de las unidades de grandes contribuyentes

10. El grupo de trabajo del FAT sobre grandes contribuyentes realizó trabajos de análisis detallado que permitieron identificar diversas características importantes o comunes a todas las UGC (por ej. su estructura interna, el rango de impuestos administrados y el nivel de personal que las integra):

- Las competencias de las UGC tienden a abarcar tanto impuestos directos como indirectos, lo que permite aplicar un criterio “global” sobre el contribuyente en la administración de sus asuntos fiscales.
- Las unidades dedicadas a las empresas realizan, en general, actividades de servicio y de aplicación del derecho.
- La aplicación del criterio de “gestor de cuentas”, que ofrece a los contribuyentes considerados como “grandes contribuyentes” un interlocutor concreto con la administración tributaria.
- Para optimizar la prestación de sus servicios, se da una notable importancia al conocimiento del sector de actividad mediante la utilización de equipos especializados por sectores y de expertos en sectores clave para la economía de cada país. La información contenida en la Figura 11 concierne a una selección de países y permite identificar dos grandes tendencias en este sentido: 1) la creación de equipos para los sectores clave o más importantes para la economía de un país (por ej. en Australia y Países Bajos); y 2) la creación de equipos por categorías de sectores de actividad, definidos por cada administración tributaria (como por ej. en el Reino Unido y en Estados Unidos).

- Más allá de las habilidades en materia fiscal y contable, se observa la intervención de equipos especializados o de expertos que aportan sus conocimientos en áreas tales como el conocimiento de los sectores de actividad, la economía, la fiscalidad internacional y las técnicas de comprobación basadas en sistemas informáticos.
- Tal como se desprende claramente de los datos de las Tablas 31 y 32, en muchos países, los procesos de comprobación constituyen una tarea fundamental para las UGC, que se traducen, generalmente, en una tasa de cobertura muy elevada de los contribuyentes competencia de estas Unidades y en ajustes importantes en sus declaraciones tributarias, tanto en términos relativos como absolutos; así, por ejemplo, en 2009:
 - 9 países (a saber, Australia, Bulgaria, Hungría, Irlanda, Letonia, Portugal, Eslovaquia, y Eslovenia) comunicaron que el número de comprobaciones terminadas (contando todos los impuestos gestionados por la UGC en cuestión) fue superior al 50% del total de contribuyentes a ellas asignados; y
 - 8 países (a saber: Alemania, Argentina, Austria, Canadá, Francia, México, Nueva Zelanda y Rusia) comunicaron que el importe de las liquidaciones practicadas en este segmento de contribuyentes suponía más de un tercio de las resultantes del total de comprobaciones).

Tabla 6. Características destacadas de las Unidades de Grandes Contribuyentes

País	Criterio aplicado para la identificación de los grandes contribuyentes/1	Nº. de contribuyentes/1 (*)	Personal total en 2009 (TTC)/2
1) Países de la OCDE			
Australia	volumen de negocio anual de más de \$A250m.	33.300 entidades (1.300 grandes grupos económicos)	1.350/2
Austria	Ventas/volumen de negocio superiores a €9,68 millones.	6.649	498
Bélgica	Supera más de uno de los criterios siguientes: a) personal anual medio: 50; b) volumen de negocio anual: i. Sociedades: € 7,3 millones (excl. IVA), ii. otras personas jurídicas : €6,25 millones (excl. IVA); c) Total balance:	Aprox. 14.000	5
Canadá	i. Sociedades: €3,65 millones, ii. otras personas jurídicas: €3.125 millones/1.	998 grupos (11.142 entidades)	640/2
Chile	Renta bruta anual de más de \$250M CAD	1.944	194/2
Dinamarca	Criterios: a) volumen de negocio anual de más de UTM 360.000 a lo largo de cada año de los tres últimos años de actividad, b) capital sujeto superior a UTM 360.000 durante los últimos tres ejercicios fiscales, c) otros criterios/1.	15.915	215
Finlandia	Criterios: a) volumen de negocio anual de más de DDK 3.000 millones; o b) sociedades con más de 250 trabajadores o, c) sociedades con más de DKK 10 millones en operaciones con sociedades asociadas;/1	4.100	143
Francia	Volumen de negocio anual de más de €50 millones/1.	35.184	304
Alemania	Criterios: a) sociedades con un volumen de negocio anual excluidos IVA o activos brutos > €400 millones; b) sociedades con relación directa o indirecta mediante vínculo, ascendiente o descendiente a más del 50% con una sociedad que cumpla los criterios anteriores.	170.060	No disp.
Grecia	Volumen de negocio superior a €6.500.000 o beneficios superiores a €250.000/1.	3.499	No disp.
Hungría	Centros de Inspección Interperiféricos (CII): para grandes sociedades con volumen de negocio > €9 millones.	650	219
Irlanda	Capacidad tributaria/1.	Aprox. 13.370	234
Israel	Criterios: a) sociedades con volumen de negocio superior a €160m o, b) cuya deuda tributaria ascienda a más de €16m, c) organismos públicos que tengan un estatuto semi-mercantil, d) el sector de los servicios financieros y e) empresas relativamente grandes en ciertos sectores.	11.341	68
Italia	Sociedades cuyo volumen de negocio supere los NIS 50 millones y todas las que cotizan en bolsa.	4.000	200
Japón	Volumen de negocio anual, rentas y tasas profesionales no inferiores a €100 millones.	33.729	2.306
México	Criterios: a) sociedades cuyo capital ascienda a 100 millones JPY o más en principio, b) todas las entidades extranjeras y los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre el consumo aplicado por las autoridades nacionales y provinciales.	14.896	1.386
Países Bajos	Criterios: a) sociedades cotizadas en el mercados de valores de Ámsterdam o, b) con una media ponderada del valor fiscal estándar superior a € 25 millones; o, c) con matriz extranjera y media ponderada del valor fiscal estándar propio superior a 12,5 millones de euros o, d) al, menos, cinco filiales extranjeras y media ponderada del valor fiscal estándar propio superior a €12,5 millones o, e) Otros/1	2.000	770
Nueva Zelanda	Criterios: a) volumen bruto de facturación anual de más de \$300 millones al año o, b) sociedades que operen en sectores especializados o estén sujetas a legislación tributaria especializada.	4.500	205
Noruega	Varios criterios (volumen de negocio de ventas, complejidad, actividad internacional, etc.).	3.250	50
Polonia	Criterios subjetivos y objetivos/1	63.813	2.146

Tabla 6. Características destacadas de las Unidades de Grandes Contribuyentes (continuación)

País	Criterio aplicado para la identificación de los grandes contribuyentes/1	Nº. de contribuyentes/1 (*)	Personal total en 2009 (TTC)/2
Portugal	a) volumen de negocio; b) todas las instituciones financieras, y los clubes de fútbol de la primera división; c) sociedades de tenencia de valores que formen grupos consolidados fiscales, d) sociedades sujetas a procedimientos de control particularmente complejos debido al tipo de actividad que llevan a cabo.	1.326	150
Rep. Eslovaca	Volumen de negocio anual de más de €33.194 millones	401	71
Eslovenia	Volumen de negocio anual de más de €50 millones	415	66
España	Criterios: a) personas jurídicas y entidades con un volumen de operaciones superior a los €100 o, b) cuyo volumen de información suministrado a la Administración	3.061	913
Suecia	Tributaria, en concepto de retenciones o ingresos a cuenta, haya superado los 10.000 registros, c) todos los Grandes Grupos Societarios, los principales bancos y compañías. de seguros, d) otras sociedades por resolución del organismo de Inspección./1	15.500	180
Turquía	Criterios: a) grupos societarios con más de 800 empleados y, b) sociedades de titularidad privada con beneficios superiores a €5 millones.	844	Aprox. 180
Reino Unido	Diversos criterios, incluido el volumen de negocio anual, los impuestos abonados, el volumen de activos y el número de empleados.	10.400	3.433
EEUU	1) >250 empleados; 2) volumen de negocio anual > £30 millones	242.037 declaraciones (2008)	5.607 TTC (incluidos 5.039 para comprobaciones de grandes contribuyentes)
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE			
Argentina	Capacidad de pago tributario y posibilidad de pagar.	1.500	98 TTC, 435 TP
Bulgaria	Contribuyentes que cumplan, al menos, dos de los criterios siguientes: a) volumen de negocio en 2008 por encima de BGN 20.000.000 b) número de empleados declarados en 2008: más de 120 empleados de media, c) impuestos pagados y aportaciones a la seguridad social en 2008: superior a BGN 2.000.000, d) recaudación del impuesto en 2008: más de BGN 2 000 000.	1.430	166
China	No se han establecido hasta el momento criterios específicos.	45	18
Chipre	IVA adeudado o abonado, volumen de negocio y número de empleados.	No disp.	3
La India	Criterios: a) contribuyentes que hayan realizado pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas > 100 millones de rupias o, b) pagado impuestos especiales o de servicios por importe superior a 50 millones de rupias en las localidades de Delhi, Mumbai, Chennai, Kolkata y Bangalore.	No disp.	No disp.
Indonesia	Criterios basados en el nivel de impuesto sobre la renta, ingresos y activos	864	337/2
Letonia	Que el contribuyente cumpla tres criterios durante tres ejercicios consecutivos: a) volumen de negocio neto anual > Ls 5 000 000 (7 114 359 EUR), b) balance anual total >Ls 2 000 000 (2 845 743 EUR), c) total de impuestos pagados al año superior a Ls 700 000 (996 010 EUR). Además, los contribuyentes de ciertos sectores particulares, como las instituciones crediticias, las cías. de seguros y las sociedades relacionadas con la organización de la lotería y el juego.	1.162 (incluidos grupos societarios)	140

Tabla 6. Características destacadas de las Unidades de Grandes Contribuyentes (continuación)

País	Criterio aplicado para la identificación de los grandes contribuyentes/1	Nº. de contribuyentes/1 (*)	Personal total en 2009 (TTC)/2
Lituania	Criterios: a) volumen de negocio anual de más de 100 millones de LTL (~29 millones de EUR), b) actividades financieras o de seguros; c) sociedades de tenencia de valores (que influyan en los resultados de los grandes contribuyentes) o, d) otros criterios como el importe del impuesto pagado, el número de empleados.	277	32
Rumanía	Criterios: a) personas jurídicas cuyo volumen de negocio sea superior o igual a 70 millones de RON, b) contribuyentes que lleven a cabo actividades concretas, como son los bancos o las aseguradoras; sociedades de inversión financiera; casinos y sociedades dedicadas al juego, c) disminución de las disposiciones legales, en caso de establecerse, d) se registrará, a declaración propia, a los grandes contribuyentes que comiencen su actividad.	1.434	300
Rusia	Lista exhaustiva de criterios.	Aprox. 7.000	Aprox. 9.000
Arabia S.	Criterios: a) compañías petroleras, bancos, sociedades de valores, cias. de seguros, compañías de transporte aéreo, filiales de sociedades internacionales y b) sociedades tenedoras y sus filiales, c) Capital por valor de cien millones de SR o superior, d) ingresos brutos: ingresos brutos anuales de cien millones de SR o superiores.	2.991	70
Singapur	Criterios: a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas: impuesto neto calculado, volumen de negocio y complejidad, b) impuesto de bienes y servicios: suministros anuales de mil millones de SGD o más.	1.650	51
Sudáfrica	Criterios: a) todas las entidades inscritas; b) todas las entidades de actividad de titularidad estatal; c) entidades no inscritas con volumen de negocio superior a R250m; d) todas las instituciones financieras; e) todas las entidades en actividades de minería y, f) todas las entidades de que formen parte de multinacionales./1	24.257 entidades, 1.457 grupos de Grandes empresas (GE)/1	3474

Fuente: respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

(*) Los números incluyen tanto grupos como entidades relacionadas.

TTC: equivalente a trabajadores a tiempo completo, TP: tiempo parcial, GE: grandes empresas

Figura 11. Operaciones de grandes contribuyentes: algunas características de las secciones de grandes contribuyentes de los organismos de administración tributaria seleccionados

País	Impuestos	Criterios de selección y números de los contribuyentes/grupos	Personal en 2009	Sector de especialización y organización
Australia	Impuesto sobre la renta e impuesto sobre la renta de los recursos del petróleo	Volumen de negocio anual de más de \$A250 millones. 1.300 grandes grupos económicos (con 33.300 entidades)	1.350 TTC, 6,2% de todo el personal	Con arreglo a los nuevos dispositivos de gestión (vigentes desde el 1 de diciembre de 2010), se han establecido unidades de empresas discretas que se responsabilizan de Internacional, gestión de los casos, riesgos e inteligencia, relaciones de gobierno y estrategia por sectores. Las estrategias de cumplimiento basadas en sectores industriales se desarrollan en torno a manufactura, servicios financieros [grandes bancos (incluidos los regionales), banca extranjera y de inversión, seguros y pensiones], energía y recursos y ventas y servicios. Las unidades locales que dependen jerárquicamente de los Comisionados Adjuntos son responsables del cumplimiento de las estrategias nacionales para el gran mercado. Al frente, se halla un Subcomisionado, responsable del cumplimiento de la ley <i>Income Tax</i> (del Impuesto sobre la Renta) para el gran mercado. Se ha asignado a otro Subcomisionado más en tareas de apoyo para casos complejos a fin de que aporte su experiencia desde la alta dirección.
Irlanda	Impuesto sobre sociedades, impuestos sobre sueldos y salarios y sociales, IVA, derechos de aduanas e impuestos especiales y otros tributos varios	Sociedades con un volumen de negocio > €160 millones o impuestos pagados > €16 millones, ciertas agencias mercantiles de patrocinio estatal, el sector de los servicios financieros y empresas de gran escala relativamente en ciertos sectores. 370 grupos 13.000 entidades	225 TTC, 3,7% de todo el personal	Los expedientes de esta Unidad los gestionan unidades de empresas sobre la base de los distintos sectores económicos: 1) construcción, sector inmobiliario e industria minera; 2) Bebidas alcohólicas, tabaco, productos similares y medios de comunicación; 3) servicios financieros (banca); 4) servicios financieros (seguros); 5) servicios financieros (planes de pensiones); 6) industria alimentaria; 7) servicios sanitarios e industria manufacturera general; 8) tecnologías de la información y comunicaciones; 9) personas físicas con grandes patrimonios; 10) transporte y energía, personas físicas con grandes patrimonios, un departamento de bienes inmuebles, un departamento de comprobación automatizada, un departamento de servicios a los administrados y de tratamiento de datos y una oficina central. La LCD es responsable, con algunas excepciones, de todas las actividades operativas relacionadas con los expedientes de su competencia.
Países Bajos	Impuesto sobre sociedades, sobre sueldos y salarios y cotizaciones sociales, e IVA	Amplio criterio sobre la base del tamaño, el sector y la complejidad (véase la Tabla 6). 2.000 contribuyentes	770 TTC, 3,3% de toda la persona	Se han constituido equipos especializados para los sectores 1) financiero; 2) comunicaciones, tecnología y energía; y 3) recursos naturales, petróleo y gas. Debido al riesgo que presentan estos contribuyentes, las actividades de estas nueve administraciones están coordinadas por dos miembros de los equipos de dirección de las delegaciones de Ámsterdam y Rotterdam, junto con el Grupo de coordinación para el tratamiento de las grandes empresas.
Reino Unido	Impuesto sobre sociedades, sobre sueldos y salarios y cotizaciones sociales, e IVA	Sociedades: 1) con más de 250 empleados; 2) con volumen de negocio de más de £3 millones. 10.400 contribuyentes	3.433 TTC, 4,9% de todo el personal	Las actividades tendentes al cumplimiento se organizan en torno a 17 sectores de actividad: agricultura y alimentación; alcohol y tabaco; automoción, banca, servicios financieros, químicas, salud y farmacia, construcción, venta minorista general, seguros, ocio y medios de comunicación, manufacturas, petróleo y gas, organismos públicos, bienes inmuebles, telecomunicaciones y tecnologías de la información, transporte y suministros.

Figura 11. Operaciones de grandes contribuyentes: algunas características de las secciones de grandes contribuyentes de los organismos de administración tributaria seleccionados (continuación)

País	Impuestos	Criterios de selección y números de los contribuyentes/grupos	Personal en 2009	Sector de especialización y organización
Estados Unidos de América	Impuesto sobre sociedades, sobre sueldos y salarios y cotizaciones sociales, e impuestos especiales	Las sociedades y asociaciones con activos por encima de \$US10 millones Número de grandes contribuyentes societarios: 242.037 declaraciones presentadas en 2008.	5.607 TTC, 6,1% de todo el personal	La LMSB está dirigida por un Comisionado y dos Subcomisionados, uno de ellos encargado de las operaciones y el otro de los asuntos internacionales. El Subcomisionado de Operaciones supervisa los siguientes departamentos: 1) Planificación, calidad y garantías; 2) Investigación e identificación de expedientes; 3) Gestión y finanzas; 4) Planificación de los sistemas operativos, 5) cinco Grupos Operativos Sectoriales; y 6) un grupo de Especialistas en Operaciones sobre el Terreno. Los grupos operativos sectoriales son: 1) servicios financieros; 2) industria pesada y transporte; 3) comunicaciones, tecnología y medios de comunicación; 4) recursos naturales y construcción; y 5) minoristas, alimentación, farmacéuticas y atención sanitaria. El equipo de Especialistas de Operaciones sobre el Terreno está integrado por los siguientes miembros: especialistas en comprobaciones informatizadas, especialistas en los impuestos sobre sueldos y salarios de las medianas y grandes empresas, economistas, ingenieros, expertos en productos y operaciones financieras e inspectores internacionales, integrados en los grupos sectoriales.

Fuente: Grupo de trabajo del FAT que examina ciertos aspectos de las operaciones de los grandes contribuyentes actualizados con los datos de las respuestas de los países a la encuesta.

Dispositivos organizativos especiales para personas con patrimonio neto elevado

11. El informe del FAT *Engaging with High Net Worth Individuals* (Contar con los grandes patrimonios)⁴¹ publicado en mayo de 2009, llamó la atención sobre los importantes retos que se le plantean a las administraciones tributarias desde el segmento de contribuyentes a los que se describe como "personas físicas con patrimonio neto elevado" (HNWI, en su acrónimo en inglés, de *High Net Worth Individuals*)⁴². Los aspectos clave señalados en el informe fueron los siguientes⁴³:

- Este segmento de personas con patrimonio neto elevado, o HNWI, lo integran las personas con patrimonios o con ingresos elevados y resulta de particular interés para las administraciones tributarias por los motivos siguientes:
 - La complejidad de sus actividades y los grandes números de las entidades que pueden controlar.
 - Los importes en concepto de impuesto sobre la renta que intervienen.
 - La oportunidad de llevar a cabo una planificación fiscal agresiva. y
 - El impacto sobre la integridad global del sistema tributario.
- Con el fin de mejorar el cumplimiento fiscal, las administraciones tributarias podrían contemplar la modificación de la estructura de sus operaciones hacia recursos más eficazmente orientados, por ejemplo, a través de la creación de unidades especiales encargadas de estas personas con patrimonio neto elevado e incluir prioridades sobre sus actividades relacionadas.
- Una mayor cooperación internacional, tanto en el ámbito estratégico como en el operativo, mejoraría la puesta en común de la información y el conocimiento experto entre las administraciones tributarias, en particular, en el caso de los cambios transfronterizos que puedan tener lugar.

12. A la luz de estas conclusiones, el estudio hizo una serie de recomendaciones, entre las que se incluyen las vías por las cuales las administraciones tributarias pueden mejorar el cumplimiento por parte de los patrimonios netos elevados. Estas vías son las siguientes:

- Comprender mejor los riesgos que supone el segmento de contribuyentes con patrimonios netos elevados: 1) observando los tipos de planes seguidos en el mercado para llevar planificación fiscal agresiva, a los proveedores de dichas planificaciones y el tipo de motivación de los patrimonios netos elevados; y 2) desarrollando una sólida conciencia comercial acerca de los intereses de las personas con patrimonio neto elevado en sentido más amplio, incluida la privacidad, la preservación de la riqueza y su capacidad de transmitir dicha riqueza a generaciones futuras.
- Generar una capacidad eficaz de gestión de riesgos a través de la creación de una estructura adecuada en las administraciones tributarias que pueda encargarse de las personas con patrimonio neto elevado y priorice recursos mediante: 1) la creación de unidades especiales a las que se dote adecuadamente con personal funcionario experto;

⁴¹ Puede obtenerse más información al respecto en:

http://www.oecd.org/document/5/0,3343,en_2649_33749_42902277_1_1_1_1,00.html

⁴² Tanto el informe del FAT como esta serie emplean este término para referirse a personas físicas situadas en la parte superior del escalafón del patrimonio o de los ingresos, y se hace con un sentido amplio, por lo que incluye tanto a personas con un nivel elevado de riqueza (o "grandes fortunas"), como a personas con ingresos elevados (o perceptores de rentas elevadas, o contribuyentes en los tramos superiores de renta). Sin embargo, se reconoce que, dentro de esta definición amplia, hay segmentos que presentan características diferentes y que podrían, por tanto, requerir para su administración respuestas diferentes desde los organismos de administración tributaria.

⁴³ Los aspectos y recomendaciones clave destacados en esta parte se reflejaron posteriormente en el Comunicado del FAT de París, publicado tras la Quinta Reunión del FAT (28-29 de mayo de 2010). http://www.oecd.org/document/27/0,3343,en_2649_33749_42880923_1_1_1_1,00.html

- y 2) establecer un marco de diálogo entre funcionarios expertos, las propias personas con patrimonio neto elevado y sus asesores.
- Mejorar la cooperación internacional, lo que incluiría mantener reuniones periódicas por parte de los jefes de las unidades encargadas de los HNWI y de otros especialistas de las administraciones tributarias.
 - Crear un marco legislativo adecuado cuyo objetivo se oriente hacia los riesgos específicos de la planificación fiscal agresiva adoptando un criterio holístico que priorice sus estrategias.

13. El ejemplo del Cuadro 4 ofrece una perspectiva respecto a los aspectos de la labor de una de las administraciones tributarias para comprender mejor la naturaleza y la escala de riesgos que presenta su segmento de personas con patrimonios netos elevados y las acciones que pueden adoptarse con el fin de hacer frente a los potenciales problemas de cumplimiento.

Cuadro 4. Nueva Zelanda: la prioridad sobre el cumplimiento del *Inland Revenue Department* (IRD) en 2010-11: - Contribuyentes con ingresos elevados y en los tramos superiores de renta

Las personas físicas con un nivel elevado de riqueza, o grandes fortunas, poseen, o controlan patrimonio por valor de más de \$50 millones. Estamos ejerciendo una labor activa respecto a más de 160 personas con un nivel elevado de riqueza, con una media de 36 entidades asociadas tales como sociedades, consorcios y asociaciones. Estamos en proceso de generar un mejor conocimiento de los perceptores de rentas altas a fin de asegurar su cumplimiento. Las personas con un nivel elevado de riqueza y los contribuyentes en los tramos superiores de renta se registran y presentan sus declaraciones y hacen sus pagos puntualmente, pero su estructura empresarial y sus entidades son complejas, de modo que la exactitud de la importación proporcionada puede llegar a ser, a veces, una cuestión problemática.

Reestructuración interna y refugios empresariales

La mayor parte de las personas con un nivel elevado de riqueza y los contribuyentes en los tramos superiores de renta cumplen sus obligaciones tributarias; pero nos consta que se hace uso de las reestructuraciones internas y de los refugios empresariales sin que existan beneficios comerciales subyacentes, sino con el fin de obtener ventajas fiscales de las que no disponen quienes no se incluyen en este grupo.

Nuestros mecanismos para abordar las reestructuraciones internas y el uso de refugios empresariales son:

- Supervisión e investigación de aquellos planes que empleen reestructuraciones internas con el fin de proteger y usar pérdidas fiscales para desviar ingresos a refugios en el extranjero.
- Mejora de nuestra capacidad de detectar este tipo de planes, incluida la información que nos aportan otros socios internacionales y
- supervisión atenta de los mecanismos por los que se reducen los tributos, en los casos en los que no haya indicios de existencia de fines empresariales o de fondo económico.

Promoción inmobiliaria

Uno de los criterios de evaluación de riesgos que empleamos al seleccionar a personas con patrimonio neto elevado para ser inspeccionadas es la participación en la promoción inmobiliaria.

Vigilamos la participación en promociones inmobiliarias:

- trabajando con personas con patrimonio neto elevado que tengan deudas en relación con operaciones de promoción inmobiliaria con el fin de recaudar las deudas o alcanzar acuerdos para el pago; y
- localizando y recuperando los ingresos perdidos y llegando a los tribunales, en caso necesario.

Evaluación de la actitud respecto al cumplimiento

Nuestro modelo de evaluación de riesgos atiende a diversos factores, entre los que se incluye la actitud de las personas hacia el cumplimiento. Graduamos y modelamos las respuestas a aquellos particulares dispuestos a cumplir (facilitándose) a través de aquellos otros que han decidido no hacerlo (recurriendo a la fuerza de la ley de la que dispongamos). El modelo supone que somos capaces de identificar la actitud de los particulares respecto al cumplimiento y modelar el modo en que interactuamos con ellos. Clasificamos a las personas con niveles elevados de riqueza y con ingresos elevados dentro de una horquilla que va desde el riesgo bajo al extremo. Dentro del proceso de evaluación de riesgos, les pedimos que actualicen las declaraciones de estados financieros y los documentos que usan en la elaboración de sus declaraciones tributarias.

Evaluamos la actitud respecto al cumplimiento:

- Mediante el uso continuo de datos, incluida la información procedente del extranjero, además de las evaluaciones de riesgos que permitan identificar y seleccionar a las personas con niveles elevados de riqueza y con ingresos elevados para ser inspeccionadas.
- Con la publicación de cuestionarios especialistas que permitan obtener datos de todos los bienes y empresas relacionadas con las personas con niveles elevados de riqueza y con ingresos elevados y con sus familiares cercanos.
- Mejorando la actitud de las personas hacia el cumplimiento a través de la educación, la asesoría, la investigación y el examen de las prácticas internacionales idóneas para nuevos criterios, como la mejora de las relaciones y los exámenes de los borradores de declaraciones de impuestos.
- Mejorando nuestro conocimiento de las nuevas planificaciones fiscales y mercantiles, por ej., colaborando con otras agencias gubernamentales y socios tributarios internacionales y
- supervisando atentamente las presentaciones de declaraciones y pagos de impuestos y haciendo un seguimiento de las más recientes.

Fuente: *Helping you get it right: INLAND REVENUE'S COMPLIANCE FOCUS 2010-11*, NZ IRD, (Ayudamos a hacerlo bien: *PRIORIDADES SOBRE CUMPLIMIENTO*, IRD) julio 2010

14. Para el propósito de esta serie, se llevó a cabo un estudio limitado que permitiese comprender mejor las tendencias emergentes del crecimiento (es decir, de los números y el patrimonio) de los contribuyentes en los tramos superiores de renta. Además, los países participantes fueron encuestados sobre la adopción de medidas especiales de cara a la creación de unidades encargadas de los particulares con patrimonios elevados; los recursos dedicados a la administración contribuyentes en los tramos superiores de renta; los criterios empleados en la identificación de estos y de las entidades relacionadas y, por último, sobre los números de grandes patrimonios que son administrados (véase la Tabla 7).

Tendencias emergentes en el crecimiento y riqueza de las personas físicas con patrimonio neto elevado

15. El informe del FAT de mayo de 2009 sobre personas físicas con patrimonio neto alto, que llega justo después de la crisis financiera mundial, observó que este segmento de contribuyentes interesa a las administraciones tributarias debido a la complejidad de sus actividades y al importe de los ingresos fiscales potencialmente en riesgo en caso de incumplimiento. Sin embargo, su intención no era la de cuantificar la posible escala de riesgo en este caso, por ejemplo, facilitando los datos relativos a la población estimada o el patrimonio de los contribuyentes en los tramos superiores de renta en los países miembros.

16. Un reciente informe elaborado y publicado por *Capgemini y Merrill Lynch Wealth Management* expone las conclusiones de su estudio en forma de tendencias del crecimiento y patrimonio relacionado de contribuyentes en los tramos superiores de renta entre 2009 y 2010.^{44, 45} Teniendo en cuenta el periodo objeto de estudio, las conclusiones de un aumento

⁴⁴ *World Wealth Report 2010'* (Informe sobre la Riqueza en el Mundo), publicado por *Capgemini y Merrill Lynch Wealth Management*, junio 2010.

⁴⁵ Los autores se valen, para sus propósitos, de una metodología exclusiva que define a las personas físicas con ingresos elevados como aquellos con activos de inversión mínimos de 1 millón de \$US, excluyendo primera vivienda y

drástico los números y patrimonio de las personas definidas como contribuyentes en los tramos superiores de renta, así como en algunas regiones y países en particular, sorprenderán, probablemente, a la mayoría de los observadores, incluidas las administraciones tributarias (véase el Cuadro 5). Si bien el criterio que atiende a los bienes disponibles, que es el que aplican los autores para definir el segmento de particulares con patrimonios altos, aparece mucho más bajo que el adoptado por algunas administraciones tributarias, sus conclusiones en relación a quienes definen como ultra-HNWIs, aunque, exactas en un sentido amplio, sugieren niveles similares de crecimiento en ámbitos superiores de posesión de bienes. Otras conclusiones del estudio publicadas a finales de 2010 ofrecen nuevas perspectivas acerca de la población de HNWI; aunque se emplean otros criterios taxonómicos y fuentes de información distintos.⁴⁶

Cuadro 5. The state of the world's wealth (Informe anual sobre la riqueza en el mundo): estudio de Capgemini y Merrill Lynch

Conclusiones generales

- La población mundial de particulares con patrimonios elevados aumentó un 17,1%, a 10 millones, en 2009, volviendo a niveles inéditos desde 2007, y ello, a pesar de la contracción del producto interior bruto mundial. La riqueza en el mundo experimentó una recuperación similar, aumentando un 18,9%, hasta 39 billones de \$US.
- La población mundial de particulares con patrimonios elevados permanece, sin embargo, muy concentrada. Los EEUU, Japón y Alemania suponen aún el 53,5% del total mundial a finales de 2009, solo ligeramente por debajo del 54,0% de 2008.
- Tras perder un 24,0% en 2008, los ultra-HNWI recuperaron un 21,5% in 2009. A finales de 2009, unos 93.100 ultra-HNWI suponían el 35,5% de la riqueza mundial de los HNWI, hasta el 34,7%, aunque representan solo el 0,9% de la población mundial de HNWI, igual que en 2008.

Conclusiones fundamentales por regiones

- Por primera vez en la historia, el tamaño de la población de HNWI en Asia-Pacífico igualaba el de Europa (3,0 millones). El cambio en la clasificación se debe a que las ganancias de los HNWI en Europa, aunque se pueden medir, fueron muy inferiores a las de los de Asia-Pacífico, donde las economías de la región siguieron creciendo de forma sólida tanto económicamente como en cuanto a los mercados que generan riqueza.
- La riqueza de los HNWI de Asia-Pacífico se consolidó en los 9,7 billones de US\$ a finales de 2009, hasta un 30,9% respecto al año anterior, y por encima de los 9.5 billones de US\$ de riqueza de los HNWI europeos. De entre los mercados de la zona Asia-Pacífico, los de Hong Kong y La India se situaron a la cabeza tras recuperarse de las acusadas caídas de las bases y riqueza de sus HNWI en 2008 en medio de una recuperación desmesurada de sus mercados de capitales. Otras regiones en donde tuvieron lugar crecimientos año a año significativos de la riqueza de sus HNWI fueron África (hasta un 20,2%), Norteamérica (hasta un 17,8%) y Latinoamérica (hasta un 15,0%).

consumibles y bienes de consumo duraderos. En el caso de los ultra-HNWI, el criterio de los activos de inversión se sitúa en 30 millones de \$US como mínimo. Los detalles de la metodología se desarrollan en el informe.

⁴⁶ 'Global Wealth Report' elaborado por Credit Suisse's Research Institute y publicado en octubre de 2010.

Conclusiones fundamentales por países (números e incremento sobre el ejercicio anterior)

- EEUU: 2.866 millones de HNWI (hasta un 16,5%)
- Japón: 1,65 millones de HNWI (hasta un 20,8%)
- China: 0,477 millones de HNWI's (hasta un 31,0%)
- Reino Unido: 0,448 millones (hasta un 23,8%)
- La India: 0,126 millones (hasta un 50,9%)
- Canadá: 0,251 millones (hasta un 17,9%)
- Suiza: 0,222 millones (hasta un 19,7%)
- Australia: 0,174 millones (hasta un 34,4%)
- Rusia: 0,117 millones (hasta un 21,3%)

Fuente: Informe sobre la Riqueza en el Mundo 2010, de Capgemini y Merrill Lynch Wealth Management.

17. Tomadas en su conjunto, las conclusiones del mencionado informe, asumiendo que, en general, son ciertas, respaldan las del estudio del FAT, además de la necesidad que tienen las administraciones tributarias de prestar especial vigilancia a este segmento de contribuyentes.

Unidades organizativas dedicadas a las personas con patrimonio neto elevado y sus recursos de personal

18. Al recomendar que las administraciones tributarias establezcan unidades de organización especiales en aquellos casos en los que no existían ya, el estudio del FAT ofreció una serie de perspectivas respecto a la lógica y los beneficios potenciales de dichos mecanismos, que se reflejan en los siguientes comentarios (a partir de la página 42 del estudio)...

"Es importante que las administraciones tributarias interactúen de forma regular y continua con el segmento de los contribuyentes particulares con patrimonios elevados y sus asesores en relación con cuestiones como la planificación, el cumplimiento y el servicio; lo que mejoraría el conocimiento de las administraciones tributarias no solo respecto a contribuyentes en concreto, sino, además, en cuanto a un conocimiento más amplio acerca de la población de los particulares con patrimonios elevados. Además, contribuiría a que tanto este segmento de contribuyentes como sus asesores conociesen mejor la administración tributaria. A la administración tributaria le resultará más sencillo recopilar la información sobre el segmento de los particulares con patrimonios elevados de forma eficaz si se lo encomienda a ciertas partes de su organización.

La forma en que se planteen los recursos respecto al segmento de particulares con patrimonios elevados podrá adoptar formas diversas. La más frecuente es la de una unidad dedicada. Los asesores afirmaron claramente durante el proceso de consultas que este método era el preferido para ellos de tratar con la administración tributaria en relación con sus clientes con patrimonios elevados. Dicha unidad, normalmente, asumirá la responsabilidad de aquellos impuestos que afecten directamente a las obligaciones tributarias de los patrimonios elevados. En algunos países, la cobertura se amplía, además, a las inversiones y entidades empresariales relacionadas, tales como consorcios, sociedades de inversión bajo su control u otras entidades que operen, con la posibilidad de que la unidad asuma, además, la responsabilidad de inspeccionar a los familiares de los HNWI.

Una unidad especial no es un fin en sí mismo; es, además, un medio para lograr el cumplimiento y que cumple diversas funciones: envía un mensaje claro al contribuyente con patrimonio elevado incumplidor que advierte de que se enfrenta al riesgo real de que la administración tributaria intervenga en su caso, lo que, a su vez, reduce comportamientos agresivos y mejora el cumplimiento voluntario; permite a la administración tributaria igualar el nivel de conocimiento experto en la materia que poseen los asesores de las personas con patrimonios elevados además de desarrollar la

concienciación mercantil del personal con el que cuenta la administración tributaria; y, además, permite la concentración de las especialidades, destrezas, la formación especializada, la retención de conocimiento y, de este modo, la mejora en el tiempo del conocimiento sobre la población de los particulares con patrimonios elevados. Una unidad dedicada permite ser supervisada y, posteriormente, mejorada, de forma más sencilla que en el caso en que los recursos se encuentran dispersos."

19. En la Tabla 7, se expone la información relativa al funcionamiento de las unidades dedicadas en la administración de los negocios de las personas con patrimonio neto elevado. Las observaciones fundamentales son las siguientes:

- Son relativamente pocas las administraciones tributarias que han creado hasta el momento unidades dedicadas encargadas de controlar las actuaciones de los particulares definidos como HNWI (aquellas que han comunicado la existencia de dichas unidades fueron Argentina, Australia, Irlanda, La India, Indonesia, Japón, Nueva Zelanda, Sudáfrica y el Reino Unido.
- Una serie de administraciones tributarias mencionaron otros mecanismos organizativos u otros desarrollos para particulares con patrimonios elevados (Francia comunicó que, si bien no dispone de un servicio específico de gestión de patrimonios elevados, sí existe una dirección dedicada a la que se ha atribuido la responsabilidad del control (es decir, la inspección) de los contribuyentes con mayores patrimonios (que se expone en la Tabla 7); el IRS de los EEUU comunicó que su División de Grandes Empresas e Internacional (LB&I) había creado una Unidad de Riqueza Mundial (*Global Wealth Unit*) en noviembre de 2009, con la que se dará prioridad al conocimiento experto en materia de cumplimiento de aquellos particulares con niveles elevados de riqueza y a las empresas que controlan (una vez se fijen y pongan en funcionamiento los criterios de identificación); y, por su parte, España, que cuenta con mecanismos especiales de administración de contribuyentes en los tramos superiores de renta que designa su Delegación Central de Grandes Contribuyentes;
- La escala de estas unidades varía de forma significativa en términos de cantidad de particulares con patrimonios elevados administrados y de recursos empleados, lo que indica diferencias en cuanto a las funciones y tareas desempeñadas por las respectivas unidades; y
- Teniendo en cuenta los datos sobre crecimiento en 2009 de los números y el patrimonio de los particulares que se mencionan en el Cuadro 5, así como el número, relativamente escaso, de administraciones tributarias que dicen contar con unidades especiales encargadas de este tipo de contribuyentes (aunque definidas por países), se darían los motivos para que muchas administraciones tributarias se plantearan si realmente disponen de los mecanismos vigentes adecuados, tanto en cuanto a organización como a gestión, que aseguren que este segmento de contribuyentes se somete a la vigilancia necesaria que detecte e impida el incumplimiento.

Tabla 7. Administraciones tributarias con unidades dedicadas a personas físicas con patrimonio neto elevado

País	Criterios aplicados para identificar a las personas con patrimonio neto elevado (HNWI)	Nº. de administrados	Empleo de personal (TTC) en 2009 en las unidades
1) Países de la OCDE			
Australia	Residentes australianos con patrimonios altos que, junto con sus socios, controlan de forma efectiva más de \$30 millones de patrimonio	2.600	327
Francia	Criterios objetivos: Contribuyentes con ingresos totales superiores a €762.000, activos brutos por encima de los €6,9 millones y miembros profesiones no mercantiles con ingresos antes de impuestos por encima de los €1,22 millones. Criterios subjetivos: Contribuyentes con probada reputación nacional o internacional, sea por situación profesional u optativa o por cualquier otra razón. Contribuyentes que declaren ser residentes en otro país cuyo domicilio se hubiese establecido, si el valor bruto de los activos en Francia supera €1 millón.	20.000/1	250
Irlanda	Personas físicas con activos netos superiores a €50 millones y no residentes con importantes intereses económicos en el estado.	430 (y sus vehículos de inversión relacionados)	19
Japón	(La NTA indicó que los criterios consultados son de carácter confidencial.)	220	53
Nueva Zelanda	Personas físicas con activos superiores a \$NZ50 millones	160	8
España	Personas físicas cuya renta a efectos del IRPF supere el millón de euros, o que el valor de sus bienes y derechos supere los 10 millones de euros, o que presenten una posición destacada en un sector económico determinado relacionado con grandes entidades jurídicas, pueden ser incluidas por parte del director general (inspección) en la oficina central de grandes contribuyentes para su supervisión.	360	No disp.
Reino Unido	Al menos £20 millones en activos netos.	5.000	440
EEUU	Criterios en trámite de desarrollo.		En curso
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE			
Argentina	Se describe por la posibilidad de pagar impuestos, la capacidad de pago y el conocimiento público.	1.200	27 (más 435 compartidos con áreas de grandes empresas)
Indonesia	Combinación de criterios tributarios, ingresos y activos.	1.214	85
Sudáfrica	Ingresos superiores a R7 millones o bienes no gravados por encima de los R75 millones. También se incluyen las personas con relación con las que cumplen los criterios anteriores.	370 (y 830 entidades vinculadas)	12

Fuentes: Respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Criterios empleados para identificar a las personas físicas con patrimonio neto elevado y números de contribuyentes clasificados como tales

20. El estudio del FAT señaló que las administraciones tributarias disponen de recursos limitados para dedicar a este segmento de contribuyentes. El resultado es que la asignación y gestión de recursos exige que se comprenda lo que supone este segmento si se pretende establecer los umbrales y demás límites que cabe emplear en la identificación de aquellas personas físicas que se incluirán en las prioridades sobre la población de particulares con patrimonios elevados. En el caso de los países a los que se ha sometido a estudio, se comunicó que el rango de los criterios se emplea para definir la población de HNWI a efectos administrativos. Incluye criterios y umbrales de ingresos o riqueza que indiquen la presencia de cuestiones fiscales complejas tales como la diversidad de las fuentes de ingresos y el carácter internacional de sus cuestiones fiscales. Algunos países prestan especial atención a ejecutivos y directivos de sociedades públicas o a particulares con perfiles públicos relevantes. Otros prestan

especial atención a las grandes fortunas "emergentes" que, a veces, se ven en los medios de comunicación. En general, se dará una combinación de estos factores junto con otros que considere pertinentes el organismo tributario en concreto teniendo en cuenta su situación específica.

21. En cuanto al empleo de la "riqueza" como criterio fundamental, el estudio del FAT señaló que resulta factible como criterio incluso en el caso de países sin impuesto de patrimonio. La obtención de riqueza precisa, en general, considerables ingresos, estén o no gravados. Además, la riqueza suele ser un indicador relativamente estable; mientras que los ingresos pueden variar sustancialmente de un ejercicio a otro y, empleada como parámetro, puede verse afectada por la planificación fiscal. Así pues, definir a la población de particulares con patrimonios elevados únicamente sobre la base del criterio de los ingresos podría resultar problemático. Los datos pertinentes en relación con la riqueza acumulada se extraen de fuentes como el impuesto sobre la renta (que, en algunos países incluyen una declaración de activos y pasivos), datos en poder de otros departamentos ministeriales (por ej., los relativos a la propiedad inmobiliaria y a la tenencia de títulos valores, la comunicación de información por parte de las instituciones financieras, la información de los medios, etc.

22. Como se indica en la Tabla 7, los criterios que emplean las administraciones tributarias que cuentan con unidades encargadas de los HNWI (aunque desde un reducido número de administraciones tributarias) tienden a dar prioridad, en primer lugar, a los niveles estimados de riqueza o de bienes de los contribuyentes afectados.

Redes de oficinas de la administración tributaria

23. Tradicionalmente, las redes de oficinas de las administraciones tributarias de muchos países estaban integradas por una serie de oficinas regionales o locales para el desempeño de todas las funciones necesarias para la correcta aplicación de la normativa tributaria. La existencia de estas grandes redes se justificaba por el gran número de contribuyentes administrados, su dispersión geográfica y el objetivo general de prestar servicios razonablemente accesibles. La evolución experimentada durante las últimas décadas ha resultado en cambios importantes tanto en el tamaño como en las características de las redes de oficinas de la administración tributaria en muchos países. En particular:

- *Instrucciones gubernamentales para la mejora de la eficiencia:* en respuesta a las demandas de los gobiernos de incrementar la eficiencia y el nivel de respuesta, las redes de oficinas de muchos países se han reconfigurado en un número menor de grandes oficinas a fin de aprovechar las economías de escala. En algunos países, se han simplificado las estructuras de dirección y los estratos jerárquicos, lo que en algunos casos ha supuesto la eliminación de un nivel de dirección regional.
- *Cambios en la organización del trabajo inducidos por la tecnología:* con la aplicación de las nuevas tecnologías numerosas administraciones tributarias han concentrado algunas funciones rutinarias o periódicas (por ej. el procesado de las declaraciones tributarias y los pagos) en grandes centros de tratamiento especializados, con lo que se ha centralizado gran parte de este tipo de trabajos.
- *Cambios en la prestación de servicios a los contribuyentes inducidos por la tecnología:* con la intención de mejorar tanto la eficiencia como la calidad de los servicios prestados a los contribuyentes, muchas administraciones tributarias han tomado las medidas necesarias para optimizar la utilización de los distintos canales de prestación de servicios a los contribuyentes (por ej. líneas de atención telefónica, las oficinas físicas e Internet). Entre otras: 1) La utilización de centros de atención telefónica que han sustituido a las estructuras más dispersas y costosas para responder a las demandas de los contribuyentes y mantener el contacto con ellos en relación con sus asuntos fiscales, así como para reducir la incidencia de las demandas que se hacen en persona; 2) la modernización de los medios de pago de los impuestos (por ej. con cargos directos a través de sistemas bancarios y pagos en línea a través de Internet), que ha reducido de

forma considerable la necesidad de llevar a cabo el procesamiento a gran escala de las operaciones de pago en efectivo o mediante cheque y que, hasta hace bien poco, constitúan una característica de las operaciones de algunas administraciones tributarias⁴⁷; y 3) con el aumento de la oferta de servicios a través de Internet se reduce la necesidad de prestar servicios personalmente en las oficinas de las administraciones tributarias.

- **Cambios que implican al conjunto de la administración:** la prestación de algunos servicios de la administración desde una plataforma común para toda la administración se ha traducido en la creación de ventanillas únicas para la prestación de servicios relacionados con la fiscalidad que anteriormente se prestaban a través de las oficinas locales.

24. En la Tabla 8 se muestran los datos sobre la reestructuración de las redes de oficinas de las administraciones tributarias de los países de la OCDE y de los países no miembros seleccionados y la dotación de personal correspondiente a cada nivel de la red. Pueden observarse algunas características comunes, como las siguientes:

- La importancia relativa de las funciones asumidas por la sede central varía enormemente entre los distintos países encuestados, lo que refleja una diversidad de factores, por ejemplo, un criterio más centralizado de la gestión nacional de las funciones de la administración tributaria y la prestación interna de los servicios de TI. La práctica consistente en que el volumen de las funciones ejercidas por la sede sea muy alto es especialmente destacable en países como Australia, Canadá, Nueva Zelanda y los EEUU
- Las redes de oficinas en muchos países europeos resultan anormalmente densas en comparación con las de otros países, esto es parcialmente debido a sus competencias en materia de recaudación de los impuestos sobre bienes inmuebles o sobre los vehículos de tracción mecánica; no obstante, algunas de estas administraciones han indicado tener la intención de reducir significativamente su número de oficinas (por ej. Bulgaria ha reducido considerablemente su red de oficinas transfiriendo las competencias de los impuestos locales a las entidades locales (véase el Cuadro 6).
- Más de la mitad de las administraciones tributarias encuestadas han creado centros de tratamiento de datos especializados en el proceso de datos, así como centros de atención telefónica para informar a los contribuyentes y atender sus demandas.

Ejemplos de organismos tributarios que han acometido programas de reorganización a gran escala de sus redes de oficinas

23. Durante los últimos años, varias administraciones tributarias han respondido a la necesidad de mejorar su eficiencia y eficacia racionalizando sus redes de oficinas. En el Cuadro 6, a continuación, se describen brevemente algunos ejemplos:

Cuadro 6. Ejemplos de programas de racionalización de las redes de oficinas

Austria: desde 2004, la red de oficinas de la Dirección General de Impuestos y Aduanas se ha reconfigurado con el fin de mejorar su eficiencia. Partiendo de una red compuesta originalmente por 7 direcciones regionales y 81 oficinas fiscales, la nueva red en funcionamiento desde mediados de 2004 cuenta con 5 áreas regionales de gestión, 41 oficinas fiscales y una Unidad de inspección de grandes operadores).

Bulgaria: en 2004 y 2005 se llevó a cabo la centralización de los impuestos nacionales, y a partir de ese momento la recaudación de los impuestos y tasas locales es competencia de los municipios. Este proceso requirió la transferencia de unos 1.300 empleados (aproximadamente el 14% de 9.000) desde la administración tributaria nacional (NRA) a las municipalidades, y permitió una reducción sustancial en el número de dependencias situadas en los centros de área (pertenecientes a la NRA) de 340 en 2003 a 29 en 2006.

⁴⁷ Para conocer más detalles sobre este particular, véase el Capítulo 7.

Dinamarca: en 2005, los organismos de administración tributaria centrales y municipales se fusionaron, creando así un organismo de administración tributaria unificado para todo el país, competente en toda materia relacionada con impuestos, cotizaciones a los seguros de desempleo y enfermedad, valoraciones de bienes inmuebles, IVA, aduanas y recaudación tributaria. Como resultado de la fusión se acometió una gran reestructuración de la red de oficinas. Ahora hay en total 30 delegaciones regionales (que emplean al 80 % del total del personal de la administración tributaria), lo que representa una reducción considerable frente a las 275 administraciones que existían anteriormente cuando cada municipalidad contaba con su propia oficina tributaria local.

Fuentes: Informes anuales de las administraciones tributarias y respuestas a la encuesta

Tabla 8. Red de oficinas de los organismos de administración tributaria (2009)

País	Personal total/1	Operaciones en sedes centrales	Oficinas regionales (función de dirección regional)/3		Oficinas locales/sucursales		Centros de proceso de datos nacionales/regionales		Centros de atención telefónica		Otras oficinas	
			Personal	Número	Personal	Número	Personal	Número	Personal	Número	Personal	Número
1) Países de la OCDE												
Australia	21.910	3.153	15	17.207	13	129	0	0	9/2*	1.389	5/2**	32
Austria	7.761	262	5	154	41	7.345	0	0	0	0	0	0
Bélgica	14.931	966	96	2.262	1.325	11.393	5	112	1	70	14	128
Canadá/2	39.757	8.989	5	144	46	20.659	8	8.321	9	1.644	0	0
Chile/2	3.995	792	19	2.383	48	773	1	24	1	5	1	18
Rep. Checa/2	15.533	157	8	1.276	199	13.998	0	0	0	0	2	102
Dinamarca	7.680	571	9	1.753	30	4.130	2	301	2	328	4	597
Estonia/2	878	105	4	773	0	0	0	0	11	70	0	0
Finlandia	5.595	615	5	325	48	4.604	1	51	3	150	0	0
Francia/2	72.814	2.069	110	6.933	3.161	48.458	16	2.142	3	161	No disp.	13.051
Alemania/2	112.291	1.304	13	4.768	554	103.220	11	2.275	3	No disp.	16	724
Grecia	No disp.	No disp.	8	No disp.	288	No disp.	1	No disp.	1	No disp.	0	No disp.
Hungría/2	15.182	1.099	8	13.275	0	0	1	808	7	245	0	0
Islandia	97	90	0	0	0	0	0	0	1	7	0	0
Irlanda/2	6.105	502	4	817.4	82	4.709,3	0	0	0	0	10	75,4
Israel	5.618	754	77	4.464	0	0	1	343	1	57	0	0
Italia/2	33.584	1.366	21	3.378	301	27.926	0	0	7	604	0	0
Japón/2	56.216	687	12	10.854/2	524	43.863	1	No disp.	12	No disp.	26	812
Corea	19.779	736	6	2.821	107	15.900	1	115	1	115	2	92
Luxemburgo/2	915	148	0	0	83	707	4	60	0	0	0	0
México/2	26.129	6.410	0	0	66	19.703	3	8	2	8	0	0
Países Bajos/2	30.707	5.499/2*	/17**	21.580	0	0	1	1.356	1	614	6	1.658/2***
Nueva Zelanda	6.038	1.284	0	0	17	3.249	3	565	6	940	0	0
Noruega/2	6.434	278	435	4.917	0	0	1	854	1	339	1	46
Polonia/2	60.401	105	16	3.841	401	39.004	0	0	4	208	No disp.	17.243
Portugal/2	11.055	1.469	21	3.403	345	5.888	0	0	90	295	0	0
Rep. Eslovaca/2	5.686	562	8	239	103	4.885	0	0	0	0	0	0
Eslovenia/2	2.470	207	76/2	2.263	0	0	1	39	0	0	0	0
España/2,3	27.755	3.586	307	24.169	0	0	2	0	2	0	0	0
Portugal/2	11.055	1.469	21	3.403	345	5.888	0	0	90	295	0	0

Tabla 8. Red de oficinas de los organismos de administración tributaria (2009) (continuación)

País	Personal total/1	Operaciones en sedes centrales	Oficinas regionales (función de dirección regional)/3		Oficinas locales/sucursales		Centros de proceso de datos nacionales/regionales		Centros de atención telefónica		Otras oficinas	
		Personal	Número	Personal	Número	Personal	Número	Personal	Número	Personal	Número	Personal
Suecia/2	10.419	2.066	109	8.353	0	0	0	0	0	0	0	0
Suiza	985	985	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Turquía/2	41.341	998	0	0	1.600	39.998	3	292	31	63	0	0
Reino Unido/2,3	70.700	12.753/2	0	0	35	57.947	0	0	1	0	0	0
EEUU/2	92.577	19.562	80	24.597	54	18.192	21	12.392	27	17.602	1	232
2) Países seleccionados no pertenecientes												
Argentina	23.206	3.102	1.864	8.480	200	7.619	13	97	5	96	306	3.812
Bulgaria	7.976	911	29	7.034	0	0	0	0	1	31	0	0
China	750.000	500	0	0	62	747.300	62	1.200	62	1.000	0	0
Chipre/2	855	148	15	695	0	0	4	0	0	0	1	12
La India	42.108	No disp.	18	No disp.	830	No disp.	1	No disp.	2	No disp.	8	No disp.
Indonesia	31.825	1.546	31	2.821	540	26.674	1	42	1	79	1	663
Letonia/2	4.300	2.190	0	0	63	2.090	0	0	1	20	0	0
Lituania	3.816	365	10	3.269	0	0	1	75	1	75	1	32
Malasia	9.942	1.850	12	258	53	7.318	1	444	2	72	0	0
Malta/2	396	361	3	23	0	0	0	0	1	12	0	0
Rumanía/2	25.387	1.007	42	24.380	398	0	0	0	1	No disp.	1	No disp.
Rusia	180.331	1.016	99	20.471	1.119	158.544	1	300	0	0	0	0
Arabia S.	1.184	280	0	0	11	904	0	0	0	0	0	0
Singapur/2	1.712	1.712	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Sudáfrica/3	14.751	396	70	5.834	10	1.510	33	3.658	3	535	71	2.818

Fuentes: Informes anuales de las administraciones tributarias y encuestas nacionales. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Capítulo 3. Algunos aspectos de la gestión estratégica

Resumen

Este capítulo describe aspectos de las prácticas de las administraciones tributarias en lo que concierne a la preparación y publicación de sus planes estratégicos, así como de la medición y divulgación de los resultados de sus organismos. Concluye con un apartado relativo a los criterios de las administraciones tributarias para la gestión del cumplimiento de los contribuyentes, entre los que se incluyen la adopción de procesos eficaces de gestión de riesgos.

Aspectos clave

Criterios de planificación y gestión en los organismos de administraciones tributarias

- Si bien este aspecto no ha sido objeto de investigación, parece que un número creciente de administraciones tributarias han centrado el análisis de su planificación y el estudio de sus resultados en el cumplimiento de los objetivos fijados por la administración, lo cual ha supuesto para estos organismos de la administración tributaria: 1) la utilización de parámetros directos e indirectos de cumplimiento por parte de los contribuyentes que abarquen los principales tipos de riesgos; 2) parámetros para considerar la calidad de los servicios prestados a los contribuyentes y a los asesores fiscales; 3) la reducción de la carga de cumplimiento de los contribuyentes; o 4) parámetros para valorar la satisfacción de los contribuyentes respecto de la administración tributaria y el grado de confianza en la misma.
- Si bien la mayor parte de los organismos de administración tributaria encuestados presentan un grado de autonomía elevado o adecuado, tres cuartas partes de las mismas, a grosso modo, señalan que se les exigió cumplir uno o más de los objetivos impuestos por la Administración Pública o el Ministerio de Hacienda (MH), añadidos a los ingresos presupuestarios. Los objetivos citados con mayor frecuencia fueron la reducción de costes, reducción de la carga administrativa, mejora de los niveles de satisfacción del contribuyente y reducción de las deudas tributarias.
- Los datos de la serie sugieren que ciertos organismos de administración tributaria no son lo bastante transparentes a la hora de comunicar públicamente la forma en que se administra el sistema tributario, bien en sentido general, o en el caso de áreas fundamentales de su funcionamiento: se observan vacíos en los datos, que incluyen la información relativa a sus resultados en conjunto (6 organismos), en la publicación de planes de gestión anuales o plurianuales (12 organismos) así como en los resultados obtenidos en cuanto a estándares y niveles de servicios (22 organismos). Con una nota positiva, la publicación muestra algunas muestras ejemplares de los resultados obtenidos de los organismos de administración tributaria en cuanto a un servicio puntual (Australia), cumplimiento de los contribuyentes (Canadá y Reino Unido), así como las percepciones de la comunidad de los servicios y la administración (España y Suecia).
- La práctica de fijar algún tipo de estándares para la prestación de servicios la siguen 28 de los 34 países de la OCDE. De ellos, 25 los hacen públicos. Entre los países no integrantes de la OCDE, 12 de los 15 encuestados elaboran y publican sus estándares de prestación de servicios; 21 países de la OCDE, y 6 de entre los no integrados en esta Organización publican los resultados que obtienen en comparación con sus estándares de prestación de servicios.
- Aproximadamente dos tercios de los países encuestados realizan encuestas de satisfacción regularmente entre los contribuyentes y otras partes interesadas a fin de valorar su percepción de la prestación del servicio y de la administración general.

Managing and Improving Tax Compliance (Nota orientativa: gestión del riesgo de cumplimiento. Gestión y mejora del cumplimiento con las obligaciones tributarias)

- Hay margen de mejora para muchos organismos de administración tributaria respecto a la sensibilización del cumplimiento fiscal que sirva para disuadir del incumplimiento recurriendo con mayor frecuencia a los medios de comunicación.
- Reflejo de su carácter contencioso, menos de la mitad de las administraciones tributarias emprenden u organizan estudios dirigidos a obtener estimaciones del total de la brecha tributaria en los caso de algunos, o de todos, los principales tributos que se gestionan. Relacionado con esto, más de la mitad de los países encuestados informaron del uso de programas de auditoría aleatorios para generar los perfiles de riesgo e investigar el cumplimiento.

Planificación estratégica en la administración tributaria

22. Este capítulo ofrece una breve información sobre las prácticas de las administraciones tributarias en lo que concierne a la preparación y publicación de sus planes operativos o estratégicos, así como a los parámetros de medición de los resultados de sus organismos. Para ofrecer una perspectiva y contexto más amplios se ha hecho referencia brevemente a ciertas nuevas orientaciones en materia de administración pública que se han identificado en estudios de la OCDE.

Gestión basada en la mejora de resultados

2. El trabajo conducente a la preparación de esta Serie informativa no implicó el estudio en profundidad de los criterios utilizados por cada organismo de administración tributaria respecto de la gestión de sus resultados y su planificación estratégica de alto nivel. Tampoco el FAT, en su periodo, relativamente breve, de existencia ha llevado a cabo estudios pormenorizados sobre el modo en que abordan las administraciones tributarias este aspecto de su administración, ni ha ofrecido pautas en relación con criterios prácticos. Sin embargo, esta publicación ofrece la posibilidad de dar a conocer a los lectores los criterios aplicados por algunos organismos de administración tributaria seleccionados, sobre la base del estudio de los documentos publicados. Esta presentación se acompaña de una breve descripción (cuadro 7), realizada con ayuda de los trabajos publicados por la Dirección de Administración Pública de la OCDE, de ciertas nuevas orientaciones seguidas por los organismos públicos para la mejora de sus resultados.

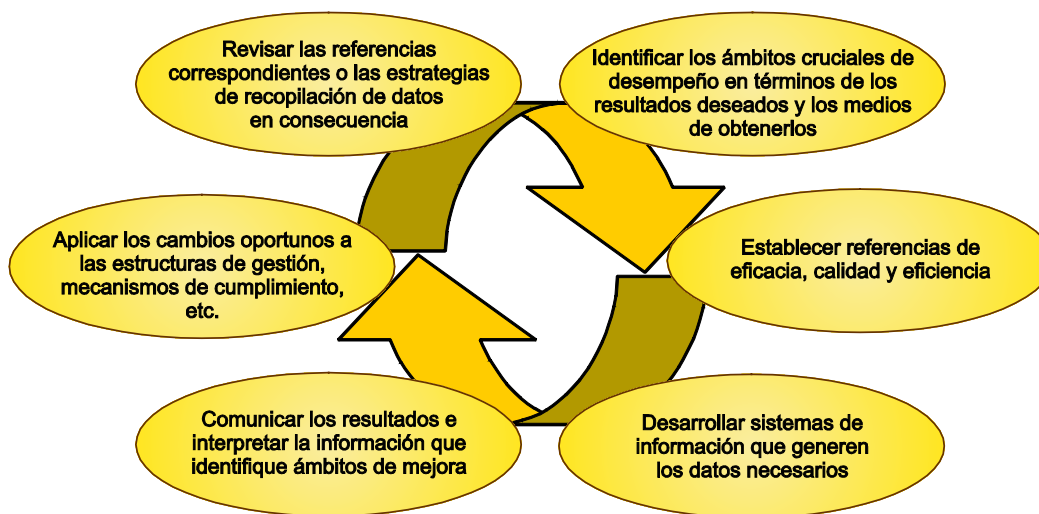
Cuadro 7. Mejora de la administración pública: nuevas orientaciones

La reforma del sector público orientada hacia la búsqueda de resultados renació durante las dos últimas décadas. Habiendo aprendido del fracaso de la planificación centralizada, los criterios adoptados en las áreas de gobierno de una serie de países miembros de la OCDE han sido: a) **planificación estratégica** centrada en los objetivos pero sin intentar detallar cómo alcanzarlos; b) **gestión estratégica** sobre cómo adaptarse a las nuevas circunstancias a la vez que se mantienen los objetivos principales; c) **articulación de la misión y la proyección a futuro** un proceso destinado a conseguir que el personal se sienta comprometido en cuerpo y alma con los objetivos organizativos; y el más reciente, d) **liderazgo**: intensificación de la capacidad de ciertos individuos para influir en la motivación interna del personal para el desempeño de los objetivos organizativos. Estos criterios para mejorar los resultados de los organismos de servicio público han demostrado sobradamente su validez y siguen siendo los pasos básicos y fundamentales para orientar la organización hacia los resultados.

Presupuesto y gestión por resultados

La tendencia actualmente más extendida entre los países miembros de la OCDE, orientada hacia los resultados, es el presupuesto por resultados y la gestión por resultados. Si bien el presupuesto por resultados y la gestión por resultados pueden verse como conceptos independientes, en la práctica, muchas administraciones han adoptado criterios basados en los resultados tanto para la gestión como para la dotación presupuestaria, en la que el control sobre las entradas se relaja, dando la oportunidad a los gestores y a las organizaciones para mejorar sus resultados y se les hace responsables de los resultados medidos en forma de producto o rendimiento. En términos generales, la gestión por resultados abarca la gestión corporativa o conjunta, la información sobre resultados, la evaluación, el control de resultados, y la valoración y comunicación de resultados. Sin embargo, en el contexto de la nueva tendencia orientada al resultado, una definición más estricta sería: un ciclo de gestión conforme al que se establece un programa de cumplimiento de metas y objetivos (habitualmente, publicado en los documentos oficiales de planificación); los gestores tienen flexibilidad para lograr los objetivos, se mide el resultado real y se informa sobre él (normalmente, mediante los informes de resultados anuales de los organismos), y esta información sirve para tomar decisiones sobre la financiación, el diseño y el funcionamiento de nuevos planes, las recompensas y las sanciones (OECD, *Governance in Transition*, 1995). El ciclo se ilustra en la figura 12.

Figura 12. Ejemplo. El ciclo de gestión de resultados



Fuente: Ministerio de Hacienda y Administración de Australia

Criterios de planificación y gestión de las administraciones tributarias

3. A los efectos de esta Serie informativa, se solicitó a los organismos tributarios que respondieran a algunas preguntas relativamente básicas:

- 1) ¿Está obligado su organismo a cumplir metas u objetivos concretos, **además de los objetivos de recaudación anuales**, que se hayan fijado o anunciado en el marco de acuerdos formales con la administración o los Ministerios de Hacienda?

- 2) ¿Elabora su organismo un plan de gestión (anual o plurianual)? Y, de ser el caso, ¿lo publica?
- 3) ¿Prepara y publica su organismo un informe anual sobre resultados?
- 4) ¿Formula y publica su organismo unos estándares formales sobre la prestación de servicios?
- 5) ¿Publica su organismo los resultados obtenidos respecto de esos estándares?
- 6) ¿Realiza su organismo tributario encuestas regulares a los contribuyentes, tanto a personas físicas o particulares, como a empresarios, sobre su opinión/percepción de la prestación de servicios y de la forma en que se administra el derecho tributario?

Asimismo, se les preguntó a las administraciones tributarias sobre aspectos relativos a su criterio estratégico respecto a la gestión del riesgo de cumplimiento. Dichos aspectos se abordan en el apartado final del presente capítulo.

4. Las respuestas de los países a la encuesta se complementaron mediante el análisis de los informes anuales de resultados y los planes estratégicos o de gestión del mayor número de administraciones tributarias que pudo sondearse. El objetivo de este estudio es: a) recabar información sobre los elementos más importantes contenidos en los planes de gestión de una pequeña muestra de países; b) comprender mejor ciertas nuevas prácticas observadas entre las administraciones tributarias para la fijación de metas y objetivos de alto nivel y en la elaboración de los elementos de valoración de los resultados; c) teniendo en cuenta su principal mandato de lograr el cumplimiento de la legislación tributaria, comprender mejor los aspectos de los criterios de las administraciones tributarias respecto a la gestión del riesgo de cumplimiento; y d) obtener información respecto al grado de transparencia de las administraciones tributarias en sus procesos de planificación y respecto a la divulgación por su parte de los resultados definitivos.

Elaboración y publicación de los planes de gestión e informes de resultados anuales

5. Las respuestas a las cuestiones 1 a 6 enunciadas en el párrafo 3 anterior están recogidas en las Tablas 9 y 10. A continuación, se presentan las observaciones fundamentales extraídas de las respuestas y de los estudios complementarios:

- Algo más de las tres cuartas partes (el 76%) de los organismos tributarios comunicaron que se esperaba de ellos el cumplimiento de los objetivos o metas obligatorios, además de los referidos a los de recaudación anual; siendo los objetivos más frecuentemente citados los siguientes:
 - Las reducciones de los gastos de administración o personal (22 organismos tributarios).
 - Las reducciones de las cargas administrativas (22 organismos tributarios).
 - La mejora de la satisfacción del contribuyente, medida a través de encuestas (22 organismos tributarios).
 - Las reducciones de las deudas pendientes al final del ejercicio fiscal (21 organismos tributarios).
- La práctica de los objetivos que imponen las Administraciones Públicas o los Ministerios de Hacienda parecen ser bastante frecuentes en Argentina, Bulgaria, Dinamarca, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Lituania, Malasia, México, Nueva Zelanda, Portugal, Sudáfrica y España.
- La elaboración de planes operativos plurianuales es una práctica muy extendida que siguen, según comunicaron, el 75% de los organismos tributarios.

- La práctica de la elaboración de informes de resultados anuales está también muy extendida; al extremo de que solo un pequeño número de administraciones tributarias (6/49) no los publican; según el estudio del Secretariado, el ámbito y la naturaleza de la información divulgada en los informes anuales varían considerablemente, y algunos de ellos no incluyen información importante relacionada con la administración tributaria, por ejemplo, la incidencia de las deudas tributarias pendientes de pago, o de otras formas de incumplimiento.
- 28 de las 34 administraciones tributarias de la OCDE, y 12 de los 15 países no integrantes de la OCDE encuestados comunicaron haber seguido la práctica de fijar sus estándares para la prestación de servicios. Algunas administraciones tributarias incluyen estos estándares en sus decálogos de prestación de servicios a los contribuyentes. De estas 40 administraciones tributarias, 37 publican sus estándares de cumplimiento de servicios. (En el Capítulo 6 figura más información acerca de los estándares de servicios más frecuentes, donde se abordan los resultados operativos.)
- 21 administraciones tributarias de la OCDE y seis países no integrados en la Organización publican los resultados que obtienen a partir de sus estándares de prestación de servicios.
- Aproximadamente, dos tercios de los de las administraciones tributarias dijeron realizar encuestas de satisfacción regularmente entre los contribuyentes y otras partes interesadas a fin de valorar su percepción de la prestación del servicio y de la administración general (a las que se remite el Cuadro 15)

Tabla 9. Objetivos de resultados en la gestión asignada a los organismos de administración tributaria

País	Objetivos de resultados de gestión encomendados para 2010 (y ejercicios posteriores)						
	Ingresos Admón. Tributaria	Reducción de la deuda tributaria	Reducción de la brecha tributaria	Mejora de la satisfacción del contribuyente	Reducción de la carga administrativa	Reducción de los gastos operativos/ de personal	Otros
1) Países de la OCDE							
Australia	✓	x	x	x	x	x	
Austria	✓	✓	x	✓	✓/1	✓	
Bélgica	✓	x	x	x	x	✓	
Canadá	✓	✓/1*	x	x	✓/1**	x	
Chile	✓	x	✓/1*	✓/1**	x	✓/1***	
Rep. Checa	✓	x	x	x	✓	✓	
Dinamarca	✓	✓/1	✓/1	✓/1	✓/1	✓/1	
Estonia	✓	✓	✓	✓/1	✓	x	✓/1
Finlandia	✓	✓	x	✓	x	✓	
Francia	✓	✓/1	x	✓/1	x	✓/1	
Alemania	✓	x	x	x	✓/1*	✓	✓/1**
Grecia	✓	✓	✓	x	✓	✓	
Hungría	✓	✓	x	✓	✓	x	
Islandia	✓	x	x	x	x	x	
Irlanda	✓	✓/1*	x	x	✓/1**	✓/1***	
Israel	✓	✓	x	✓	x	x	
Italia	✓	x	x	x	x	x	✓/1
Japón	✓	x	x	✓/1	✓	x	
Corea	✓	x	x	x	x	x	
Luxemburgo	✓	✓/1	✓/1	✓/1	✓/1	✓/1	
México	✓	✓/1	✓/1	✓/1	✓/1	✓/1	✓/1
Países Bajos	✓	✓	x	x	✓/1	✓/1	
Nueva Zelanda	✓	✓/1	✓/1	✓/1	x	✓/1	
Noruega	✓	✓/1	x	x	x	x	
Polonia	✓	✓/1	✓/1	✓/1	✓/1	✓/1	
Portugal	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓/1
Rep. Eslovaca	✓	No 94ase .	No 94ase .	No 94ase .	No 94ase .	No 94ase .	
Eslovenia	✓	x	x	x	x	✓/1	
España	✓	✓	✓	✓	✓	x/1	
Suecia	x	x	✓	✓	x	x	
Suiza	✓	x	✓	x	✓	✓/1	
Turquía	✓	No 94ase .	No 94ase .	No 94ase .	No 94ase .	No 94ase .	
Reino Unido	✓	x	x	x	x	✓	
EEUU	✓	x	✓/1	✓/1	x	x	✓/1
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE							
Argentina	✓	✓/1	x	✓	✓	x	
Bulgaria	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
China	✓	x	x	x	x	x	
Chipre	✓	✓	x/1*	x/1*	✓/1**	✓/1**	
La India	✓	✓	✓/1	✓	✓	x	
Indonesia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Letonia	✓	x	x	x	x	✓/1	
Lituania	✓	✓/1	✓	✓/1	✓	✓/1	
Malasia	✓	✓/1	x	✓	✓	x	
Malta	✓	x	x	x	x	x	
Rumanía	✓	x	x	x	x	✓	
Rusia	✓	x	x	✓	x	x	
Arabia S.	✓	x	x	x	x	x	
Singapur	✓	✓	x	✓	x	x	✓/1
Sudáfrica	✓	✓	✓	✓	✓	✓	

Fuente: respuestas de los países a la encuesta (las notas a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Tabla 10. Algunas prácticas de gestión (planes de gestión, informes anuales, etc.)

País	Algunas prácticas de gestión del organismo tributario								
	Plan de gestión		Informe anual		Estándares de cumplimiento de servicios			Encuestas a contribuyentes	
	Elaborado	Publicado	Elaborado	Publicado	Establecidos	Publicados	Resultados publicados	Particular	gestión
1) Países de la OCDE									
Australia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Austria	✓	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Bélgica	✓	x	✓	✓	x	x	x	x	x
Canadá	✓	✓/1	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x
Chile	✓	x	✓/*	✓	✓	✓	✓	✓/1**	✓/1**
Rep. Checa	✓	✓	✓	✓	x	x	x	x	x
Dinamarca	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Estonia/1	✓	✓	✓/1	✓/1	✓	✓	✓	✓	✓
Finlandia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Francia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Alemania/1	x	x	x	x	x/1	x	x	✓/1	✓/1
Grecia	✓	✓	✓	✓	x	x	x	x	x
Hungría	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	✓	✓
Islandia	✓	x	✓	✓	x	x	x	x	x
Irlanda	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓/1	✓/1
Israel	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x/1	x/1
Italia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Japón	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Corea	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓
Luxemburgo/1	x	x	✓	✓	x/1	x	x	x	x
México	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Países Bajos/1	✓	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Nueva Zelanda	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Noruega	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓
Polonia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓
Portugal	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Rep. Eslovaca	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	x
Eslovenia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
España	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Suecia	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	✓	✓
Suiza	✓	✓	✓	x	x	x	x	x	x
Turquía	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓/1	✓/1
Reino Unido	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
EEUU	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE									
Argentina	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓
Bulgaria	✓	✓	✓	x	✓	✓	x	✓	✓
China	No 95ase	No 95ase	No 95ase	No 95ase	No 95ase	No 95ase	No 95ase	No 95ase	No 95ase
Chipre	✓	x	✓	✓/1	✓	✓	x	x	x
La India	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Indonesia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓
Letonia	✓	x	✓	✓	x	x	x	✓	✓
Lituania	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Malasia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Malta	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	x
Rumanía	✓	✓	✓	✓	✓/1	✓/1	✓/1	✓	✓
Rusia	✓	x	✓	x	✓	✓	x	x	x
Arabia S.	x	x	✓	✓	✓	x	x	x	✓/1
Singapur	✓	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Sudáfrica	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Fuente: respuestas de los países a la encuesta (las notas a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Elaboración del plan estratégico: lo que revela la investigación

6. Los gráficos 13 a 16 presentan algunos de los elementos clave de los planes estratégicos o de gestión de las administraciones tributarias seleccionadas que se han publicado formalmente. Se han extraído de una amplia muestra de países para destacar cuestiones frecuentes (por ej., misión, visión y objetivos) así como la naturaleza de las estrategias de alto nivel adoptadas por los países identificados. De estos ejemplos pueden extraerse una serie de tesis:

- Los planes estratégicos que se publican oficialmente tienden a ofrecer una clara (relativamente breve) articulación de la misión, proyección, valores metas estratégicas y objetivos con ellas relacionados del organismo de administración tributaria, y las claves para medir los resultados, así como los vínculos entre cada elemento.
- Las declaraciones de la misión, además del papel o la asignación del organismo de administración tributaria, suelen hacer hincapié en el papel societal en sentido más amplio y en los beneficios del buen funcionamiento del sistema tributario.
- Las expresiones de los valores del organismo de administración tributaria (es decir, las normas de comportamiento que aspira a demostrar el organismo de administración tributaria) incluyen, normalmente, la integridad, el profesionalismo/ la competencia, respeto/confianza mutuos y la justicia procesal/equidad.
- Aunque no siempre es el caso, algunas administraciones tributarias incluyen en sus planes una breve descripción de los principales factores externos del entorno o el contexto que ha configurado o influido en sus planes; algunos de los factores que con mayor frecuencia se citan en los ejemplos dados son la globalización, la aceleración de los cambios en los modelos de gestión, los cambios demográficos, las tendencias de la exclusión societal, el aumento de la incidencia de los delitos financieros y las tendencias o desarrollos en el ámbito de la tecnología (incluidas las amenazas de seguridad).
- Los objetivos estratégicos suelen escasear y, en relación con la administración tributaria, tienden hacia la mejora del cumplimiento del contribuyente, mejora de la prestación de servicios y refuerzo de las capacidades internas; si se contrasta con las observaciones de series anteriores en cuanto a este aspecto, parece que se está concediendo mucha mayor atención a la reducción de los gastos administrativos, una de las repercusiones de la crisis financiera mundial, que ha acarreado que las Administraciones de muchos países impongan considerables recortes del gasto, entre ellos, la reducción de los fondos en el caso de muchas de las administraciones tributarias. Esta cuestión se trata más adelante en este y en otros capítulos.
- Las claves para medir el éxito o los resultados en relación con cada meta y objetivo relacionado están vinculadas en lo esencial, tanto al rendimiento como al producto; por lo que respecta a la medida del rendimiento, los parámetros o indicadores utilizados por los organismos comprenden:
 - La puntualidad del servicio.
 - La tendencia de los índices de la satisfacción del contribuyente con los servicios ofrecidos y las percepciones globales de la administración por parte del organismo tributario del sistema de impuestos, medidas por encuestas y recogidas posteriormente en decálogos de prestación de servicios.
 - Los niveles de cumplimiento por los contribuyentes (por ej., en los casos de presentación, comunicación y pago de los principales impuestos), y su tendencia en el tiempo.
 - Reducciones de la carga de cumplimiento o administrativa en el caso de algunas administraciones tributarias, medidas por una herramienta de control de los gastos (por ejemplo, el Modelo de Gasto Estándar). Y
 - las percepciones del compromiso o satisfacción del empleado, medidas por encuestas a los trabajadores, y su tendencia en el tiempo.

Ejemplo de la forma en que comunican algunas administraciones tributarias sus resultados respecto a los tipos de rendimiento que se describen se presentan al final del presente capítulo (véanse Cuadros 12 a 15).

Figura 13. Elementos clave de los planes estratégicos de los organismos de administración tributaria

Elementos	Canada Revenue Agency (CRA) (<i>Resumen del Plan de gestión corporativo 2010-13</i>)	Estonia (<i>Plan Estratégico del Consejo Tributario y Aduanero para 2009-2012</i>)
Contexto y orientación	El Plan de gestión corporativo de la CRA (2010-2011 a 2012-2013) se basa en su compromiso de excelencia de servicios fundamentado en su capacidad electrónica ampliada. Mantener su reputación de alto nivel de resultados, sin embargo, será un reto. El avance del programa de reformas de la CRA precisará de tanto una estrecha tutela como una inversión continuada a fin de mantener su capacidad básica de servicios y cumplimiento.	En 2007, el Consejo Tributario y Aduanero de Estonia inició los preparativos (ETCB) para la transición de su organización hacia un modelo de gestión basado en los procesos, y de contabilidad de gastos basado en la actividad. El resultado es que la nueva estrategia dará especial prioridad a la eficacia de los gastos y a la calidad de las actividades básicas de la autoridad tributaria, y ello en términos de la proyección de futuro del desarrollo.
Misión	Administrar los impuestos, gestionar las prestaciones y los programas relacionados, garantizar el cumplimiento por parte de las distintas áreas de gobierno en Canadá, contribuyendo así al bienestar económico y social de los canadienses.	La función que, por ley, se le atribuye al Consejo Tributario y Aduanero en la sociedad es la de administrar los tributos de forma efectiva y precisa, facilitar un entorno empresarial favorable y proteger a la sociedad y a la economía.
Proyección de futuro	La CRA debe ser un modelo de fiabilidad en materia de administración tributaria y gestión de prestaciones; debe prestar un servicio irreprochable y de calidad para los administrados y ofrecer oportunidades laborales interesantes a sus trabajadores.	El ETCB será la mejor organización del sector público estonio en 2012. Se alcanzará el objetivo si se percibe como una organización fiable que cumple sus funciones de forma eficaz y rentable, se optimiza la carga administrativa para los administrados y se mantienen las buenas relaciones entre estos y el organismo.
Valores	<p>Integridad es la base de la función de administración de la CRA. Supone dispensar un trato equitativo a las personas y aplicar la ley con equidad.</p> <p>Profesionalidad es la clave del éxito del cumplimiento de la misión de la CRA. Supone comprometerse con los más altos estándares de cumplimiento.</p> <p>Respeto es la base de la relación de la CRA con sus empleados, colegas y clientes. Supone sentido común y receptividad respecto a los derechos de los particulares.</p> <p>Cooperación es la base del cumplimiento de los retos del futuro. Supone generar asociaciones y trabajar juntos para alcanzar las metas comunes</p>	<p>Integridad: somos imparciales, equitativos, justos y fiables y nuestras actividades son transparentes y éticas.</p> <p>Cooperación: gracias a la cooperación con nuestros administrados y socios, daremos con las soluciones más razonables.</p> <p>Competencia: conocemos perfectamente lo que gestionamos, entendemos las interacciones de la organización y buscamos el desarrollo continuo.</p> <p>Respeto mutuo: respeto hacia nuestros colegas, nuestros administrados y socios, y hacia nosotros mismos.</p> <p>Respeto mutuo: respeto hacia nuestros colegas, nuestros administrados y socios, y hacia nosotros mismos.</p>

Figura 13. Elementos clave de los planes estratégicos de los organismos de administración tributaria (continuación)

Fines objetivos o áreas de priori- dades	<p>Resultados estratégicos: que los contribuyentes cumplan sus obligaciones tributarias y se proteja la base de recaudación canadiense a través de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Generar confianza para fomentar el cumplimiento. • Fortalecer el servicio para facilitar el cumplimiento. • Dificultar aún más el incumplimiento. <p>Resultados estratégicos: que las familias y las personas físicas con derecho a percepción de prestaciones y beneficios fiscales las reciban puntual y correctamente a través de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Facilitar el proceso de solicitud de recepción de las prestaciones sociales que correspondan. <p>Mantener la sostenibilidad de la gestión</p>	<p>Reducir la carga administrativa de los contribuyentes que cumplen la ley a través de la diversificación de los servicios prestados y la mejora del proceso de calidad.</p> <p>Mejorar el cumplimiento de la ley mediante el desarrollo de las medidas de control e influencia.</p>
	Indicadores	<p><i>(Los índices especificados se describen más adelante en el capítulo.)</i></p>

Figura 14. Elementos clave de los planes estratégicos de los organismos de administración (continuación)

Elementos	Reino Unido (<i>Plan de Gestión 2010-2011 de la HMRC</i>)	Finlandia (<i>Estrategia de la Administración Tributaria Finlandesa, 2009</i>)
Contexto y orientación	El criterio que aplicamos a nuestro trabajo se guía, en última instancia, por nuestra estrategia de gestión orientada al administrado, que es la forma en la que cumplimos nuestro Propósito, Proyección y Método. Nuestra estrategia se basa en comprender a nuestros numerosos y diversos grupos de administrados, su comportamiento y el tiempo que dedican a sus trámites con el fisco.	En su nueva estrategia, el propósito de las operaciones de la Administración Tributaria Finlandesa se define por ejercer las funciones tributarias de forma que se recauden los impuestos que correspondan. El organismo finlandés planea modificar de forma gradual su prioridad desde la administración de los impuestos a la gestión de los riesgos tributarios. Se crearán grupos de administrados en función de criterios diversos a fin de poder identificar y gestionar mejor los riesgos de la fiscalidad en relación con cada grupo de administrados similares. El objetivo es estimular la actuación correcta, y a iniciativa propia, por parte de los administrados.
Misión	Asegurarnos de que la recaudación se dedica a financiar los servicios públicos del Reino Unido. También ayudamos a las familias y a los particulares con necesidades específicas de financiación.	Nuestra tarea básica es cumplir sistemática y satisfactoriamente las tareas que nos asigna la sociedad. Trabajamos de forma que los administrados puedan y estén dispuestos a contribuir a sus obligaciones fiscales de forma adecuada y a iniciativa propia. Ofrecemos servicios orientados y prácticos que faciliten a nuestros administrados el trato con nuestro organismo y que reduzca sus gastos.
Proyección de futuro	Cerraremos la brecha tributaria, nuestros administrados percibirán la simplicidad e imparcialidad del sistema tributario de forma que nos perciban como una organización muy profesional y eficaz.	El impuesto adecuado en el momento adecuado
Valores	No disponible .	<ul style="list-style-type: none"> • Equidad. • Fiabilidad y • Elevados

Figura 14. Elementos clave de los planes estratégicos de los organismos de administración (continuación)

<p>Fines objetivos o áreas de priori- dades</p>	<p>Mejorar el grado de contribución fiscal tanto de particulares como de empresarios y que estos obtengan los créditos y pagos que les corresponden.</p> <p>Mejorar la experiencia del administrado respecto a la HMRC y contribuir a mejorar el entorno empresarial en el Reino Unido.</p> <p>Mejorar nuestra profesionalidad en cuanto a: la seguridad de la información de nuestros administrados; las partes interesadas y el impacto exterior.</p> <p>Lograr una base de gastos asequible y sostenible que valga lo que le cueste al contribuyente.</p> <p>Crear un entorno de trabajo que motive y desarrolle a nuestro personal de modo que den el máximo rendimiento y estén orgullosos de trabajar en la HMRC con el fin de contribuir a la transformación de nuestra gestión.</p> <p>Transformar los resultados del Departamento mediante la explotación de los servicios de información y tecnología.</p>	<p>Garantizaremos los ingresos tributarios mediante pautas proactivas y mejores servicios además de ejercer un control fiscal que resulte creíble.</p> <p>Que nuestros administrados contribuyan a sus obligaciones fiscales con los menores costes y molestias posibles para ellos.</p> <p>Que nuestra gestión resulte productiva a la vez que económica.</p> <p>Nuestra organización tiene potencial innovador.</p>
	<p>Indicadores</p>	<p><i>(Los índices especificados se describen más adelante en el capítulo.)</i></p>

Figura 15. Elementos clave de los planes estratégicos de los organismos de administración tributaria (continuación)

Elementos	Nueva Zelanda (<i>Declaración de intenciones del IRD de 2010-2013</i>)	Sudáfrica (<i>Plan Estratégico del SAR 2010-2013</i>)
Contexto y orientación	Se discutió mucho durante el último año acerca del sistema tributario neozelandés y de su posible configuración en el futuro. El Gobierno ha identificado áreas en las que se hace necesario un nuevo equilibrio que respalde el objetivo de contar con un sistema equitativo, coherente y eficaz que promueva la productividad, el crecimiento y la competitividad internacionales.	Tal como señaló el Ministro de Hacienda en su Declaración sobre los Presupuestos de 2010: “no podemos hacer las mismas cosas y esperar resultados distintos. 2010 deberá ser un año de acciones, de hacer cosas distintas en respuesta a un mundo cambiado y cambiante. Nuestro reto, como organismo tributario, será dar respuesta a rápida y flexible al cumplimiento de los objetivos marcados en el entorno de cambios rápidos en el que nos encontramos.
Misión	Mejorar el bienestar económico y social de los neozelandeses	Optimizar el rendimiento fiscal, facilitar los intercambios comerciales y aumentar el número de contribuyentes sensibilizando a la población sobre la obligación de respetar la legislación tributaria y aduanera, y ofrecer un servicio público de calidad y responsable.
Proyección de futuro	No disponible	Convertirnos en un organismo tributario y de aduanas innovador, que permita el crecimiento económico y el desarrollo social y que ayude al país a integrarse en la economía global de forma que beneficie a todos los sudafricanos.
Valores	No disponible	Confianza y respeto mutuos; justicia y equidad; integridad y honestidad; transparencia y apertura; y cortesía y compromiso.
Tendencias externas y más importantes	<p>Prioridades del Gobierno: un sistema tributario y unos servicios mejores que estimulen el crecimiento.</p> <p>Políticas y legislación: un sistema tributario competitivo internacionalmente.</p> <p>Efectos de la recesión económica: ofrecer apoyo donde se requiera.</p> <p>Globalización y mayor integración internacional: ha abierto mercados a una base más amplia de administrados y presentado mayores riesgos al sistema tributario</p> <p>Retos demográficos: aumento de la diversidad de la base de administrados resultado de la modificación de las funciones de la IRD y del cambio del perfil demográfico.</p>	<p>Impactos externos: incluyen la ralentización del crecimiento económico, el aumento de los niveles de cumplimiento y los cambios de los modelos económicos.</p> <p>Políticas y prioridades del Gobierno: impulsar la mejora del cumplimiento de los servicios públicos, la gestión, el desarrollo de las destrezas y la lucha contra el delito.</p> <p>Labor del SAR de transformación continua: la tendencia internacional hacia la educación segmentada, los servicios, y la vía ejecutiva.</p> <p>Evaluación de capacidades internas: nuevo modelo de cumplimiento de servicios y necesidad de mejorar la propuesta de valor del empleado</p>

Figura 15. Elementos clave de los planes estratégicos de los organismos de administración tributaria (continuación)

<p>Fines/ objetivos o áreas de prioridad</p>	<p>Que los administrados sean conscientes de sus obligaciones y derechos. Facilitar el cumplimiento a los administrados.</p> <p>Facilitar el registro de los administrados en caso necesario y ofrecer información completa y precisa.</p> <p>Que los administrados presenten las declaraciones o cualquier otra información requerida y paguen puntualmente sus deudas tributarias.</p> <p>Que los administrados reciban lo que les corresponde de forma correcta y puntual.</p> <p>Mejorar el comportamiento de los administrados incumplidores respecto a la presentación y el pago.</p> <p>Impedir que los administrados proporcionen información inexacta.</p>	<p>Impulsar la realización tributaria con el fin de cumplir a corto plazo y garantizar la sostenibilidad. Impulsar la productividad, la calidad del servicio y la eficacia del gasto.</p> <p>Cumplir las atribuciones aduaneras de tal forma que sea coherente con las intenciones declaradas por el Gobierno. Clarificar nuestro modelo operativo, racionalización del gobierno y reforzar el liderazgo.</p> <p>Implantar la segmentación para fortalecer nuestro modelo de gestión.</p> <p>Permitirles a nuestros empleados rendir al máximo.</p> <p>Estrechar las relaciones externas más importantes para mejorar nuestra reputación y resultados.</p>
<p>Indicadores</p>	<p><i>(Los índices especificados se describen más adelante en el capítulo.)</i></p>	<p><i>(Los índices especificados se describen más adelante en el capítulo.)</i></p>

Figura 16. Elementos clave de los planes estratégicos de los organismos de administración tributaria (continuación)

Elementos	Suecia (<i>Plan estratégico del Skatteverket 2010</i>)	Estados Unidos (<i>Plan estratégico del IRS 2009-2013</i>)
Contexto y orientación	Para 2010, la dirección no sufre cambios, lo que significa que seguiremos facilitando el cumplimiento de la ley a particulares y empresas. Seremos más coherentes en asuntos como los plazos procedimentales, la legislación y la inspección. Continuará el desarrollo de nuevos servicios electrónicos y se incrementará la interacción con las autoridades tanto suecas como extranjeras. Además, los poderes públicos enfatizan la importancia de concentrar los recursos de las actividades en vía ejecutiva en áreas de alto riesgo de incumplimiento.	En el contexto de un entorno complejo y en permanente transformación, nuestra misión sigue siendo básica, aunque esencial. Haremos lo que esté a nuestro alcance para facilitar, en la medida de lo posible, a los contribuyentes dispuestos a pagar los impuestos que corresponden el tránsito por nuestra organización, para atender a todas sus dudas y para que paguen sus tributos. Para aquellos que conocen sus obligaciones fiscales, pero no las cumplen, disponemos de un dinámico programa de ejecución fiscal cuyas consecuencias resultan rápidas y precisas.
Misión	Garantizar la financiación del sector público y contribuir al buen funcionamiento de la sociedad para particulares y empresarios al mismo tiempo que combatimos el delito.	Ofrecer a los contribuyentes estadounidenses un servicio de la más alta calidad, ayudándolos a comprender sus obligaciones tributarias y a cumplirlas, aplicando el Derecho tributario con integridad y equidad.
Proyección de futuro	Una sociedad en la que todos los integrantes deseen aportar su justa contribución.	(No indicada)
Valores	Activa, fiable, útil	
Tendencias externas y más importantes	Los factores externos fundamentales que se identificaron fueron: 1) la recesión y la crisis financiera mundial; 2) el crecimiento de las actividades económicas transfronterizas ; 3) la tendencia societal tanto de la elección como de la exclusión forzosa; 4) el crecimiento de la moneda virtual; 5) los delitos económicos e infiltración de estos en la vida cotidiana.	1) Incremento de la complejidad de la administración tributaria; 2) el crecimiento de los retos de capital humano; 3) la explosión de los datos electrónicos, las interacciones en línea y los riesgos de seguridad relacionados; 4) la aceleración de la globalización; 5) la ampliación del papel desempeñado por los asesores fiscales y otros terceros dentro del sistema tributario; y 6) la aceleración del cambio de los modelos de negocio.

Figura 16. Elementos clave de los planes estratégicos de los organismos de administración tributaria (continuación)

<p>Fines/ objetivos o áreas de prioridad</p>	<p>En 2014: Reducir a la mitad la brecha tributaria. Que particulares y empresas confíen en la Agencia Tributaria.</p> <p>Que particulares y empresas perciban que nuestra actitud es buena. Somos el mejor organismo tributario de toda la OCDE Somos una entidad participante del gobierno electrónico abierta y que emplea la interoperabilidad. Contamos con la especialización y el personal adecuados a nuestras necesidades y a los cambios en nuestras actividades.</p>	<p>Mejorar el servicio para facilitar el cumplimiento voluntario</p> <p>Aplicar la ley en vía ejecutiva a fin de garantizar que todos cumplan sus obligaciones de pago de los impuestos</p> <p><i>Bases estratégicas:</i> invertir en mejores resultados</p>
<p>Indicadores</p>	<p><i>(Los índices especificados se describen más adelante en el capítulo.)</i></p>	<p><i>(Los índices especificados se describen más adelante en el capítulo.)</i></p>

Evaluación de los resultados de los organismos de administración tributaria

7. Como ya se señaló anteriormente en este capítulo, muchas administraciones han adoptado criterios basados en los resultados tanto para la gestión como para la dotación presupuestaria, en los que el control sobre las entradas se relaja, dando la oportunidad a los gestores y a las organizaciones de mejorar sus resultados y se les hace responsables de los resultados medidos en forma de producto o rendimiento (por ej. Mejoras en los estándares del servicio prestado a los administrados y su satisfacción con el trato recibido). En resumen, se ha dotado de más autonomía, discreción y flexibilidad a los gestores, pero esperando de ellos mayor responsabilidad respecto de su actuación.

8. Desde siempre, los organismos de administración tributaria (como otros organismos del sector público) han tendido a rendir cuenta de sus actividades sobre la base de los "resultados inmediatos" (número de declaraciones presentadas, consultas atendidas, inspecciones terminadas, etc.) más que sobre la base del rendimiento o los "resultados finales". Esta situación no es sorprendente, teniendo en cuenta las dificultades inherentes a la valoración, por ejemplo, de la medida en que los contribuyentes han cumplido con algunos de los aspectos de la legislación tributaria, o ampliamente respecto de todos los impuestos administrados. Asimismo, como indican los comentarios presentados en el Cuadro 8 en relación con el sector público en sentido amplio, la dificultad que plantea la definición de los objetivos, las metas y la valoración de resultados que se basan en el rendimiento no se limita al ámbito de la administración tributaria.

Cuadro 8 Fijación de objetivos y valoración de resultados: nuevas orientaciones y problemas observados en la generalidad de la administración pública

Es posible identificar cuatro grandes objetivos respecto de los que los países han formalizado objetivos y valoraciones dentro del proceso de la gestión pública:

- Gestión de la eficiencia y eficacia de ministerios y organismos dependientes, o el control interno y la asunción de responsabilidades en el seno de cada ministerio, o ambos.
- Mejora de la toma de decisiones de los ministerios en el proceso de dotación presupuestaria o en la asignación de recursos y en la asunción de responsabilidades ante el Ministerio de Hacienda.
- Mejora de la transparencia hacia el exterior y en la asunción de responsabilidad ante el Parlamento y ante el público en general, y clarificación de los roles y responsabilidades de los políticos y los funcionarios.
- Ahorro

Valoración

Incluso los países que llevan aplicando este criterio durante más de quince años continúan enfrentándose a problemas de evaluación; esto ocurre especialmente en el caso del "rendimiento". Un reto fundamental para todos los países es obtener una buena calidad de información que resulte válida, fiable y oportuna. Son numerosas las dificultades que pueden surgir, entre otras: fijar objetivos clave, encontrar medidas adecuadas para valorar el resultado y contar con buenos sistemas para recabar datos, por ejemplo:

- *Fijación de objetivos*: para algunos organismos o programas, incluso establecer claramente los objetivos puede suponer un problema si no existe un acuerdo sobre su misión, o tiene múltiples misiones, programas fragmentados y solapados, y las partes interesadas tienen intereses diversos.
- *Encontrar medidas adecuadas para valorar el resultado*: el diseño de medidas se complica por la necesidad de encontrar sistemas de valoración específicos para cada actividad, que puedan medir la aportación real de un organismo o programa a la consecución de resultados específicos. Las valoraciones de los resultados inmediatos y del rendimiento final presentan dificultades que les son inherentes. Los resultados finales son técnicamente más difíciles de medir; son complejos e implican la interacción de múltiples factores, planificados y no planificados. También surgen problemas por cuestiones de retrasos y en algunos casos exceden al control de la administración. No obstante, el rendimiento final resulta muy atrayente tanto para el público como para los políticos. La mayoría de los países parecen haber adoptado una combinación del resultado inmediato y el rendimiento final; esta combinación es potencialmente más interesante que la unicidad en el criterio de medida.

- **Creación y mantenimiento de los sistemas para recabar datos:** para poder asegurar la calidad es necesario contar con un proceso de verificación y validación en la recogida de datos. Sin embargo, el establecimiento y mantenimiento de esos sistemas puede resultar complejo y costoso. La auditoría de datos sobre resultados puede ayudar a mejorar los estándares y a dotar de cierta legitimidad a los resultados comunicados. Asegurar la calidad de los datos resulta un reto aún mayor cuando los organismos dependen de terceras partes para que les faciliten la información. Este problema se observa especialmente en los sistemas federalistas.

Fijación y utilización de los objetivos de resultados

Los objetivos de resultados pueden ayudar a una organización determinada a aclarar sus expectativas de resultados para un plazo dado. Sin embargo, eso no impide que los países sigan enfrentándose a las cuestiones que surgen del nivel y el número de tales objetivos. Los problemas pueden derivarse tanto de la fijación de objetivos demasiado altos como demasiado bajos. Al fijar objetivos demasiado bajos los organismos carecen de motivación para mejorar sus resultados. Si los objetivos fijados son demasiado altos, pueden servir de motivación, pero también generan unas expectativas y situaciones poco realistas, y provocarán el incumplimiento de los organismos. Fijar el nivel correcto y obtener los datos comparativos que indiquen si los objetivos se han fijado a un nivel demasiado alto o demasiado bajo lleva tiempo. Se plantea también la cuestión de cuántos objetivos deben fijarse. Demasiados objetivos generan una sobrecarga de información que dificulta la selección de prioridades; pocos objetivos provocan un efecto distorsionador. En este caso también se requiere cierto tiempo para alcanzar un equilibrio que responda a la realidad. Varios han sido los países que habiendo empezado con un amplio número de objetivos los han reducido posteriormente.

Fuente: *Modernising Government* páginas 42-45/58-60 (referencia OCDE GOV/PGC/RD (2005)2).

9. Muchos organismos de administración tributaria han empezado a dar más importancia a los resultados finales fijados como objetivo al evaluar su planificación y resultados. Para algunas administraciones tributarias esto ha supuesto recurrir a: 1) la utilización de parámetros directos e indirectos de cumplimiento por parte de los contribuyentes que abarquen los principales tipos de riesgos; 2) parámetros para considerar la calidad de los servicios prestados a los contribuyentes y a los asesores fiscales; 3) la reducción de la carga de cumplimiento de los contribuyentes; y 4) medidas que reflejen el nivel de satisfacción de los contribuyentes respecto de la administración tributaria y su confianza en ella. En los casos en los que está justificado, algunas administraciones tributarias han definido instrumentos basados "en los resultados finales" para valorar sus funciones distintas de las tributarias (por ej. El pago de prestaciones y las actividades aduaneras). En muchos casos, se han fijado también objetivos formales para mejorar el rendimiento final (y los resultados inmediatos) como medio para mejorar sus servicios y para permitir a la administración tributaria evaluar el progreso general hacia los objetivos fijados.

10. Hasta la fecha, el trabajo principal del FAT en este terreno se ha desarrollado en el contexto de su interés por los procesos de gestión de riesgo de cumplimiento en un nivel estratégico. Su reciente nota orientativa: *Monitoring Taxpayer's Compliance: A Practical Guide 107ase don Revenue Body Experience*, publicada en julio de 2008, describe las características de un sistema de control del cumplimiento con las obligaciones formales e invita a las administraciones tributarias a desarrollar sus propios criterios en esta materia. En el modelo previsto en la publicación se incluye un conjunto de indicadores de la "eficacia de las medidas de cumplimiento" que comprenden, en la medida posible, valoraciones e indicadores para cada uno de los principales tipos de riesgo de cumplimiento (por ej. La falta de registro, de declaración y de pago en plazo, así como el riesgo de declaración incorrecta) para cada uno de los principales impuestos y segmentos de contribuyente gestionado por el organismo tributario. Lo ideal sería complementar estos indicadores con una serie de mecanismos de valoración e indicadores que muestren el efecto causado por el tratamiento del riesgo en las áreas de riesgo abordadas. Esta nota contiene numerosos ejemplos prácticos de medidas e indicadores utilizados por las administraciones tributarias de los países miembros.

11. En este apartado se comentan los criterios adoptados por un reducido número de administraciones tributarias de los países encuestados a fin de elaborar un sistema completo de medida de los resultados, tanto en relación con el cumplimiento como con otros aspectos importantes para el resultado general de los organismos tributarios. Cabe destacar que esto implica la fijación de "objetivos" basados en el "rendimiento" que desea alcanzarse y que se hacen públicos, frente a los avances comunicados en los informes anuales de resultados de cada organismo tributario referenciado. A continuación se muestra una reseña de estos criterios, junto con algunas conclusiones. (NB: en el caso de algunos países no se muestran todos los resultados estratégicos e indicadores de resultados publicados):

- **Canadá:** A continuación, se expone un extracto de las áreas estratégicas, iniciativas y valoración de resultados adoptadas por Canadá. Los indicadores presentados se refieren, en general, a la mejora del cumplimiento de servicios y con la eficacia del cumplimiento, junto con los objetivos establecidos ofrecen un sistema útil de evaluación de los resultados producidos:

Área estratégica	Iniciativas e indicadores de progreso relacionados
Generar confianza para fomentar el cumplimiento.	<p>Refuerzo de las actuaciones de extensión</p> <ul style="list-style-type: none"> • Número de grupos destinatarios de actuaciones de extensión. • Número de grupos de contribuyentes destinatarios de actuaciones de extensión que ofrecieron soluciones tecnológicas. <p><i>Optimización de los canales de cumplimiento de servicio</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Tendencia ascendente en el acceso a la información en línea. • Aumento respecto al mismo periodo del año anterior del cumplimiento de los estándares de servicio. <p><i>Resolución de controversias de los contribuyentes y de quejas por el servicio</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Número de cuestiones de importancia nacional identificadas y abordadas. <p><i>Mejora de la administración del Programa de Divulgación Voluntaria</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Reducción de horas por cada declaración. <p><i>Mejora de los Programas de Planes Humanitarios</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Tendencia del grado de satisfacción del administrado
Fortalecer el servicio para facilitar el cumplimiento.	<p>Mejora de los servicios electrónicos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aumento respecto al mismo periodo del año anterior de los servicios en línea (<i>My Account</i>, etc.). • Aumento respecto al mismo periodo del año anterior del uso del Registro en línea de actividades empresariales. • Número de servicios electrónicos nuevos y mejorados. <p><i>Promoción del empleo de la presentación y el pago electrónicos</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Aumento respecto al mismo periodo del año anterior del número del porcentaje de declaraciones electrónicas presentadas. • Aumento respecto al mismo periodo del año anterior del número de particulares y empresas que realizan pagos electrónicos. • Aumento respecto al mismo periodo del año anterior del porcentaje de presentaciones electrónicas de declaraciones de información.
Dificultar aún más el incumplimiento.	<p>Mejora de las estrategias de gestión del incumplimiento de los pagos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tendencia ascendente en el número de pagos de particulares puntualmente o antes de tiempo. • Tendencia descendente en la reiteración del incumplimiento de los pagos de particulares.

Área estratégica	Iniciativas e indicadores de progreso relacionados
<p>Dificultar aún más el incumplimiento.</p>	<p><i>Identificación más eficaz de los mecanismos de planificación fiscal agresiva</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Aumento de identificación de los mecanismos de planificación fiscal agresiva. • Aumento de identificación de contribuyentes que no presentan declaración o incumplen sus obligaciones y que pudiesen estar desplazando activos al extranjero. <p><i>Empleo de evaluaciones de riesgos mejoradas que permitan identificar posibles incumplimientos por parte de empleadores o de inscritos en los tributos GST o HST</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Aumento del valor de aquellos incumplimientos que se hubiesen identificado. <p><i>Implantación de un régimen mejorado de timbre al tabaco</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Cumplimiento de los plazos de implantación de la iniciativa del régimen mejorado de timbre en el tabaco. • Todos los productos del tabaco que se fabrican o importan en Canadá de forma legal llevan un timbre. <p><i>Mejora de la administración del Programa SR&ED</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Resultados de los análisis de garantía de calidad. <p><i>Mejor empleo de las evaluaciones de riesgos que permitan detectar y corregir las denuncias de incumplimientos</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Aumento del número de declaraciones examinadas • Mejora de la identificación de declaraciones por examinar. • Número total de sanciones impuestas. • Número de investigaciones remitidas para actuación judicial. <p><i>Mejora de la detección y disuasión del incumplimiento en los programas humanitarios</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Disminución del número de las entidades de ayuda humanitaria que toman parte en mecanismos abusivos de refugio tributario. • Descenso de la tendencia de la comunicación de información falsa.
<p>Facilitar el proceso de solicitud de recepción de las prestaciones sociales que correspondan</p>	<p><i>Refuerzo del servicio a los perceptores de prestaciones sociales</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Aumento respecto al mismo periodo del año anterior del número de visitas a My Account por motivos de percepciones de ayudas sociales. • Percepción de prestaciones para atención a la infancia en Canadá (sobre la base de los resultados del siguiente censo). • Tasa de solicitantes de prestaciones que recurren al modelo automatizado de solicitud en las jurisdicciones participantes. <p><i>Respaldos al crecimiento de empresas y asociaciones</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • El número de programas y servicios que evidencian la reducción de la duplicación de la administración. <p><i>Refuerzo de la infraestructura de cumplimiento de las prestaciones sociales</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Cumplimiento de los plazos de implantación de las aportaciones de la iniciativa para reforzar la infraestructura.
<p>Mantener la sostenibilidad de la gestión</p>	<p><i>Mejora de nuestra capacidad de Recursos Humanos, la capacidad de respuesta y sostenibilidad de la Tecnología de la Información, Responsabilidad e Inspección</i></p> <p>La CRA evalúa el progreso de estas iniciativas a través de diversos indicadores de responsabilidad de gestión.</p>

Fuente: Resumen del Plan de Gestión de la CRA (2010-2013)

- **Dinamarca:** las autoridades fiscales danesas han hecho público su compromiso con sus objetivos y propósitos en relación con la reducción del incumplimiento con el impuesto sobre las personas físicas (medido utilizando una comparación entre datos fiscales y los datos de las Cuentas Nacionales), con la mejora en la actitud y la satisfacción tanto de las personas físicas como jurídicas respecto de la administración tributaria (valoradas mediante encuestas regulares), y con la reducción del importe total e individual de los impuestos atrasados. Los objetivos fijados evidencian que se han producido reducciones considerables de personal desde 2006.

Área de prioridad	Objetivo fijado
Reducciones de la deuda tributaria pendiente total.	Mantener la deuda tributaria por debajo de los DKK9,7 miles de millones.
Reducciones de la brecha tributaria.	Mantener la brecha tributaria relativa al impuesto personal sobre la renta en un porcentaje del 3,1% o inferior, conforme a la medición de los criterios de contabilidad Nacional. Desde 2011, este objetivo se reducirá, probablemente, al 2% del PIB, como resultado de las revisiones de la Contabilidad Nacional danesa).
Reducciones del gasto y del personal operativo.	Reducción de un 8%, aproximadamente, para 2010.
Mejora de los niveles de servicio al contribuyente.	Mantener la satisfacción del administrado en niveles de 2004 en el caso de particulares, y de 2005 para empresarios (admitiendo las considerables reducciones del personal del organismo tributario desde 2006).
Reducciones del gasto administrativo.	Contribuir al objetivo de reducir la carga al 25%.

Fuente: 2009-12 Plan estratégico y respuestas de los países a la encuesta del CIS

- **Finlandia:** para cada uno de los objetivos estratégicos, la administración tributaria finlandesa ha identificado elementos de valoración e indicadores específicos que harán seguimiento y comunicarán en sus resultados anuales.

Proyectos	Elementos de valoración del éxito (e indicadores)
Garantizaremos los ingresos tributarios mediante pautas proactivas y mejores servicios además de ejercer un control fiscal que resulte creíble	Aumento del número de contribuyentes cumplidores según indica el porcentaje de administrados cumplidores respecto al total de administrados.
	Un porcentaje superior de administrados dispuestos a cumplir, sobre la base de las conclusiones de las encuestas a los administrados (por grupos de administrados).
Que nuestros administrados contribuyan a sus obligaciones fiscales con los menores costes y molestias posibles para ellos.	Un porcentaje superior de administrados considera que gestionar cuestiones fiscales resulta conveniente, sobre la base de las conclusiones de las encuestas a los administrados (por grupos de administrados).
	Descenso de las molestias para los administrados, según indica la cantidad de correos enviados por la Administración Tributaria.
	Costes acarreados por el descenso de administrados.
Que nuestra gestión resulte productiva a la vez que económica.	Mejora de la productividad, medida según indica el servicio producido o la persona por año (aplicando la fórmula de valoración de la productividad del Gobierno).
	Mejora de la eficacia de los costes, según indica el coste/servicio EUR producido.

Proyectos	Elementos de valoración del éxito (e indicadores)
Nuestra organización tiene potencial innovador.	Se han alcanzado los objetivos fijados en nuestra estrategia, según indica nuestra propia evaluación.
	Mejora de nuestra capacidad de renovación según evidencia la auditoría de un tercero independiente.
	Aumento de la buena disposición de la dirección y del personal hacia los cambios, según indica la encuesta de satisfacción respecto al trabajo realizada al personal (y contrastada con el conjunto del gobierno central).

Fuente: 2009-12 Plan estratégico y respuestas de los países a la encuesta del CIS

- **México:** el plan estratégico del Servicio Tributario mexicano (SAT) para el periodo de 2007 a 2012 describe las actuaciones y estrategias que se llevarán a cabo con el fin de mejorar sus resultados y especifica los siguientes objetivos y elementos de valoración de resultados de alto nivel que se emplearán para evaluar el progreso:

Proyectos	Elementos de valoración del éxito (e indicadores) para 2009
Facilitar y fomentar el cumplimiento voluntario.	Conseguir crecer gracias la recaudación eficaz de los ingresos que administra la SAT en el 1% en relación al PIB durante los próximos cinco años.
Combatir la evasión fiscal, el contrabando y la informalidad.	Acelerar la tendencia en la reducción de la evasión fiscal con el fin de alcanzar el nivel de 2012 del 15% de "peso muerto". El último estudio del que se dispone muestra un nivel total de elusión fiscal del 27% en 2004.
Aumentar la eficacia de la administración tributaria.	Alcanzar la recuperación del gasto en un nivel no superior a 0,0090 pesos por peso recaudado en 2012; a finales de 2006, el coste era de 0,0106 pesos.
Contar con una organización integrada a la que se reconozca por su capacidad, ética y compromiso.	Mantener la tendencia descendente de la percepción del contribuyente respecto al nivel de corrupción del SAT, además de hacer que el Índice General de Percepción de la Corrupción supere el 30% obtenido en 2006, hasta el 20% a finales de 2012.
	Seguir obteniendo resultados positivos en cuanto a la percepción del cuadro general de la Administración Tributaria y situarlo en el 85%, a finales de 2006 se acercaba al 80%.

- **Nueva Zelanda:** la Declaración de Intenciones del *Inland Revenue Department* (IRD) (2010-2013) expone los planes del organismo para ayudar al Gobierno a cumplir sus objetivos económicos y sociales. El plan, entre otros, describe la orientación de la estrategia de la organización durante el periodo y los parámetros y objetivos clave que se emplearán para evaluar el progreso:

Orientaciones estratégicas	Indicadores	Objetivos
Gestión de cumplimiento proactiva	El volumen, valor y edad de la deuda de reduce en el tiempo en relación a los ingresos estimados.	En 2012
	Las intervenciones de investigación se basan en la evaluación de riesgos dando prioridad al ámbito nacional.	80% en 2014
	Las intervenciones que no sean de investigación (llamadas, comunicaciones) son proactivas y se basan en la evaluación de riesgos.	50% en 2014

Orientaciones estratégicas	Indicadores	Objetivos
Se da a los administrados la opción de la auto gestión.	Valoraremos la satisfacción del administrado respecto a nuestros productos en línea y estableceremos criterios de referencia.	En 2011
	El administrado encuentra que el uso de nuestros productos y servicios en línea resulta sencillo.	85% en 2012
	Se reduce el servicio de contacto (por ejemplo, Entrada de llamadas y de correspondencia).	Un 20% (volumen y gasto) en comparación con los niveles de junio de 2009.
	Se trasladan los servicios de contacto a los canales en línea.	Un 40% en comparación con los niveles de junio de 2009.
Ofrecer sistemas eficaces y eficientes.	Proporción de declaraciones y pagos por vía electrónica.	55% (2011), 75% (2012), 85% (2013) y 95% (2014)
	Declaraciones de PAYE (retenciones sobre sueldos y salarios) procesadas sin intervención manual.	95% en 2013
Organización orientada a la inteligencia.	Se controla automáticamente el riesgo de las declaraciones recibidas mediante procesamiento directo de software en 48 horas para mitigar el riesgo de pérdida de ingresos por solicitudes de devolución fraudulentas.	80% en 2011

- *Sudáfrica*: el plan estratégico de la administración tributaria sudafricana (*South African Revenue Service, SAR*) describe, de forma muy pormenorizada, sus prioridades estratégicas a medio plazo, resultados esperados, actividades clave y elementos de valoración o indicadores (con sus objetivos anuales) de que los que se valdrá para evaluar el progreso recorrido para alcanzar sus aspiraciones:

Objetivo estratégico	Indicadores de resultados
Impulsar la realización tributaria con el fin de cumplir a corto plazo y garantizar la sostenibilidad.	Recaudación de ingresos teniendo en cuenta el objetivo del Tesoro Nacional.
	Logro del cumplimiento voluntario (presentaciones y pagos puntuales).
	Logro del cumplimiento forzoso, según indiquen las reducciones del número de declaraciones omitidas y el aumento de lo recaudado de la deuda pendiente.
Impulsar la productividad, la calidad del servicio y la eficacia del gasto.	Aumento de la productividad.
	Ingresos recaudados frente al gasto en personal acometido.
	Cumplimiento del Decálogo de Estándares de Servicios como elemento de valoración de calidad del servicio.
	Seguimiento del grado de satisfacción de los contribuyentes e industriales a través del índice que mide la satisfacción de estos.

Objetivo estratégico	Indicadores de resultados
Cumplir las atribuciones aduaneras de tal forma que sea coherente con las intenciones declaradas por el Gobierno.	Aumento de la agilidad y rapidez del procesamiento de las declaraciones.
	Cumplimiento de los estándares del Decálogo de Servicios.
	Aumento de la agilidad y rapidez del procesamiento de inspecciones.
Clarificación de nuestro modelo operativo, racionalización del gobierno y refuerzo del liderazgo.	Eficacia del nuevo del Modelo Operativo del SAR.
	Un informe, sin reservas, del Inspector General.
	Progreso comparado con el Índice de Liderazgo de Eficacia del SAR.
Implantación de la segmentación para fortalecer nuestro modelo de gestión.	Progreso comparado con el diseño de 10 segmentos.
	Progreso comparado con la implantación de 5 segmentos prioritarios.
	Cumplimiento de estos 5 segmentos prioritarios.
Capacidad para permitir a nuestros empleados rendir al máximo.	Mejora continua de los niveles de compromiso del empleado.
	Aumento de las puntuaciones en la encuesta Barrett como indicador de institucionalización de valores.
	Aumento del grado de cumplimiento de las prácticas de gestión de resultados del SAR.
Estrechamiento de las relaciones externas más importantes para mejorar nuestra reputación y resultados.	Aumento del Índice de Reputación de Partes interesadas externo.
	Aumento del Índice de Inversión Social Corporativa externo.

Fuente: Plan estratégico del SAR 2010-2013

- Suecia:** el plan estratégico 2010 de la agencia tributaria sueca ofrece una imagen de su contexto externo e interno, establece sus metas para el largo plazo (2014) y las compara con la descripción pormenorizada que hace de sus prioridades, actividades y objetivos de resultados relacionados para 2010 en sus áreas clave de responsabilidades (que incluyen el mantenimiento del registro de la población y el sistema de identificación personal. A continuación, se exponen sumariamente los indicadores y los objetivos de sus metas en materia tributaria:

Metas estratégicas	Indicadores	Objetivos
Reducir a la mitad la brecha tributaria.	Nivel de recursos en el ámbito regional empleado en las actividades operativas.	Al menos el 78% en 2010.
	Factores que influyen en el análisis y evaluación de la brecha tributaria.	Para el año 2014, reducir al 50% de la estimación anterior.
Que particulares y empresas confíen en la Agencia Tributaria.	Evaluación de los controles de calidad internos región por región.	
	Encuestas sobre las percepciones de los contribuyentes en relación con el trato satisfactorio.	Al menos el 75% están satisfechos en 2010.
Que particulares y empresas perciban que nuestra actitud es buena.	Grado de satisfacción, conforme a las encuestas a los contribuyentes que recurrieron las áreas de contacto de la autoridad tributaria, en relación con el servicio, la hospitalidad y la calidad de las respuestas.	Al menos el 90% están satisfechos en 2010.
	Rapidez de la atención a las llamadas a los centros de información tributaria.	Al menos el 80% las llamadas se atendieron en 3 minutos.

Metas estratégicas	Indicadores	Objetivos
Somos el mejor organismo tributario de toda la OCDE.	Diversos indicadores, incluidos los costes, el nivel de las presentaciones y servicios electrónicos, el riesgo de detección percibido, el grado de satisfacción del contribuyente, las actitudes respecto a la evasión y los costes de cumplimiento.	Mejora respecto a las conclusiones de anteriores evaluaciones.
Somos una entidad participante del gobierno electrónico abierta y que emplea la interoperabilidad.	Contribuir a alcanzar los objetivos del conjunto de la administración pública: 1) Los procesos de las autoridades se coordinan con las necesidades de sus particulares y empresarios. 2) Existe un único modelo de identificación sueco a través de un documento de identidad y una firma electrónicos. 3) Las agencias colaboran en procedimientos de racionalización del apoyo; 4) Existe una mayor capacidad para la interacción automatizada. 5) Existe un marco regulador habilitador.	
Contamos con la especialización y el personal adecuados a nuestras necesidades y a los cambios en nuestras actividades.	Existe un plan de desarrollo del empleado para todo el personal (parte de un programa más amplio de desarrollo competencial a largo plazo (<i>Skills – Aptitudes- 2012</i>).	Todo ello para finales de 2010.

- **Reino Unido:** el plan de gestión de la HMRC para 2010 (*Delivering our Vision – Cumplir nuestra proyección de futuro—*) ofrece descripciones explícitas de sus objetivos estratégicos e indicadores clave de evaluación del progreso y del grado de cumplimiento satisfactorio. A continuación, se resumen dichas descripciones:

Objetivo estratégico	Indicadores del cumplimiento satisfactorio (y objetivos relacionados)
Mejorar el grado de contribución fiscal tanto de particulares como de empresarios y que estos obtengan los créditos y pagos que les corresponden.	Contribución a la reducción global de las pérdidas fiscales hasta, al menos, £4 mil de millones en 2010-11, y reducción del nivel de error y fraude del crédito tributario en £1 mil millones para el 31 de marzo de 2011 que permita alcanzar el objetivo del 5% en 2010-11 y de £1,4 mil de millones para el 30 de junio de 2011.
	Los resultados de la recaudación de deuda pendiente se miden a través del seguimiento de la rapidez con la que la HMRC resuelve los casos a intervalos de 30 días. El empleo de este sistema de refinanciación de deuda se halla muy extendido en el sector de la deuda, donde aquellas que no puedan saldarse en un periodo de 30 días se trasladan al siguiente. El objetivo para 2010-11 es reducir el 8% la deuda pendiente a 30 días y el 13% la pendiente a 90 días.
Mejorar la experiencia del administrado respecto a la HMRC y contribuir a mejorar el entorno empresarial en el Reino Unido.	Tendencia de los datos correspondientes a las reclamaciones por quejas de los administrados.
	Empleo de encuestas a los administrados que revelen su percepción del servicio de la HMRC. En el caso de las grandes empresas, el objetivo será alcanzar una mejora interanual del 1% en la satisfacción del administrado, midiéndose dichas mejoras mediante encuestas anuales.
	En el caso de la carga administrativa, el progreso se medirá en comparación con los objetivos que calculan el impacto económico de los esfuerzos por reducir la carga de la HMRC sobre las empresas del Reino Unido.

Objetivo estratégico	Indicadores del cumplimiento satisfactorio (y objetivos relacionados)
<p>Mejorar nuestra profesionalidad en cuanto a: la seguridad de la información de nuestros administrados; las partes interesadas y el impacto exterior.</p>	<p>A través de una encuesta anual, se medirá si el personal cree poseer las aptitudes adecuadas. En el caso de los profesionales en políticas, el aumento de sus niveles de aptitudes se mide a través de la encuesta anual sobre capacidad política, además de la evaluación continua del programa de formación de las competencias en políticas y las evaluaciones del cumplimiento en relación con los productos.</p> <p>En el caso de la seguridad de los datos, el objetivo es que no tengan lugar incidentes cuya gravedad precise una denuncia ante el Comisionado de Información, y que las pérdidas de datos se denuncien a la Dirección de Continuidad de Seguridad y Empresa en el plazo de dos días hábiles desde que se descubriese la pérdida. El volumen de la pérdida o divulgación inadecuada de los datos de los administrados se reducirá en un 40% en 2010-11; midiéndose el progreso obtenido a este respecto en referencia a cada línea de actividad empresarial. El número de casos de uso inadecuado deliberado de los datos de los administrados se reducirá en un 30%.</p> <p>El éxito en relación con la responsabilidad social y de la comunidad se medirá por mantener la certificación platino en el Índice Empresarial de Responsabilidad Corporativa Comunitaria. Se concederán 5.000 días de tiempo de los empleados de actividades voluntarias que beneficien a los administrados y a sus comunidades.</p> <p>En línea con el compromiso 10:10 del Gobierno por reducir las emisiones de carbono en un 10% en 2010, se prevé reducir las emisiones de carbono en los desplazamientos otro 10% en el caso de los trenes y un 20% en el de los aviones. Se reducirán, asimismo, las emisiones de carbono de las oficinas en un 12%, la eficacia energética por metro cuadrado se aumentará un 10% y el reciclaje, un 60%.</p>
<p>Lograr una base de gastos asequible y sostenible que valga lo que le cueste al contribuyente.</p>	<p>La HMRC supervisará estrechamente la reducción del gasto a la vez que garantiza que hará frente a los retos y se empleará en el cumplimiento de un servicio a administrado excelente. Además, se fijará, en particular, en las reducciones de gastos logradas en actividades no relacionadas con los administrados. Por ejemplo, la proporción de profesionales de recursos humanos a trabajadores se reducirá de 1:43 a 1:77 en 2012-13. Además, la HMRC pretende situarse en el cuartil superior de administraciones tributarias en la evaluación coste-valor en 2012.</p>
<p>Crear un entorno de trabajo que motive y desarrolle a nuestro personal de modo que den el máximo rendimiento y estén orgullosos de trabajar en la HMRC con el fin de contribuir a la transformación de nuestra gestión.</p>	<p>La HMRC seguirá participando en la encuesta <i>People Survey</i> que se realiza en todas las administraciones públicas y que supone un índice de medición importante del compromiso de sus empleados, ofreciendo una comparación entre todos los organismos de los servicios públicos. El objetivo es que la participación voluntaria del personal del organismo tributario en la encuesta suba al 70% en 2012. La intención es la de alcanzar, para marzo de 2011, al menos, el 70% de puntuación del compromiso del personal de los servicios públicos y, para marzo de 2012, que la puntuación en el caso del total de la HMRC sea del 60%. La HMRC se ha propuesto asimismo aumentar la puntuación del compromiso en 2014 para situarla por encima de la media del resto de los servicios públicos.</p>

Objetivo estratégico	Indicadores del cumplimiento satisfactorio (y objetivos relacionados)
Crear un entorno de trabajo que motive y desarrolle a nuestro personal de modo que den el máximo rendimiento y estén orgullosos de trabajar en la HMRC con el fin de contribuir a la transformación de nuestra gestión.	La HMRC el número de días laborables perdidos por absentismo por enfermedad desde 2009-10 de un nivel de 10,5 días a uno de 9,0.
	La HMRC trabaja para cumplir los objetivos del nuevo Gobierno de diversidad en la función pública del 39% de mujeres, el 5% de miembros de la etnia negra y otras minorías y el 5% de personas con minusvalías. Este año, el objetivo es alcanzar el 35% de mujeres representadas y superar los porcentajes de miembros de la etnia negra y otras minorías y el de personas con minusvalías del 5,1% y el 8,6%, respectivamente
Transformar los resultados del Departamento mediante la explotación de los servicios de información y tecnología.	La HMRC empleará una horquilla de indicadores entre los que se incluirán las comparaciones estándar del sector hechas con otros organismos con el fin de medir el desempeño de los servicios de TI y responder a las necesidades de sus administrados y personal (incluido el porcentaje de llamadas atendidas).
	La HMRC aumentará el porcentaje del total de las operaciones gestionadas por medios electrónicos hasta el 77% en el caso de las autoliquidaciones, el 50% en el de las declaraciones del IVA, el 85% en el de las retenciones en sueldos y salarios en el ejercicio (PAYE, modelos P45 y P46), el 35% en el de las declaraciones del Impuesto de Sociedades y el 85% en el de operaciones del impuesto sobre actos jurídicos documentados.

- *Estados Unidos*: los indicadores de alto nivel que emplea el IRS para medir sus resultados se exponen en su plan estratégico. A continuación, se resumen dichos indicadores junto con los objetivos específicos fijados para algunos ellos:

Proyectos	Indicadores	Objetivo
Mejorar el servicio para facilitar el cumplimiento voluntario	El importe de los impuestos abonados voluntaria y puntualmente expresado en forma de porcentaje de la estimación correspondiente de la verdadera deuda tributaria.	86% (en 2012).
	Supervisaremos la puntuación del índice de Satisfacción al Cliente ACSI (<i>American Customer Satisfaction Index</i>) en relación con los procedimientos de presentación tanto electrónicos como en papel impreso en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.	Puntuación de 70 para 2012.
	El porcentaje de los impuestos más importantes que presenten los particulares, empresarios y entidades exentas de impuestos por vía electrónica. Las declaraciones de "impuestos más importantes" se refieren a aquellas en donde quienes las presentan justifican los ingresos, gastos y obligaciones tributarias.	El 82% de todas las declaraciones de impuestos más importantes para 2012.
	Administraremos las encuestas de todos los tipos de servicio para evaluar si se resolvió el problema del contribuyente en un plazo de tiempo razonable.	

Proyectos	Indicadores	Objetivo
Aplicar la ley en vía ejecutiva a fin de garantizar que todos cumplan sus obligaciones de pago de los impuestos.	Haremos el seguimiento de todos los contactos de procedimientos de ejecuciones, incluidas las inspecciones, notificaciones y casos de información incompleta declarada por el contribuyente respecto a la comunicada por terceros (<i>Automated Under Reporter</i> (AUR) con el fin de obtener un indicador más completo de la tasa de cobertura.	
	Haremos el seguimiento de nuestras actividades en vía ejecutiva que promuevan el cumplimiento aunque no tengan como prioridad aumentar los ingresos fiscales (por ej., programas de cumplimiento para exentos fiscales, o actividades previstas en la ley <i>Bank Secrecy Act</i> relacionada con el Secreto Bancario).	
	Analizaremos o calcularemos el número de particulares que no presentan las declaraciones del impuesto sobre la renta aunque estén obligados.	
	<i>Percepción del contribuyente de la justicia del sistema:</i> Administraremos las encuestas realizadas a los contribuyentes sometidos a procedimientos en vía ejecutiva para poder evaluar si recibieron un trato justo.	
Bases estratégicas: Invertir en mejores resultados	Emplearemos las encuestas anuales a los empleados con el fin de medir la satisfacción y el compromiso de estos.	
	<i>Eficacia de los procesos de contratación – Tiempo medio empleado en cubrir cada puesto:</i> Mediremos el tiempo de media que lleva cubrir un puesto de trabajo desde el punto de vista del candidato.	
	<i>Nueva tasa de retención de la contratación:</i> Cuantificaremos el éxito obtenido en cuanto a la retención de los empleados que contratamos.	
	<i>Modernización – datos actualizados:</i> Mediremos el grado de actualización de los datos relativos al cumplimiento del servicio o de ejecución del personal del IRS.	

Fuentes: Plan estratégico del IRS (2009-2013) y respuestas de los países a la encuesta de la serie comparada

Gestión y mejora del cumplimiento del contribuyente

12. Como se desprende claramente de los extractos de los planes estratégicos y de gestión de los organismos tributarios seleccionados, en el objetivo de mejorar el cumplimiento del contribuyente es donde subyace la razón lógica de la existencia de un organismo de administración tributaria. Desde su creación, en 2002, el FAT ha ofrecido una cantidad no desdeñable de directrices de carácter práctico acerca de las características de un criterio estratégico para mejorar el cumplimiento del contribuyente, que se basan en dirigir los criterios de los organismos de administración tributaria.

13. La nota orientativa, publicada en 2004, *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance* (Gestión del riesgo de cumplimiento. Gestión y mejora del cumplimiento con las obligaciones tributarias) (en adelante, la "nota orientativa de 2004") proporcionó un marco para la aplicación de principios de gestión de riesgos de cumplimiento modernos a la gestión de riesgos de cumplimiento en el ámbito tributario. Asimismo, describía un proceso estratégico paso a paso para la identificación y tratamiento de los riesgos de cumplimiento, apoyado por una serie de ejemplos prácticos extraídos de las administraciones tributarias que ilustren cada criterio en particular y sus consecuencias.

Ámbitos de obligación tributaria del contribuyente

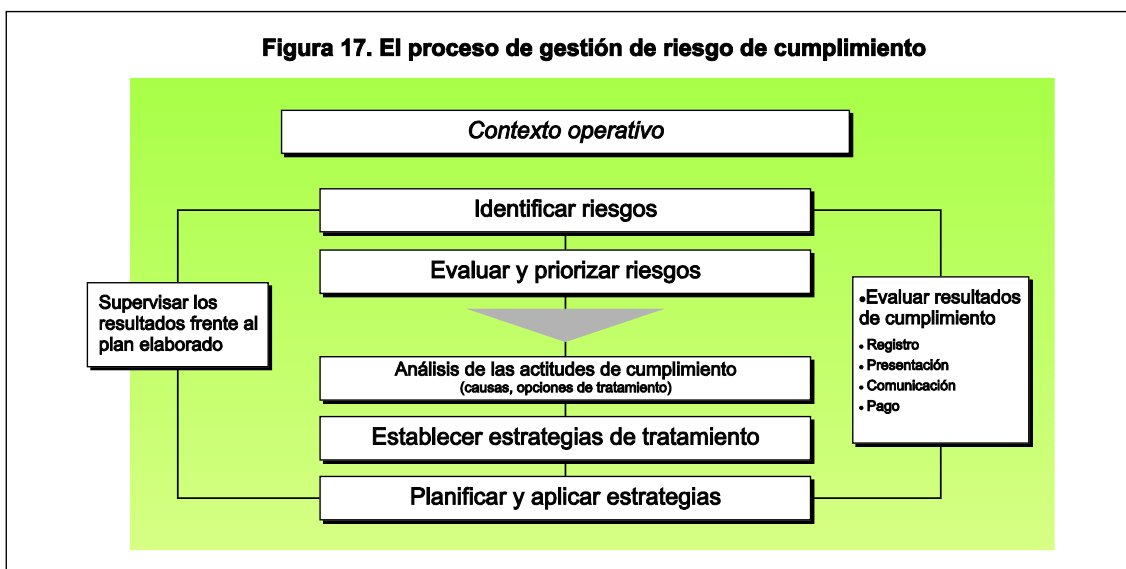
14. La nota orientativa de 2004 estimaba que, si bien las obligaciones específicas de los contribuyentes varían de una función impositiva a otra, y desde una jurisdicción a la siguiente,

existen, probablemente, cuatro categorías universales de obligaciones para la inmensa mayoría de los contribuyentes. Dichas categorías de obligaciones de los contribuyentes, en un sentido amplio, son las siguientes: 1) el registro en el sistema tributario; 2) la presentación puntual de la declaración; 3) la comunicación de información completa y exacta en la declaración y 4) el pago de puntual de la obligación tributaria. Concluyó que, con independencia de la jurisdicción, el "cumplimiento" está relacionado con el grado en que los contribuyentes cumplan dichas obligaciones. Podrán considerarse como "incumplidores" a aquellos contribuyentes que no cumplan alguna de dichas obligaciones; aunque el motivo de su incumplimiento podrá situarse en un espectro que abarca desde el error culposo hasta las actuaciones intencionadas o deliberadas.

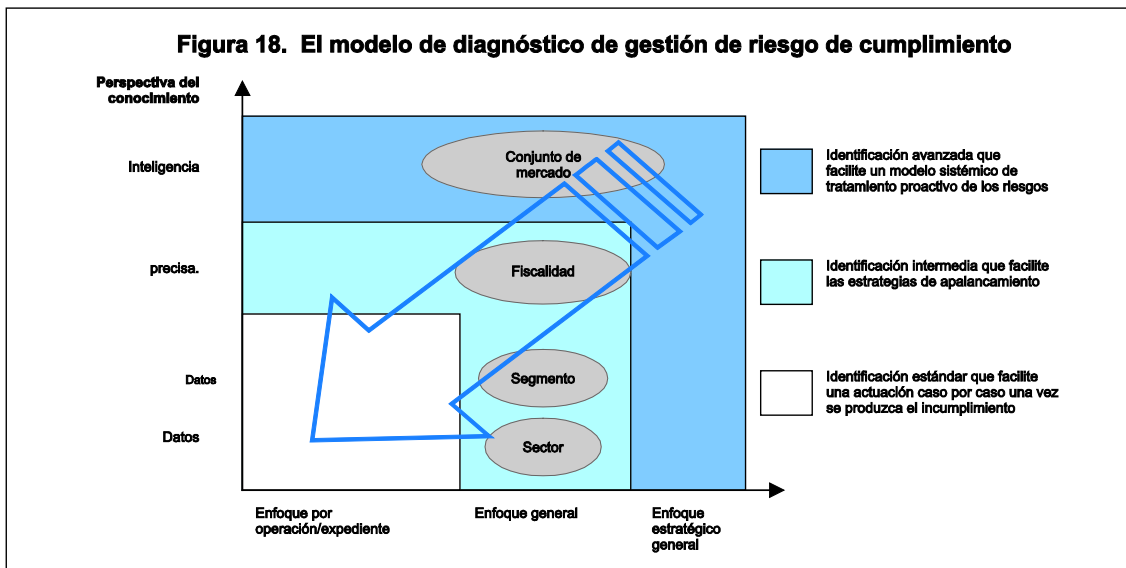
Adopción de un criterio de gestión del riesgo

15. La nota orientativa de 2004 reconocía que las administraciones tributarias operan con recursos limitados y que la administración eficaz de los tributos requería dar prioridad a la optimización de la recaudación tal como se contempla en las diversas legislaciones, y de una forma que infundiese confianza en el organismo tributario y garantizase que el sistema tributario funciona y que dicho funcionamiento se percibe como el adecuado. Promovía la noción de que las administraciones tributarias necesitaban un proceso estructurado y sistemático por el que decidan qué es importante en un contexto de cumplimiento tributario, cómo abordar los principales riesgos de cumplimiento y cómo decidir cuál es la asignación de sus recursos más eficaz: los procesos de gestión de riesgo de cumplimiento.

16. Además, la nota orientativa de 2004 destacaba la gestión de los riesgos de cumplimiento como una serie de pasos definidos (aunque iterativos) para la identificación sistemática, evaluación, clasificación y tratamiento de los riesgos de cumplimiento en materia tributaria, además de las actividades anejas de supervisión y evaluación que respalden mejores decisiones. Se presentó un modelo de gestión de riesgo de cumplimiento propuesto por las administraciones tributarias (véase la Figura 17). Se sugirió, a través de un mejor conocimiento del entorno ambiental, que el empleo de este modelo permitiría a las administraciones tributarias, por una parte, evaluar y establecer cuáles eran los comportamientos de riesgos o de contribuyentes sobre los cuales podría o no influir, y, por otra, estudiar y priorizar cuáles eran los tratamientos de riesgos que se requerían.



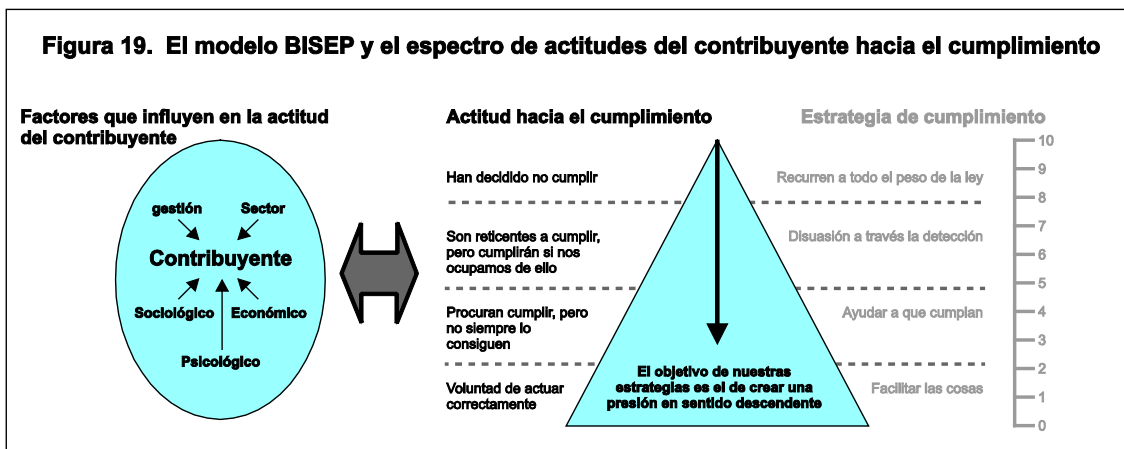
17. En la práctica, los riesgos de cumplimiento quedan comprendidos dentro de un espectro limitado, por lo que se ha empleado un modelo diagnóstico adicional (véase la Figura 18) al objeto de ejemplificar el hecho de que, a medida que aumenta el nivel al que se gestionan los riesgos, se plantea la necesidad de un aumento acorde en el nivel de indicios y conocimiento que informa, a la vez que corrobora, los riesgos estratégicos identificados para ser tratados.



Reconocimiento de las influencias sobre el comportamiento del cumplimiento del contribuyente

18. Los estudios que respaldan la nota orientativa de 2004 describían dos criterios amplios respecto al problema del comportamiento incumplidor. El primero estaba basado en la racionalidad económica, y el segundo, en aspectos de la conducta en sentido más amplio. Sostenían que dichos criterios no se oponen necesariamente entre sí y que cada uno de ellos puede resultar valioso en términos de comprensión del cumplimiento en materia tributaria. En combinación con los estudios realizados por la profesora australiana Dra. Valerie Braithwaite en torno a los conjuntos de valores, ideas y actitudes de contribuyentes individuales (particulares o empresarios), la nota orientativa de 2004 presentó el denominado modelo BISEP⁴⁸ para reflexionar acerca de la combinación de estos factores y de las actitudes de los particulares en cuanto al modo en que pudiesen guardar relación con los organismos de administración tributaria y con el sistema tributario que estos administran. Este modelo (véase la Figura 19) permite a los usuarios categorizar los factores de forma sistemática y contribuir a adquirir conocimiento, al mismo tiempo que es lo bastante sólido como para aplicarse en la práctica en un entorno de un organismo tributario.

⁴⁸ El modelo BISEP (en su acrónimo en inglés) pretende promover la reflexión acerca de los factores que concurren para influir las actitudes y comportamientos de las pequeñas empresas. Lo componen cinco elementos (**B**)usiness (gestión), (**I**)ndustry (sector), (**S**)ociological (sociológico), (**E**)conomic (económico) y (**P**)sychological (psicológico) que representan los distintos puntos de vista del contribuyente. Al combinarse, estos cinco elementos ofrecen los medios para establecer los factores del comportamiento como un paso hacia la selección correcta de las estrategias para el tratamiento del cumplimiento. La nota orientativa ofrece un estudio más en profundidad.



19. Se subrayó que un contribuyente individual es capaz de adoptar alguna de las actitudes descritas en momentos diferentes y, además, todas ellas al mismo tiempo respecto a cuestiones distintas. Tales actitudes no equivalen a las características fijas de una persona o grupo, sino que son reflejo de la interacción entre la persona o grupo y quienes le imponen ciertas exigencias. La nota orientativa de 2004 estimaba que el valor de este modelo reside en su contribución al desarrollo de un conocimiento más en profundidad de la conducta del contribuyente y en permitir establecer el trabajo de base para el desarrollo de las estrategias meta que estimulan la motivación para actuar de forma correcta, además de constreñir la motivación para resistirse o eludir el cumplimiento. Hoy en día, muchas administraciones tributarias (por ej., Dinamarca, los Países Bajos, Nueva Zelanda y el Reino Unido) han adoptado este modelo o alguna de sus variantes con el fin de orientar sus planificaciones para alcanzar los resultados de cumplimiento mejorados.

Control y análisis de las estrategias de gestión de riesgo de cumplimiento

20. Uno de los elementos clave del proceso recomendado de gestión de riesgo de cumplimiento consistía en un marco de evaluación del cumplimiento que ofreciese a las administraciones tributarias una horquilla de indicadores del cumplimiento a la que se pudiese recurrir con el fin de supervisar y evaluar los impactos de sus actividades de cumplimiento, tanto en su conjunto, como en relación con estrategias concretas de tratamiento de los riesgos. Dicho marco posibilitaría un ciclo continuo de revisión y perfeccionamiento. Esta cuestión se abordó con cierto grado de profundidad en la nota orientativa de 2008 *Monitoring Taxpayers' Compliance: A Practical Guide 120ase don Revenue Body Experience*, (Control del cumplimiento de los contribuyentes: guía práctica basada en la experiencia de las administraciones tributarias) en donde se exploraba y promovía la idea de un marco de supervisión del cumplimiento en un contexto global/macro. Entre otras cosas, la nota reconocía que se habían dado pasos por parte de las administraciones tributarias de una serie de países en el sentido de realizar estimaciones periódicas de la brecha tributaria en relación con sus impuestos más importantes con el fin de mejorar su comprensión acerca de la escala y la composición probables del incumplimiento, además de ofrecer algunas indicaciones en cuanto a la tendencia seguida por el incumplimiento tomado de forma global

21. Este contexto ofrece un telón de fondo que resulta de utilidad para evaluar, en términos de alto nivel, los criterios para la gestión del cumplimiento de las administraciones tributarias en 2010, habida cuenta de la encuesta realizada a los organismos de administración tributaria. A este respecto, se les hicieron a las administraciones tributarias las preguntas siguientes: 1) si disponen de un proceso formal para la identificación, evaluación y prioridad de sus riesgos de

cumplimiento clave; 2) si publican sus riesgos de cumplimiento clave y sus estrategias para mitigarlos; 3) si comunican de forma periódica el progreso obtenido en su tratamiento de sus riesgos de cumplimiento clave; 4) si se les ha impuesto un requisito obligatorio (ya sea por parte de su Gobierno o de su Ministerio de Hacienda) de llevar a cabo estimaciones periódicas en relación con la brecha tributaria respecto a algunos o a todos sus principales impuestos; 5) si realizan estudios y lleva a cabo estimaciones periódicas respecto a la brecha tributaria en su totalidad respecto a sus principales impuestos; 6) si publican los resultados de sus estudios acerca de la estimación de la brecha tributaria y 7) si emplean actividades de un programa de comprobaciones aleatorias que permita examinar el cumplimiento o realizar perfiles de riesgos en sectores escogidos en el caso de los principales impuestos.

22. Las respuestas de los países a la encuesta de las encuestas se complementaron con los estudios de los documentos públicos de cuantas administraciones tributarias resultó posible. El objetivo de este estudio es: 1) discernir mejor los criterios que se están adoptando; 2) comprender mejor ciertos desarrollos emergentes, novedosos e interesantes que afectan a la gestión de riesgo de cumplimiento en el ámbito tributario e 3) identificar ejemplos o referencias que respalden los estudios de los organismos de administración tributaria en este terreno. En la Tabla 11 figura un resumen de las respuestas. Las conclusiones fundamentales de este y otros estudios son las siguientes:

Identificación del riesgo de cumplimiento, evaluación, priorización y tratamiento

- Prácticamente todas (45 de 49 administraciones tributarias) indicaron que, como parte de su planificación organizativa, disponen de un procedimiento formales de identificación, evaluación y priorización de sus principales ámbitos de riesgo de cumplimiento áreas (por ej., transferencia artificial de beneficios, fraude en el IVA, no presentación de declaraciones, impago de obligaciones fiscales); no obstante, el número de los que dijeron publicar los riesgos clave identificados y la forma de abordarlos fue considerablemente menor (27 de 49 administraciones tributarias);
- El estudio identificó a dos administraciones tributarias (Australia y Nueva Zelanda) que publican regularmente un resumen exhaustivo de sus evaluaciones de los riesgos de cumplimiento en materia tributaria más importantes que se han identificado y cómo pretende hacerles frente (véase el Cuadro 9). Estos documentos encuentran un amplio eco en los medios de comunicación en el momento en que se publican, y sirven para comunicar a la comunidad en general la escala y naturaleza de las actividades que se están llevando a cabo con el fin de lograr el cumplimiento de las leyes. En este sentido, tienen un efecto disuasorio sobre el incumplimiento.
- En torno al 80 por ciento de las administraciones tributarias encuestadas comunicaron que publican de forma periódica (por ej., en sus informes anuales) los datos de los avances en el tratamiento de sus riesgos de cumplimiento clave.

Tabla 11. Criterio estratégico de gestión del cumplimiento del contribuyente

País	Aspectos del criterio del organismo tributario para la gestión del cumplimiento del contribuyente						
	Se aplica un proceso formal de gestión de riesgo	Se publican los riesgos y estrategias clave	Se publican informes de resultados	Se exigen estimaciones periódicas de la brecha tributaria	Se hacen estimaciones periódicas de la brecha tributaria	Se publican estimaciones periódicas de la brecha tributaria	Se emplean controles aleatorios en los estudios
1) Países de la OCDE							
Australia	✓	✓	✓	x	x	x	x
Austria	✓	x	✓	x	x	x	✓
Bélgica	✓	x	✓	✓	✓	✓	✓
Canadá	✓	✓	✓	x	x	x	✓
Chile	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x
Rep. Checa	✓	x	✓	✓	✓	x	x
Dinamarca	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Estonia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓/1
Finlandia	x	x	x	x	x	x	x
Francia	x	x	x	x	✓	x	✓/1
Alemania	✓	x	x	x	x	x	✓
Grecia	x	x	x	✓	✓	✓	✓
Hungría	✓	✓	✓	x	x	x	✓
Islandia	✓	x	✓	x	x	x	✓
Irlanda	✓	x	✓	x	x	x	✓
Israel	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Italia	✓	✓/1	✓	✓	✓	x	✓
Japón	✓	✓	✓	x	x	x	x
Corea	✓	✓	✓	x	x	x	✓
Luxemburgo	✓/1	x	x	✓/1	✓/1	x	x
México	✓	✓	✓	✓/1	✓/1	✓	✓
Países Bajos	✓	✓	✓	x	x	x	✓
Nueva Zelanda	✓	✓	✓	x	x	x	x
Noruega	✓	x	x	x	x	x	x/1
Polonia	✓	✓	✓	x	x	x	x
Portugal	✓	x	✓	✓/1	x/1	x/1	✓
Rep. Eslovaca	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Eslovenia	✓	✓	✓	x	x	x	x
España	✓	✓	✓	x	✓	x	x
Suecia	✓	✓	✓	x	x	x	✓
Suiza	✓	x	x	x	x	x	x
Turquía	✓	✓	✓	x	x	x	x
Reino Unido	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
EEUU	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE							
Argentina	✓	✓	✓	x	✓	x	✓
Bulgaria	✓	✓	✓	x	✓	x/1	✓
China	✓	x	✓	x	x	x	x
Chipre	✓	x	x	x	x	x	✓
La India	✓	✓/1	✓	✓	✓	✓/1	No disp.
Indonesia	✓	x	✓	✓	✓	x	No disp.
Letonia	✓	x	✓	x	x	x	x
Lituania	✓	✓	✓	✓	✓	x	x
Malasia	✓	x	✓	x	x	x	✓
Malta	✓	x	✓	x	x	x	✓/1
Rumanía	✓	x	✓	x	x	x	✓
Rusia	✓	✓	✓	x	✓	✓	No disp.
Arabia S.	✓	x	✓	x	x	x	x
Singapur	✓	✓	✓	x	x	x	x
Sudáfrica	✓	✓	✓	x	✓	x	✓

Fuentes: respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Cuadro 9. Evaluaciones publicadas de los riesgos clave de cumplimiento y sus tratamientos

Australia

La Administración Tributaria Australiana (ATO) comenzó en 2002 su práctica de desarrollar y publicar una declaración programática de cumplimiento anual. Dicha práctica se ha seguido ejerciendo hasta el presente, recabando cada una de las declaraciones el interés y la publicidad de los medios de comunicación.

Cada declaración programática comienza por una descripción de la dirección estratégica, en sentido amplio, de la ATO, además del criterio de gestión del cumplimiento del contribuyente. A continuación, expone, en comparación con lo anterior, los riesgos de cumplimiento que despiertan más preocupación y las actuaciones que deben adoptarse para hacer frente a dichos riesgos. La descripción de riesgos se estructura en torno a segmentos clave del mercado (por ej., grandes empresas y microempresas). Además, en la declaración se incluye una somera descripción de las características de cada uno de dichos segmentos de mercado, al respecto de cada uno de los cuales se enumeran los riesgos clave de cumplimiento identificados, además de las estrategias o tratamientos que se emplearán. Por ejemplo, la declaración 2010-11 identifica las siguientes áreas de riesgos en el caso de los grandes contribuyentes:

- Transferencia artificial de beneficios
- Consolidaciones
- Pérdidas o minusvalías
- GST (IVA) sobre el suministro de servicios financieros
- Reclamaciones de investigación y desarrollo
- GST de operaciones inmobiliarias
- GST y operaciones internacionales transfronterizas
- Reestructuraciones, fusiones y adquisiciones societarias
- Plusvalías y residentes extrajeros
- Tributación de los acuerdos financieros
- GST de integridad de los sistemas empresariales
- Fondos de los sistemas de pensiones (jubilación)

La declaración concluye con un resumen de las actividades del programa de cumplimiento para el siguiente ejercicio. Para obtener más información, véase www.ato.gov.au

Nueva Zelanda

Desde 2009, el IRD publica una evaluación anual de los riesgos de cumplimiento clave que ha identificado desde su propio análisis interno de identificación de riesgos y procesos de evaluación; y, además, publica la forma en la que pretende hacer frente a dichos riesgos. Los riesgos se identifican en el caso de cada uno de los segmentos de contribuyentes clave (particulares, personas con patrimonios elevados y perceptores de rentas elevadas; familias, organizaciones sin ánimo de lucro, pequeñas y medianas empresas, economía sumergida, grandes empresas, administraciones central y local, empleadores y representantes e intermediarios) de los que se ha hecho perfil, a lo que sigue una descripción de los criterios relativos al tratamiento de los riesgos específicos que se emplearán (por ej., la educación, campañas, servicios, inspección, publicidad e iniciativas como la acción judicial. El Cuadro 4 del Capítulo 2 ofrece un ejemplo del tipo de información que se presenta para cada uno de los segmentos de administrados designados (contribuyentes, intermediarios y perceptores de prestaciones de sociales (por ej., familias).

El IRD comunica resultados positivos de su iniciativa y, además de generar gran cantidad de publicidad, solicita los comentarios de los destinatarios que no pertenezcan al organismo tributario. Hay más información disponible sobre su última declaración programática en www.ird.govt.nz/compliance.

Estimación de la brecha tributaria

- En torno al 30 por ciento de las administraciones tributarias (por ej., Chile, Italia y México) indicaron que sus Gobiernos o Ministerios de Hacienda les han encomendado la elaboración de estimaciones periódicas de la brecha tributaria en relación con algunos o con todos los principales impuestos que administran.
- Algo menos de la mitad de los organismos de administración tributaria, incluidas aquellas a las que se les ha encomendado formalmente hacerlo, comunicaron que llevan a cabo estudios para elaborar estimaciones del conjunto de la brecha tributaria en alguno o todos los principales impuestos administrados (en el Cuadro 10 se incluye una breve descripción del criterio adoptado por alguna de las administraciones tributarias).

- Son relativamente pocas las administraciones tributarias (12 de las 49 encuestadas) las que indicaron que publican las estimaciones de la brecha tributaria en su país (para alguno o para todos los impuestos)

Cuadro 10. Actividades de estimación de la brecha tributaria de algunos organismos de administración tributaria

Chile: el Servicio de Impuestos Internos de Chile ha realizado mediciones de la brecha tributaria que se remontan a 1980. Las tasas de evasión se han calculado, principalmente, para el IVA, la fuente más importante de ingresos fiscales (más del 50% del total). La metodología para el cálculo de la brecha tributaria se sirve de datos del Departamento Nacional de Cuentas que publica el Banco Central de Chile (véase la metodología en

http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/EstimacionEvasionIVA_03_09.pdf), aunque se han explorado otros métodos, como el denominado de punto fijo, más orientado al cálculo de la brecha del IVA en las ventas a los consumidores finales. La brecha del IVA se incluye y se presenta en las Cuentas Públicas del Comisionado del SII durante el primer semestre de cada año. Las presentaciones (disponibles en español únicamente) se encuentran en el enlace: http://www.sii.cl/cuenta_publica.

Dinamarca: la Administración Tributaria y Aduanera danesa llevó a cabo un ejercicio exhaustivo de medición del cumplimiento de sus impuestos más importantes (del impuesto sobre la renta, de sociedades e IVA) en 2007/2008. El programa de medición se basó en los resultados de otro programa, en este caso, de inspecciones aleatorias que incluía entre 11.000 y 13.000 inspecciones realizadas en la segunda mitad de 2007; y se utilizó con el fin de reunir una amplia variedad de datos en relación con el cumplimiento del contribuyente, incluido el carácter y la magnitud de los errores del contribuyente y los patrones del cumplimiento seguidos en el ámbito regional o en el local con el propósito de reorientar y rediseñar las estrategias de cumplimiento. En 2009, publicaron los informes de sus conclusiones (véase www.itdweb.org).

Suecia: la Agencia Tributaria sueca ha medido la brecha tributaria y su composición, en lo que se describe como un mapa de la brecha tributaria, a través de una serie de fuentes o metodologías de datos. Los funcionarios suecos han indicado que el motivo principal por el que han elaborado el mapa de la brecha tributaria ha sido el de crear una panorámica general sencilla y pedagógica de los datos de los que se tiene constancia en relación con la brecha tributaria, con el propósito de facilitar la comunicación interna y externa y el de identificar aquellos ámbitos en los que se precisa un conocimiento más en profundidad. La Agencia ha publicado los resultados de sus evaluaciones de la brecha tributaria en su informe anual. Los informes de sus conclusiones se publican en www.skatteverket.se (la parte en lengua inglesa).

R. Unido: la HMRC (y las agencias que lo precedieron) han publicado durante la última década evaluaciones periódicas de la brecha tributaria; principalmente, en relación con los impuestos indirectos (IVA e impuestos especiales). Durante los últimos años el programa a través del que se realizaban los estudios se ha ampliado también a los impuestos directos, publicándose los resultados en su informe anual. En 2009, este organismo publicó una exhaustiva evaluación de su brecha tributaria que se basó en criterios de medición tanto descendentes como ascendentes y que se hizo público al mismo tiempo que el informe del Ministro de Hacienda previo a los presupuestos. La HMRC ha declarado su intención de continuar publicando actualizaciones anuales de sus estimaciones de la brecha tributaria in su informe anual, en línea con su objetivo estratégico de "cerrar la brecha tributaria". Los lectores pueden encontrar la información sobre este desarrollo ampliada en <http://www.hmrc.gov.uk/about/reports.htm>

EEUU: históricamente, el IRS lleva a cabo estimaciones de informes de cumplimiento que se basaban en su Programa de Medición del Cumplimiento del Contribuyente (TCMP, por su acrónimo en inglés). Este programa incluía, línea por línea, inspecciones aleatorias de ejemplares de declaraciones, lo que permitía elaborar información acerca de las tendencias de cumplimiento y actualizar las fórmulas de selección de inspecciones. No obstante, llegó a percibirse como un programa engorroso en extremo para los contribuyentes y, además, las últimas inspecciones del TCMP se remontan a 1988.

El Programa de Investigación Nacional (NRP, por su acrónimo en inglés), que emplea el IRS en sus estimaciones de actualizaciones exhaustivas de la brecha tributaria para 2001, suscitaron el deseo de dar con un método menos discreto de medir el cumplimiento fiscal. El IRS se valió de un proceso de selección estadística orientado que supuso la selección de 46.000 declaraciones del impuesto sobre la renta individuales, aproximadamente, para el ejercicio fiscal de 2001 (menos que en los anteriores estudios sobre cumplimiento, a pesar de que la cantidad de declaraciones del impuesto sobre la renta individuales había aumentado). El IRS continúa realizando estudios de cumplimiento con particulares y empresas, aunque sirviéndose de métodos de muestreo modificados que permiten emplear horquillas de muestreo menos voluminosas y ofrecer datos actualizados sobre el cumplimiento en cada ejercicio mediante la combinación de las muestras de varios años. El objetivo es ofrecer los datos necesarios que permita mantener los sistemas de objetivos del IRS, además de las estimaciones sobre el cumplimiento actualizadas. Los resultados del programa NRP se publican en el ciber sitio del IRS- www.irs.gov.

Fuentes: Informes de los organismos de administración tributaria e Informe del FAT Monitoring Taxpayers' Compliance (Control del cumplimiento de los contribuyentes) junio 2008.

Empleo de programas de inspección aleatoria

- Algo más de la mitad de las administraciones tributarias encuestadas (26 de 49) dijeron emplear, o tener la intención de emplear, programas de inspección aleatoria para algunos de los impuestos que administran, con el fin de desarrollar y ajustar sus sistemas de elaboración de perfiles de control de riesgos, o de ayudar al desarrollo de estimaciones del incumplimiento en su conjunto (incluidas las estimaciones de la brecha tributaria); aunque la escala y naturaleza de estos programas no fue objeto de la

encuesta. La información del Cuadro 11 expone los criterios de algunas de las administraciones tributarias.

Cuadro 11. Utilización de programas de inspección aleatoria por parte de ciertos organismos de administración tributaria

Canadá: el programa de inspecciones básico de la CRA selecciona una muestra aleatoria de PYMEs con el fin de obtener una estimación fiable de la tasa de cumplimiento seleccionando distintos segmentos de las PYMEs cada año. Las conclusiones se publican en su informe anual. La CRA indica que este programa de muestra dota al organismo de un instrumento de estimación de las comunicaciones del cumplimiento muy preciso que permite, por una parte, realizar la supervisión de las tendencias de cumplimiento en el tiempo y, por otra, validar y afinar los criterios relativos a los riesgos que emplea en sus sistemas de evaluación.

Francia: la DGFIP puso en marcha un programa de inspección aleatoria de unos 400 contribuyentes del IVA a finales de 2010, cuyo objetivo primordial era el de ofrecer estimaciones de la incidencia en general del incumplimiento y contrastarla con otras estimaciones realizadas a través de los datos de la Contabilidad Nacional, como parte de una metodología de estimación descendente.

Irlanda: como ya se señaló en su informe anual de 2009, el organismo tributario irlandés puso en práctica ese mismo año un programa de inspección aleatoria. El programa garantiza que todos los contribuyentes acogidos a la autoliquidación (lo que excluye a la mayoría de los empleados por cuenta ajena) pueden resultar seleccionados para ser sometidos a inspección. En los años 2005, 2006, 2007 y 2008, se llevaron a cabo programas similares. En el del año 2009, se seleccionaron 400 casos.

R. Unido: la HMRC lleva a cabo programas de inspección aleatoria en una serie de ámbitos (particulares acogidos a la autoliquidación, empleadores que sean PYMEs (retenciones) y PYMEs (que tributen por el impuesto de sociedades) con el fin de derivar las tasas de cumplimiento estimado y de revisar sus criterios de elaboración de perfiles de riesgos. Sigue la práctica de publicar de manera regular una serie temporal de las tasas de cumplimiento derivadas de cada uno de estos programas aleatorios (véase el Cuadro 14).

EEUU: el IRS ha empleado programas de inspección aleatoria durante muchos años. Constituyen un elemento fundamental de su vigente Programa de Investigación Nacional (NRP), al que se hace mención en el Cuadro 10, para la elaboración de estimaciones de cumplimiento, la obtención de información que respalde las propuestas legislativas (nuevos regímenes de comunicación de información y afinar sus sistemas de selección de inspecciones).

Fuentes: diversos informes anuales y otros documentos en cibersitios de las administraciones tributarias indicadas.

Informes de desempeño de los organismos de administración tributaria

23. El estudio realizado para la elaboración de esta serie incluyó el examen de los informes anuales de resultados de varias administraciones tributarias, prestándose especial atención a identificar las innovaciones, las nuevas prácticas en relación con la publicación de productos en oposición a rendimiento y las cuestiones relacionadas de responsabilidad u transparencia. En los Cuadros 12 - 16, se exponen algunos ejemplos observados de informes ejemplares o innovadores de las administraciones tributarias que tienen en cuenta tales consideraciones.

Observaciones finales

24. Tal como se desprende claramente del comentario anterior, muchas administraciones tributarias han tomado medidas para aumentar la prioridad de su planificación y evaluación de resultados hacia el logro de productos obtenidos de su administración, especialmente, en lo que atañe al cumplimiento del contribuyente.

25. Para algunas administraciones tributarias esto ha supuesto recurrir a: 1) la utilización de parámetros directos e indirectos de cumplimiento por parte de los contribuyentes que abarquen los principales tipos de riesgos; 2) parámetros para considerar la calidad de los servicios prestados a los contribuyentes y a los asesores fiscales; 3) la reducción de la carga de cumplimiento de los contribuyentes; y 4) medidas que reflejen el nivel de satisfacción de los contribuyentes respecto de la administración tributaria y su confianza en ella. En los casos en los que resulta pertinente, algunos organismos tributarios han desarrollado sistemas de valoración orientados a los resultados para sus funciones de naturaleza distinta de la fiscal (por ej. el pago de prestaciones y la administración de aduanas). En muchos casos, se han fijado

también objetivos formales para mejorar el rendimiento final (y los resultados inmediatos) como medio para mejorar sus servicios y para permitir a la administración tributaria evaluar el progreso general hacia los objetivos fijados.

26. Por último, la información de los Cuadros 12 - 15 ofrece buenos ejemplos de los métodos a través de los que una serie de organismos tributarios tratan de hacer transparentes los resultados que obtienen de su administración.

Cuadro 12. Informes de resultados: prestación de servicios puntual

La Administración Tributaria Australiana (ATO) dispone de un exhaustivo conjunto de estándares de servicios que pone de manifiesto su compromiso con la comunidad en cuanto a los plazos de tiempo que esperan soportar en circunstancias normales. La ATO y el contribuyente podrán negociar la ampliación de plazos. Los estándares de resultados se publican en el ciber sitio y, además, los resultados se comunican cada año en el informe anual de modo en que se indica a continuación:

Estándar de servicios	Estándar	2008-09		2009-10	
		Referencia %	Alcanzado %	Referencia %	Alcanzado %
Registros					
Registros: el responsable de la administración tributaria (Comisionado de Tributación)	28 días	85,0	97,0	93,0	92,3
Registro: Registro australiano de empresas	28 días	85,0	95,3	93,0	91,3
Presentación de declaraciones					
Presentación de declaraciones electrónica: particulares	14 días	90,0	96,1	94,0	85,8
Presentación de declaraciones en modelo impreso: particulares	42 días	80,0	91,9	80,0	93,4
Presentación de declaraciones electrónica: no particulares	14 días	90,0	93,8	92,0	78,3
Presentación de declaraciones en modelo impreso: no particulares	56 días	80,0	73,4	80,0	81,8
Declaraciones de actividad de créditos electrónicos	14 días	90,0	98,2	92,0	98,2
Declaraciones de actividad de créditos de modelo impreso	14 días	85,0	96,3	85,0	97,5
Declaraciones de actividad de débitos electrónicos	14 días	90,0	99,6	95,0	99,6
Declaraciones de actividad de débitos de modelo impreso	42 días	90,0	97,9	90,0	98,9
Devoluciones y pagos					
Devoluciones de impuestos pagados en exceso	28 días	90,0	91,0	90,0	82,5
Solicitudes de pago en sistemas de pensiones con cuentas de haberes	21 días	80,0	81,5	80,0	72,1
Reclamaciones del plan de impuestos especiales sobre el carburante	14 días	92,0	94,5	92,0	93,7
Preguntas					
Respuesta automatizada por correo electrónico	3 días	90,0	95,9	90,0	95,9
Correspondencia de entrada	28 días	80,0	89,3	85,0	83,9
Asesoramiento escrito privado	28 días	80,0	92,0	80,0	69,3
Preguntas generales por teléfono	5 min	80,0	82,6	80,0	81,3
Preguntas telefónicas en servicios premium de profesionales tributarios	2 min	90,0	91,8	90,0	90,9
Servicio de preguntas de visita general	10 min/ 15 min	90,0	91,4	90,0	92,5

Cuadro 12. Informes de resultados: prestación de servicios puntual (continuación)

Estándar de servicios	Estándar	2008-09		2009-10	
		Referencia %	Alcanzado %	Referencia %	Alcanzado %
Modificaciones y objeciones					
Modificaciones en formato electrónico	28 días	85,0	92,2	90,0	95,1
Modificaciones en formato impreso	56 días	75,0	71,6	75,0	85,2
Revisiones del asesoramiento escrito privado	28 días	85,0	90,3	85,0	71,4
Revisiones distintas del asesoramiento escrito privado	56 días	70,0	89,3	70,0	59,0
Inspecciones					
Inspecciones y revisiones de asesoramiento finalizado	7 días	99,0	96,8	99,0	99,2
Errores					
Errores funcionariales y administrativos	21 días	70,0	87,5	70,0	Cumplido
Quejas					
Quejas: contacto inicial	3 días	88,0	81,7	85,0	66,6
Quejas: resolución	21 días	85,0	84,5	85,0	74,7

Fuente: Informe anual del Comisionado de la ATO 2010.

Otras administraciones tributarias en las que se observó la publicación exhaustiva de estándares de servicios y de los resultados obtenidos frente a dichos estándares fueron Canadá e Irlanda (por ej., en sus respectivos informes de resultados anuales de 2009).

Cuadro 13. Informes de resultados: cumplimiento del contribuyente

La Agencia Tributaria canadiense (CRA) ofrece una exhaustiva libreta de calificaciones de los resultados de los indicadores clave del cumplimiento del contribuyente en donde se fijan altos estándares para otras administraciones tributarias nacionales. A continuación, se reproducen los elementos relativos a fiscalidad clave de este estudio. (NB: Hay, además, estudios similares respecto a la administración de programas de prestaciones sociales:

Cumplimiento del requisito de registro

Requisito de registro: tasas de registro en el impuesto GST	Objetivo en %	Año					Calificación
		2005-06	2006-07	2007-08	2008-09	2009-10	
Empresas canadienses que se registraron en el GST/HST	90	97,2	97,8	98,4	95,8	93,5	✓

Cumplimiento de la obligación de presentación de declaraciones

Presentación de declaraciones: porcentajes de presentación puntual	Objetivo en %	Año					Calificación
		2005-06	2006-07	2007-08	2008-09	2009-10	
Presentación de declaraciones del impuesto sobre la renta de particulares 18 años y mayores	90	92,8	93,0	92,5	92,8	92,8	✓
Sociedades: empresas sujetas al impuesto cuya presentación hicieron puntualmente	90	86,4	86,4	85,8	84,4	85,5	x
Empresas que presentaron sus declaraciones de GST/HST puntualmente	90	91,8	91,4	N/A	90,5	N/A	N/A
Empleadores que presentaron las declaraciones de ingresos de sus empleados puntualmente	90	94,5	96,0	95,5	96,4	96,3	✓

Cuadro 13. Informes de resultados: cumplimiento del contribuyente (continuación)

Obligaciones declarativas							
Tasa de pagos realizados puntualmente	Objetivo %	Año					Calificación
		2005-06	2006-07	2007-08	2008-09	2009-10	
Particulares que pagaron puntualmente los impuestos comunicados	90	92,4	92,9	91,5	93,2	93,7	✓
Sociedades sujetas al impuesto que pagaron puntualmente los impuestos comunicados	90	92,9	90,9	92,4	92,2	93,5	✓
Remisión puntual por los empleadores de los importes salariales retenidos	90	88,7	87,7	89,2	87,3	89,9	Cumplido en su mayor parte
Evolución de la ratio entre deuda fiscal pendiente de pago e importes fiscales brutos pagados	Descendente	5,64	5,78	6,30	6,65	6,98	x

Cumplimiento de las obligaciones declarativas				
Resultados de las revisiones de las declaraciones tributarias de los particulares	Año			
	2006-07	2007-08	2008-09	2009-10
Tasa de incumplimiento (en %)	14,7	14,8	16,5	15,4
Estimación de dólares en riesgo (en \$ millones)	669	890	895	987

Eficacia de las revisiones abordadas	Año			
	2006-07	2007-08	2008-09	2009-10
Ratio de la media de dólares adicionales en evaluación específica sobre revisiones aleatorias	3,2	3,6	3,9	3,6

Macro-indicadores (para evaluar la evolución de la tendencia del cumplimiento)

Seguimiento del impuesto sobre la renta de las personas físicas declarado ante la CRA cotejado con los ingresos estimados por el Departamento de estadística (<i>Statistics Canada</i>)	Cotejo de la serie temporal durante el periodo ampliado para cada indicador descrito
Seguimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas cotejado con el crecimiento de los beneficios sociales antes de impuestos estimados por el Departamento de estadística (<i>Statistics Canada</i>)	
Seguimiento de la renta neta de las empresas no constituidas cotejado con las estimaciones de la unidad de Cuentas Nacionales (<i>National Accounts</i>)	
Seguimiento de los ingresos por los impuestos GST/ HST cotejado con las ventas minoristas y los gastos personales	

Fuente: Informe anual de la CRA 2009-10

Cuadro 14. Informes de resultados: cumplimiento del contribuyente

En los últimos años, el organismo tributario HMRC del Reino Unido ha introducido la práctica de hacer públicos informes exhaustivos de sus resultados de cumplimiento. Esta iniciativa adopta dos formas: 1) una serie exhaustiva de tablas (por tipo de impuesto o segmento de contribuyente) que se presenta en su informe de resultados anual y en donde se establecen series temporales de la estimación de la brecha tributaria en las respectivas categorías de impuestos o de contribuyentes; y 2) un informe independiente de lo anterior en el que se desarrolla su criterio, en términos generales, de medición del cumplimiento fiscal junto con una imagen de conjunto de la brecha tributaria estimada global. A continuación, figura una serie temporal de sus últimas estimaciones de los principales impuestos:

Neto de obligación tributaria teórica IVA (VTTL), recaudación del IVA y brecha de ingresos

Indicador	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Neto de VTTL (miles de millones de £)	75,5	78,6	82,5	86,1	89,7	93,7	95,0	82,8
Neto recaudación IVA (miles de millones de £) ¹	63,7	69,1	72,8	73,0	77,6	82,0	79,8	71,3
Brecha de ingresos (miles de millones de £)	11,8	9,5	9,7	13,1	12,1	11,7	15,2	11,5
***Brecha del IVA (%) ²	15,6	12,0	11,7	15,2	13,5	12,5	16,3	13,9

¹ La recaudación neta del IVA se expresa en importes netos de pagos y devoluciones.

² Una parte proporcional de la estimación de VTTL del último año se basa en previsiones.

Brecha tributaria identificada en particulares en autoliquidación (en miles de millones de £)

Indicador	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Obligaciones no declaradas debido a:								
Declaraciones incorrectas	2,4	2,7	3,1	3,5	3,7	3,8	3,0	3,3
Rendimientos ²	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5	0,5
Impago ³	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2
***Brecha tributaria neta identificada	2,1	2,4	2,7	3,2	3,3	3,5	2,7	3,1
Total de obligaciones fiscales	19,4	19,8	19,3	20,6	22,1	23,2	24,1	26,6
***Brecha neta (% del total)	11	12	14	15	15	15	11	12

¹ Cifras redondeadas hasta la más cercana a la de 0,1 miles de millones de £; por lo que es posible que se dé la apariencia de que los componentes no suman.

² Por periodo de resolución de preguntas.

³ Estimaciones de amortización y remisiones de impuestos en periodos de, aproximadamente, un año en el mes de octubre de cada año, convertidos a cantidades del ejercicio económico.

Brecha tributaria identificada en pequeños y medianos empleadores (en miles de millones de £)¹

Indicador	2004	2005	2006	2007	2008
Obligaciones no declaradas debido a:					
Declaraciones incorrectas	0,6	0,7	0,7	0,8	0,9
Rendimientos del cumplimiento ²	0,2	0,3	0,3	0,4	0,3
Impago ³	0,4	0,6	0,7	0,7	0,6
***Brecha tributaria neta identificada	0,8	1,0	1,0	1,1	1,1
Total de obligaciones fiscales	68,2	78,8	76,7	82,3	90,9
***Brecha neta (% del total)	1,1	1,3	1,4	1,3	1,2

¹ Cifras redondeadas hasta la más cercana a la de 0,1 miles de millones de £; por lo que es posible que se dé la apariencia de que los componentes no suman.

² Por periodo de resolución de preguntas.

³ Estimaciones de amortización y remisiones de impuestos en periodos de, aproximadamente, un año en el mes de octubre de cada año, convertidos a cantidades del ejercicio económico.

Cuadro 14. Informes de resultados: cumplimiento del contribuyente (continuación)

Brecha tributaria identificada en pequeñas y medianas empresas (en miles de millones de £)1						
Indicador	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Obligaciones no declaradas debido a:						
Declaraciones incorrectas	2,5	1,7	3,2	2,2	2,1	1,8
Rendimientos del cumplimiento 2	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5	0,5
Impago 3	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2
***Brecha tributaria neta identificada	2,2	1,4	3,0	2,0	1,3	1,4
Total de obligaciones fiscales	12,9	12,4	14,8	15,5	17,0	16,6
***Brecha neta (% del total)	7	11	20	13	10	8
1 Cifras redondeadas hasta la más cercana a la de 0,1 miles de millones de £; por lo que es posible que se dé la apariencia de que los componentes no suman.						
2 Por periodo de resolución de preguntas.						
3 Estimaciones de amortización y remisiones de impuestos en periodos de, aproximadamente, un año en el mes de octubre de cada año, convertidos a cantidades del ejercicio económico						
Fuentes: <i>Measuring Tax Gaps 2010 (Evaluación de las brechas fiscales de 2010)</i> y el Informe de otoño de la HMRC de 2009.						

Cuadro 15. Informes de resultados: percepciones de la prestación de servicios y competencia

1) El informe anual de la Agencia Tributaria española señala que la opinión pública y las percepciones de los servicios se miden a través de estudios de instituciones públicas ajenas a la propia Agencia Tributaria (por ej., el Centro de Investigaciones Sociológicas y el Instituto de Estudios Fiscales). Los resultados se publican en cada informe anual.

Cuestión	Opinión y percepciones	Año de la encuesta (y % de respuesta o calificación media)						
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Nivel de satisfacción con el tratamiento y servicio en las oficinas de la agencia	Muy satisfecho/satisfecho	85,5	82,8	82,5	84,8	83,5	81,2	81,8
	Correcto	6,9	9,2	8,4	6,7	8,5	9,2	8,8
	No satisfecho/insatisfecho	7,3	8,0	8,6	8,1	8,0	9,4	9,0
	No sabe/No contesta	0,3	0,0	0,5	0,3	0,0	0,2	0,4
Opinión pública respecto al tratamiento y el servicio prestado	Ha mejorado	56,4	51,1	54,8	51,3	49,3	50,2	47,5
	Es igual	33,3	33,7	31,6	37,2	40,1	36,0	38,9
	Es peor	1,5	3,3	1,9	2,0	2,4	4,8	3,7
	No sabe	8,4	10,9	10,5	9,2	7,8	8,8	9,2
Calificaciones otorgadas a los servicios de información y asistencia al contribuyente	No contesta	0,4	1,0	1,2	0,3	0,3	0,2	0,7
	Buena	73,0	69,3	69,3	70,1	67,2	66,3	68,3
	Correcto	19,6	24,1	22,8	24,2	25,2	25,1	23,9
	Mala	6,1	5,0	6,0	5,0	6,8	8,0	6,3
Conocimiento y uso de los servicios de la Agencia Tributaria	No sabe/No contesta	1,3	1,6	1,9	0,6	0,9	0,6	1,5
	Los conoce	61	65	65	67	61	74	No disp.
	Usa los servicios	31	35	35	37	33	47	No disp.
								disp.
Opiniones sobre los servicios de la Agencia Tributaria	Positiva	82	82	82	85	87	78	No disp.
	Negativa	18	16	18	15	12	21	No disp.
	Calificación media 1-4	2,9	2,9	3,0	2,9	3,0	2,9	No disp.

Cuadro 15. Informes de resultados: percepciones de la prestación de servicios y competencia (continuación)

Opiniones sobre el personal de la Agencia Tributaria (de 1 a 7)	Imparcialidad	4,7	4,6	4,6	4,7	4,9	4,7	No disp.
	Formación técnica	4,9	5,0	5,0	4,9	5,0	4,9	No disp.
	Tratamiento adecuado	4,8	4,7	4,7	4,7	5,0	4,8	No disp.
	Interés por los problemas del contribuyente	3,7	3,7	3,9	3,7	4,2	4,0	No disp.

Fuente: Informes anuales de la Agencia Tributaria española (memoria).

2) La **Agencia Tributaria sueca** también lleva a cabo encuestas periódicas de contribuyentes (sociedades y particulares) y publica las conclusiones en sus informes anuales de resultados/estadísticos. A continuación, se muestran ejemplos de resultados de dichas encuestas obtenidos de sus informes estadísticos de 2009 y 2007

Declaración de la encuesta	Respuestas a las encuestas	Año de la encuesta (% de respuesta)				
		2002	2003	2005	2007	2009
En general, la Autoridad Tributaria me merece confianza	De acuerdo	57	52	49	60	No disp.
	Ni una, ni otra	27	31	30	27	No disp.
	En desacuerdo	9	11	13	7	No disp.
	No sabe/No contesta	6	6	9	7	No disp.
¿Está satisfecho o insatisfecho con sus trámites con la Autoridad Tributaria?	De acuerdo	57	No disp.	58	63	No disp.
	Ni una, ni otra	29	No disp.	30	26	No disp.
	En desacuerdo	7	No disp.	7	6	No disp.
	No sabe/No contesta	7	No disp.	5	5	No disp.
¿Es el alcance de la evasión fiscal en su conjunto un problema grave para la sociedad?	De acuerdo	67	64	62	60	No disp.
	Ni una, ni otra	13	11	12	14	No disp.
	En desacuerdo	7	9	10	8	No disp.
	No sabe/No contesta	13	16	16	19	No disp.
¿Es probable que las autoridades tributarias detecten la evasión en una empresa como la nuestra, teniendo en cuenta su tamaño, tipo de actividad, etc.?	De acuerdo	46	41	38	40	No disp.
	Ni una, ni otra	9	9	11	10	No disp.
	En desacuerdo	20	21	25	21	No disp.
	No sabe/No contesta	26	29	26	28	No disp.

Fuente: Diagramas 44, 46, 47 y 48 del informe de 2009 y Diagrama 47 del informe de 2007

Capítulo 4 Estrategia de gestión de los recursos humanos, los medios de las organizaciones y los resultados del personal

Resumen

Este capítulo esboza los criterios de los organismos de administración tributaria en relación con aspectos de la gestión de los recursos humanos, la capacidad organizativa y los resultados del personal, incluidas la contratación y la remuneración. En el apartado final, se exponen algunos parámetros de medición (como, por ej., tasas de abandono y perfiles de edades).

Aspectos clave

Aspectos de la estrategia de gestión de los recursos humanos

- La gran mayoría (el 90%) de los organismos de administración tributaria cuenta con una estrategia o un plan formal de gestión de recursos humanos; y, de entre esa amplia mayoría, casi todas ellas han llevado a cabo, asimismo, evaluaciones de las aptitudes actuales y futuras y de las necesidades de capacidad, además de haber puesto en marcha planes que contribuyan a cumplirlas junto con objetivos de aumento de la capacidad del personal laboral.
- La mayoría (el 81%) lleva a cabo encuestas periódicas al personal acerca de su grado de satisfacción, compromiso y motivación; casi todas ellas comparten los resultados de estas encuestas con su personal, y el 72% de estos organismos consulta al personal a la hora de estudiar las posibles respuestas a las conclusiones de las encuestas.

Contratación de personal, nombramiento y desarrollo

- Una gran mayoría de países han planeado o están aplicando ya importantes modificaciones de sus políticas en una o más de las áreas de contratación, formación, resultados o recompensas;
- Casi la mitad de las administraciones tributarias disponen de planes para llevar a cabo cambios de calado en las dotaciones de personal o aumentos significativos de la capacidad del personal.
- La mayor parte de los países disponen de gran autonomía en cuanto a la contratación y el nombramiento de su personal, aunque, en el caso de muchas de ellas, dicha autonomía se ve reducida por tener que ajustarse a los límites del presupuesto global que imponen los gobiernos o ministerios de hacienda; además, una serie de gobiernos aplican últimamente congelaciones a la contratación dentro de las políticas públicas de recortes de gastos (tras la recesión en todo el mundo).
- Son relativamente pocas las administraciones tributarias sin capacidad de nombrar nuevos funcionarios que resulten los candidatos más adecuados conforme a criterios de formación y experiencia claramente definidos.
- La mayoría de las administraciones tributarias comunicaron que, actualmente, están llevando a cabo desarrollos de su personal en los ámbitos de gestión de riesgos (el 80%), gestión financiera (el 75%) y sensibilización comercial (el 72%). De ellas, casi la mitad recurre a redes conectadas con organizaciones externas con el fin de contribuir, al menos, en parte, a desarrollar las aptitudes de sensibilización comercial de su personal.

Gestión de resultados y remuneración

- Se han creado sistemas de gestión del rendimiento basada en los resultados en todas salvo en cuatro administraciones tributarias (el 91%), aunque un tercio de estas (el 64%) no fija objetivos para cada uno de los miembros del personal al comienzo del periodo de resultados.
- La gran mayoría (el 84%) de las administraciones tributarias revisan los resultados de rendimiento de cada uno de los miembros del personal al menos una vez al año, siendo poco frecuente que se fijen objetivos para un miembro del personal que no esté sujeto a evaluación formal del rendimiento.

Remuneración

- La gran mayoría de los países (el 77%) ligan la remuneración de su personal a las escalas salariales del sector público en sentido amplio, siendo la misma proporción la que dispone de cierta flexibilidad para incentivar los resultados de rendimiento satisfactorios (aunque con ciertas diferencias en los países en cuestión) .

Abandono

- Las tasas de abandono varían de forma considerable entre los organismos de administración tributaria encuestados; desde el 0,8% (Malasia) hasta el 14% (Letonia); algunos de estos altibajos parecen obedecer a las duras condiciones económicas de muchos países en donde, en el caso de algunos trabajadores, es menos probable que abandonen en momentos de incertidumbre económica; mientras que, en otros, los recortes presupuestarios están acarreado llamativas reducciones de personal.
- El 60% de las administraciones tributarias han reducido personal durante el último año; un reducido número de ellas, en especial, Argentina y China, efectuaron importantes aumentos de personal.

Titulación

- La proporción de personal con titulación universitaria también varía de forma significativa: menos del 25% cuenta con titulación equivalente al título universitario de grado en nueve de los organismos tributarios; entre el 25 y el 49% en 14; entre el 50 y el 75% en 12 y más del 75% en seis.

1. Hasta la fecha, el FAT no ha llevado a cabo estudios en relación con las políticas y prácticas de gestión de los recursos humanos seguidas por las administraciones tributarias, ni tampoco las ediciones anteriores de esta serie de publicaciones las habían encuestado acerca de esta materia, motivo por el cual este capítulo no incluye análisis de tendencias relevantes. Sin embargo, teniendo en cuenta los comentarios de muchas de las administraciones tributarias, la cuestión es del interés y la importancia generales.

Estrategia de gestión de los recursos humanos, los medios de las organizaciones y los resultados del personal

2. Para todos los organismos de administración tributaria, los gastos relativos a su personal, es decir, sus recursos humanos, constituyen el mayor componente único de sus gastos totales (tal como se identifica en este informe, a menudo, superior al 80% del total de los costes de funcionamiento de estos organismos). Teniendo en cuenta esta enorme inversión y la fuerte dependencia del personal en el desempeño de sus atribuciones básicas, la competencia, integridad y rendimiento generales de su personal constituye una cuestión crucial para las administraciones tributarias.

3. Como se describe en el Capítulo 5, se ha evidenciado una clara tendencia durante los últimos años en el sentido de reducir las administraciones tributarias el volumen de su personal, habiéndose acelerado el porcentaje de dichas reducciones en parte a consecuencia del impacto que ha causado la crisis financiera mundial sobre los presupuestos de gasto público. La presión sobre los presupuestos en el sentido de reducirlos tiene pocos visos de cambio. Al mismo tiempo, en muchos países, se está asignando a las administraciones tributarias cada vez más responsabilidades, dado que las Administraciones Públicas son conscientes de la capacidad que tienen estos organismos tributarios para ser el instrumento de muchas de sus iniciativas políticas. Aunque, en parte, las reducciones de personal en estos organismos se prevén por la automatización de los servicios tecnológicos y electrónicos, y que aumente el número de procesos manuales, además, aumenta la necesidad de las administraciones tributarias de ser más eficaces en relación con su personal, es decir, sus recursos humanos, como no lo había hecho antes. Dicha eficacia necesita abarcar el conjunto de la gama de las actividades de gestión de recursos humanos desde la contratación a la jubilación. Resulta pues oportuno para esta edición de la serie examinar aspectos de los criterios de los organismos de administración tributaria en relación con la gestión de los recursos humanos. No somos los únicos en reconocer la importancia de lo anterior respecto al cumplimiento, en su conjunto, de los objetivos estratégicos de las administraciones tributarias. El examen de los informes anuales de la inmensa mayoría de las administraciones tributarias pondrá de relieve la concienciación de la necesidad de garantizar que las estrategias relativas a los recursos humanos siguen siendo el medio adecuado para respaldar a estos organismos a la hora de hacer frente a sus retos actuales y futuros. En este capítulo, se destacarán algunos de los criterios seguidos por las administraciones tributarias *valiéndose de estos informes* y las respuestas de los países a la encuesta, además de otros datos.

5. Este capítulo sigue, en general, (de forma resumida) la estructura que ya se esbozaba en los Anteproyectos fiscales (Fiscal Blueprints) de la Comisión Europea: – “el camino para lograr una administración tributaria robusta, moderna y eficiente” a la que se hacía referencia en el Capítulo 1. Esta parte de los Planes de actuación fiscal establece un modelo que promueva... “el desarrollo de la estrategia, políticas, sistemas y procedimientos de gestión de los recursos humanos que respalden el logro de los objetivos de las administraciones tributarias y el desarrollo de su personal a través del desarrollo formativo y profesional estructurados.” Establece los componentes fundamentales de una estrategia de gestión de los recursos humanos moderna y eficaz y funciona conforme a los principios generales siguientes:

- Desarrollo de estrategias, políticas y sistemas de gestión de los recursos humanos que respalden plenamente la estrategia de gestión de los organismos de administración tributaria.
- El organismo de administración tributaria dispone de autonomía para tomar decisiones sobre contratación, retención, gestión de resultados y evaluación, promoción y progresión profesional, formación y desarrollo, traspaso, ser apartados del puesto, despido y jubilación.
- Políticas y prácticas de recursos humanos que motivan, apoyan y protegen a los empleados.
- Una estrategia a largo plazo de formación y desarrollo para empleados respaldadas en las instancias más altas de la dirección.
- Una estructura y unos sistemas de organización que respalden las necesidades de formación y desarrollo de los empleados en el seno del organismo de administración tributaria.

Aspectos de la estrategia de gestión de los recursos humanos

6. En el caso de este aspecto de la serie informativa, se les planteó a las administraciones tributarias una serie de preguntas acerca de los elementos clave de su criterio en relación con la gestión de los recursos humanos:

1. ¿Dispone el organismo de administración tributaria de una estrategia o plan formales de gestión de los recursos humanos?
2. ¿Evalúa las aptitudes, actuales y futuras, y las necesidades del personal; y dispone de un plan para cubrir las carencias detectadas?
3. ¿Fija objetivos formales de aumento de la capacidad del personal?
4. ¿Realiza encuestas de forma periódica al personal acerca de sus actitudes, percepciones y satisfacción respecto al lugar de trabajo, y evalúa el compromiso y la motivación del personal?
5. ¿Se comparten los resultados de dichas encuestas y evaluaciones con el personal?
6. ¿Se consulta al personal el desarrollo y la aplicación de planes de actuación en respuesta a dichas encuestas y conclusiones de las evaluaciones?

7. Además, se encuestó a las administraciones tributarias acerca de sus planes, caso de haberlos, de introducción de cambios importantes en áreas clave de las políticas en relación con la gestión de los recursos humanos: contratación; formación y desarrollo: gestión del rendimiento basada en los resultados incentivos y remuneración y planes dirigidos a hacer frente a los aumentos o reducciones previstos de personal o de la capacidad. Otras cuestiones que se plantearon tenían que ver con el grado de autonomía y las prácticas de las administraciones tributarias en relación con la contratación y el nombramiento, además de con aspectos del desarrollo del personal, gestión del rendimiento basada en los resultados, incentivos y remuneración y parámetros de medición de su personal que abarquen el conjunto de la plantilla, contratación, abandono, perfiles de edad y titulación.

8. Las respuestas de los países a la encuesta se complementaron con el estudio de los planes estratégicos o de gestión publicados, e informes de resultados anuales de cuantas administraciones tributarias resultó posible, además de con otros documentos públicos pertinentes, así como con un reducido número de documentos no publicados que facilitaron las administraciones tributarias con el fin de contribuir a la investigación. El objetivo del estudio es: a) Recabar información acerca de los elementos clave de las prácticas y prioridades de gestión de los recursos humanos seguidos por los organismos tributarios; b) destacar algunos, si bien, en ningún caso, todos los ejemplos de buenas prácticas que se describen las publicaciones de las administraciones tributarias y, c) identificar un número reducido de oportunidades de las administraciones tributarias de estudiar aspectos de sus resultados de gestión de los recursos humanos.

9. En la Tabla 12, se incluye un resumen de las respuestas a las preguntas que figuran en el apartado 5 anterior. A continuación, se presentan las observaciones fundamentales extraídas de las respuestas y de los estudios complementarios:

- Más del 90% de las administraciones tributarias han comunicado que cuentan con una estrategia o un plan formales de gestión de recursos humanos que abarcan algunas o todas sus actividades. Son muchas las que han comenzado a publicar análisis comparativos con aspectos de la estrategia o plan en sus informes anuales, con una amplia gama de temas cubiertos, entre los que se incluyen:
 - o Contratación;
 - o Desarrollo de las aptitudes de su personal.
 - o Gestión del liderazgo y del talento.
 - o Grado de satisfacción y compromiso de su personal.
 - o Logros alcanzados por su personal.
 - o Diversidad.
 - o Perfiles de edad y demografía.
 - o Remuneración y beneficios.
 - o Números/tasas de rotación de personal.
 - o Asuntos que abordar.

Tabla 12. Estrategias de gestión de recursos humanos (HRM) de los organismos de administración tributaria

País	Aspectos de la estrategia de gestión de los recursos humanos/1						Principales cambios planeados en/2	
	Existe estrategia/plan formal de gestión de recursos humanos	Capacidades evaluadas y plan elaborado para cubrir carencias	Existen objetivos de aumento de la capacidad del personal	Encuestas periódicas al personal sobre satisfacción, etc.	Resultados de las encuestas compartidos con el personal	Se consultó al personal sobre las conclusiones de las encuestas	Contratación-C Formación-F Resultados-R Recompensas (Re)	Planes de aumento/reducción de personal o capacidad
1) Países de la OCDE								
Australia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	C, F, R, Re/2	✓
Austria	✓	✓	✓	✓	✓	✓	C, R/2	x
Bélgica	✓	x	✓	x	x	x	C, F, R, Re/2	✓
Canadá	✓	✓	✓	✓	✓	✓	C/2	x
Chile	✓	x	✓	✓	✓	✓	F/2, R, Re/2	x
Rep. Checa	✓	✓	✓	✓	✓	✓	C, F, R, Re/	✓
Dinamarca	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓
Estonia	x	x	✓	✓	✓	✓		✓/2
Finlandia	✓	✓	x	✓	✓	✓		x
Francia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	C, F, R, Re/2	✓
Alemania/1	✓/1	✓	x	✓	✓	✓		x
Grecia	✓	✓	✓	x	x	x	F, R,	✓
Hungría	✓	✓	✓	✓	✓	✓		x
Islandia	✓	✓	x	✓	✓	✓		x
Irlanda	✓	✓	✓	✓	✓/1	✓/1	F, R/2	✓
Israel	✓	✓	✓	✓	✓	✓	F, R,	x
Italia	✓	✓	✓	✓	✓	✓/1	C, F, R, Re/2	✓
Japón	✓	✓	✓	✓	✓	✓	R/2	x
Corea	✓	✓	✓	✓	x	x	F, R,	✓/2
Luxemburgo	x/1	✓	✓	✓	x	x	F, R,	x
México	✓	✓	✓	✓	✓/1	✓	C, F, R/2	✓
Países Bajos	✓	✓	✓/1	✓	✓	✓	R/2	✓
Nueva Zelanda	✓	✓	✓	✓/1	✓	✓	R, Re/2	x
Noruega	✓	✓/1	✓	✓	✓	✓	F, R, Re/2	x
Polonia	✓/1	✓	✓	✓	✓	✓		x
Portugal	✓	✓	✓	✓	✓	x	C/2	x
Rep. Eslovaca	✓	✓	✓	x/1	x	x		✓/2
Eslovenia	✓	✓	✓	✓	✓	✓		x
España	✓	✓	✓	x	x	x		x/2
Suecia	✓	✓/1	✓	✓	✓	✓	C, F	✓
Suiza	✓	✓	✓	✓	✓	✓	C, F	✓
Turquía	✓	✓	✓	x	x	x	C	x
Reino Unido	✓	✓	✓	✓	✓	✓	C, Re/2	✓
EEUU	✓	✓	✓	✓	✓	✓	C/2	x
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE								
Argentina	✓	✓	✓	✓	✓	✓	C, F, R, Re/2	x
Bulgaria	✓	x	✓	✓	✓	✓	F/2	✓
China	✓	x	x	x	x	x		x
Chipre	✓	✓	✓	x	x	x		x
La India	✓	✓	✓	✓	✓	✓	C, F, R, Re/	✓
Indonesia	x	✓	✓	x	x	x	F, R, Re	✓
Letonia	✓	✓	✓	x	x	x		x
Lituania	x	✓	✓	✓	x	x	F	x
Malasia	✓	✓	✓	✓	✓	x	C, F, R/2	x
Malta	x	✓/1	✓	x	x	x		x
Rumanía	x	x	x	x	x	x	C/2	✓
Rusia	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓
Arabia S.	✓	✓	✓	x	x	x	C, F, R, Re/	✓
Singapur	✓	✓	✓	✓	✓	✓		x
Sudáfrica	✓	✓	x	✓	✓	✓	C/2	x

Fuente: Respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

- Un 90% lleva a cabo evaluaciones de sus necesidades actuales y futuras de aptitudes y necesidades del personal, y desarrollan planes dirigidos a cubrir las carencias detectadas en cuanto a dichas necesidades (los Cuadros 16 y 17 exponen de forma sumaria algunas de las perspectivas de dos administraciones tributarias en sus criterios en relación con esta área y con los tipos de cuestiones en esta materia en las que se centran).

Cuadro 16. Australia: estrategia de personas

La estrategia de personas de la ATO identifica las prioridades de empresa siguientes en el caso del sistema de personal:

- Equipar a nuestros líderes y cuadros para mejorar la productividad a través de la gestión del rendimiento basada en los resultados, la mejora continua y la innovación aplicando criterios de formación y desarrollo integrados que mejoren la capacidad de organización y la agilidad, incluida una mejor integración de los sistemas de gestión y de personas.
- Aplicación de estrategias de gestión de los recursos humanos entre las que se incluyen los nuevos acuerdos de la agencia dirigidos a permitir la flexibilidad a la hora de emprender el trabajo y los cambios en materia de personal y lograr la combinación óptima de los recursos humanos.
- Perfilar la cultura de nuestra organización arraigando nuestros valores corporativos, incluidas las iniciativas orientadas de aumento del compromiso y del esfuerzo discrecional.
- Afinar las estrategias de prevención e intervención anticipada y poner en funcionamiento el sistema de rediseño de gestión de personas que mantenga un entorno de trabajo seguro y saludable y un personal productivo. y
- Generar y mantener sistemas informáticos sostenibles de recursos humanos y financieros corporativos que nos ayuden a cumplir nuestras obligaciones ante la comunidad.

Si bien la estrategia de personas se orienta hacia las prioridades, hay una serie de actividades de apoyo al sistema de empleo de la ATO en curso que son básicas para la gestión de sus recursos humanos. Estos servicios incluyen contratación y nombramientos, nóminas, políticas de empleo y asesoramiento, además de comunicación de los empleados. Además, se han comprometido servicios al objeto de cumplir las obligaciones jurídicas relativas a la salud y la seguridad ocupacionales, el bienestar y los derechos humanos y la igualdad. Asimismo, se han establecido sistemas que aseguren que los resultados cumplan los estándares de prácticas idóneas reconocidas.

Planificación de los recursos humanos

En 2009–10, la ATO dirigió sus esfuerzos en materia de recursos humanos a satisfacer el perfil laboral de su personal. Se trata de una iniciativa inédita reconocida por la Comisión de Servicio Público australiana. Los perfiles laborales integran elementos de nuestros sistemas de recursos humanos con el fin de facilitar la base sistemática sobre la que tomar decisiones con confianza respecto a la contratación, los resultados del rendimiento, el desarrollo profesional, planes para la planificación del relevo de personal y métodos de aprendizaje.

La ATO ha seguido desarrollando procesos de identificación del talento y planificación del relevo de personal. Si bien siguen concurriendo las oportunidades para continuar afinando y arraigándolos en el desempeño habitual, su criterio sigue obteniendo el reconocimiento de ser la vanguardia del Servicio Público australiano.

La ATO ha mejorado la disponibilidad de sus recursos humanos a través del denominado *Destination ATO* (Destino, la ATO), su método integrado de nivel de acceso en la contratación de personal. El método presenta una única presencia de la organización en el mercado y promueve la diversidad de la oferta de los programas de nivel de acceso al empleo. También permite emplear los resultados de la selección de los candidatos en el estudio de oportunidades laborales múltiples, racionalizando así los procesos. Una campaña de marketing atractiva, una cooperación proactiva con las universidades y la presencia en las ferias del empleo acaban dando sus buenos frutos. El programa de postgrado de la ATO obtuvo el galardón al mejor empleador de titulados universitarios de todo el sector público australiano, que se concedía en la encuesta *Australian Association of Graduate Employers Candidate Survey 2010*.

Fuente: Informe anual de la ATO 2009-10

- Una amplia mayoría ha fijado objetivos para aumentar la capacidad del personal, siendo probable (aunque no se sometió a pregunta) que ello esté estrechamente ligado al objetivo, de mayor calado, de aumentar la capacidad organizativa. Existe una palmaria relación inversa entre aquellos países que no fijan el objetivo de aumentar la capacidad del personal y aquellos que no planean o no emprenden cambios de calado en sus políticas en las áreas de contratación, formación, resultados o incentivos y remuneración: es decir, aquellos países que no planean o no emprenden cambios de calado en sus políticas en estas áreas tienen más probabilidades de no marcarse como objetivo aumentar la capacidad del personal.

Cuadro 17. Recursos humanos del IRS en el futuro

Al igual que en el caso de muchas agencias federales, el *Internal Revenue Service* (IRS) se enfrenta a importantes retos, y oportunidades, que tienen que ver con su actual personal laboral. Una parte considerable de los actuales empleados reunirá las condiciones para jubilarse en diez años, lo que convierte en prioritaria la contratación de nuevo personal cualificado que los sustituya, y desarrollar a los trabajadores para que asuman sus responsabilidades. Al mismo tiempo, continúa aumentando el volumen de trabajo exigido al IRS, trabajo que resulta cada vez más complejo, de modo que resulta crucial desarrollar aptitudes y recursos eficaces. Así pues, con el fin de cumplir su actual misión, y de sentar las bases de una organización eficiente para los próximos años, el IRS deberá dar prioridad a la gestión eficaz de sus recursos humanos. En el verano de 2008, el Comisionado del IRS anunció que los recursos humanos del organismo sería una cuestión de alta prioridad en su mandato al frente del mismo. En julio de 2008, se creó el Grupo operativo de recursos humanos del IRS del futuro (*Workforce of Tomorrow Task Force*). Su propósito era el de convertir al IRS en el mejor lugar de trabajo de toda la Administración Pública y, además, asegurar que, en un plazo de cinco años, este organismo pudiese contar con la dirección y los recursos humanos adecuados para los siguientes 15.

Este Grupo operativo representaba un modo creativo y revolucionario de abordar las cuestiones de organización por parte de una agencia federal. El grupo se creó con el propósito de contar con un amplio espectro de trabajadores y de las partes interesadas más importantes para que identificasen y comprendiesen las cuestiones esenciales en materia de personal laboral y estableciesen soluciones innovadoras y viables. Los miembros que componían el Grupo representaban a todas las secciones operativas del organismo tributario, incluido el personal que trabaja de cara al público y a los participantes del desarrollo de capacidades de mando y programas de capacitación para la dirección.

El Grupo operativo de recursos humanos del IRS del futuro trabajó estrechamente con la Oficina de Capital Humano, que proporcionó el conocimiento experto en la materia y está asumiendo la responsabilidad de la puesta en práctica de la mayor parte de las recomendaciones. Además, hubo una estrecha colaboración con los dirigentes del sindicato del Tesoro Nacional (*National Treasury Employees Union, NTEU*), que ofreció sus valiosos conocimientos en las sesiones de trabajo y, en algunos ámbitos, contribuyó a permitir un despliegue más rápido de iniciativas de calado, ofreciendo procesos de negociación acelerados. Los equipos interdisciplinarios del Grupo dedicaron ocho meses a elaborar su estudio y desarrollaron soluciones y recomendaciones de pruebas piloto para la elaboración de un plan de trabajo con las iniciativas que harían frente a los principales desafíos del IRS en materia de recursos humanos. El Grupo desarrolló 58 recomendaciones en seis campos de acción para hacer frente a los principales objetivos de los recursos humanos del IRS del futuro.

Dichos campos de acción incluían:

1. Planificación de una estrategia de personas dinámica. Crear una estrategia sostenible y flexible de planificación de recursos humanos que responda a las tendencias del contribuyente externo y del mercado laboral y a los planes e iniciativas del IRS de una manera que informe la toma de decisiones de la dirección del organismo, que, además, ha expuesto modelos que atiendan las necesidades de movilidad y contratación del personal para más de 500 localidades de todo el país y cuenta con la estructura para planear la evolución de sus recursos humanos en el futuro.

2. Atraer a los mejores. Crear una estrategia de contratación de personal en todos los ámbitos de la organización que respalde y equilibre todas las necesidades de la sección, incluya sólidos mensajes de mentalidad empresarial y permita la responsabilización y ejecución locales.

3. Contratación racional. Rediseñar el proceso de contratación a fin de reducir los plazos del tiempo de contratación en un 50 por ciento de modo que resulte eficaz y responda a las necesidades tanto de los candidatos como de la dirección y mejore la calidad e idoneidad de los nuevos contratados en todos los puestos.

4. Mejorar la función de la dirección. Reformular las expectativas de la dirección para que sus funciones resulten más atractivas, y reforzar la cultura de liderazgo en el IRS.

5. Crear futuros líderes. Mejorar el desarrollo del liderazgo en todos los ámbitos para garantizar que se identifica a los mejores y se los capacita y sitúa en los puestos adecuados a lo largo de sus trayectorias.

6. Valorar y retener a los nuestros. Crear una cultura en la que se valore y habilite a todos los empleados de modo que puedan contribuir a alcanzar su propio rendimiento ideal y, por tanto, el de la organización. El IRS está modernizando el ciber sitio de la organización en el apartado del Centro de Recursos de Gestión de Desarrollo Profesional para que los empleados dispongan de un medio que les permita identificar objetivos de desarrollo profesional, oportunidades de formación y competencias necesarias para ejercer tareas específicas.

Fuente: Informe *Workforce of Tomorrow (Los recursos humanos del IRS del futuro)* del IRS, 2009.

- Las organizaciones con mejores resultados de desempeño suelen obtener puntuaciones altas en los apartados de compromiso del personal, satisfacción y motivación y comparten los resultados de las encuestas realizadas para estas áreas con el personal y participan con ellos en la selección, diseño y aplicación de los cambios necesarios (véanse los ejemplos de los Cuadros 18 y 19). Es importante señalar que todos desempeñan una función al respecto, no se trata de una responsabilidad que incumba únicamente a la alta dirección. En torno al 80% de los países encuestados llevan a cabo encuestas periódicas en relación con las actitudes del personal, aunque la frecuencia de estas varía entre dos veces al año y una cada dos o tres años entre los distintos países. De entre los que encuestan a su personal, únicamente uno de los países no comparte las conclusiones de dichas encuestas con su personal. Otros dos tampoco consultan con su personal los resultados de la encuesta para desarrollar y poner en práctica planes de actuación en respuesta a las conclusiones o evaluaciones de las encuestas. Para estos países, esto supone, probablemente, una oportunidad que deberían plantearse.

Cuadro 18. Finlandia: cuantificación del compromiso, satisfacción y motivación del personal

Como ya se subrayaba en su informe anual de 2009, el personal del organismo tributario sigue mostrando su satisfacción y los resultados de las encuestas siguen mejorando. Los resultados de las encuestas del Ministerio de Hacienda de Finlandia (VMBaro) volvieron a mejorar en 2009. La mejora se apreciaba en casi todos los ámbitos. Las puntuaciones de la Administración Tributaria en todos los ámbitos fueron mejores que las del resto de los servicios públicos. El personal laboral otorgó la mejor puntuación al apartado de contenido y retos laborales.

Hasta el 75% del personal se mostraba satisfecho o muy satisfecho con el contenido y los retos laborales. El ambiente de trabajo y la cooperación también obtuvieron buenas puntuaciones en la Administración Tributaria: el 62% de los encuestados dijeron estar satisfechos con el trato justo y equitativo de sus colegas. Los trabajadores de la Administración Tributaria están también muy satisfechos con las oportunidades de las que disponen de combinar la vida laboral con la privada. El empleado se esfuerza por tener en cuenta las distintas situaciones personales de forma flexible. La Administración Tributaria emplea varios modelos de horarios de trabajo que abarcan desde jornadas flexibles hasta sistemas de cuentas de tiempo con las que se consumen horas de trabajo.

Resultados de las encuestas de satisfacción laboral en la Administración Tributaria, 2005–2009

Escala 1–5, 1 = muy insatisfecho y 5 = muy satisfecho

	2005	2006	2007	2008	2009
Supervisores	3,28	3,34	3,39	3,41	3,45
Contenido y retos laborales	3,64	3,66	3,69	3,68	3,69
Paga	2,66	2,72	2,80	2,89	2,98
Mejora propia	3,28	3,31	3,32	3,36	3,38
Ambiente de trabajo y cooperación	3,56	3,59	3,65	3,65	3,68
Entorno físico	3,61	3,62	3,67	3,64	3,62
Transparencia de la comunicación	3,13	3,16	3,21	3,21	3,22
Imagen del empleador	3,27	3,26	3,33	3,40	3,39
Total	3,32	3,35	3,40	3,42	3,45

Fuente: Informe anual de la Administración Tributaria de Finlandia (Vero) 2009.

Cuadro 19. Singapur: cuantificación del compromiso, satisfacción y motivación del personal

Se acepta de forma general que la satisfacción, la motivación y, lo que es más importante, el compromiso del personal se hallan directamente vinculadas con los resultados de una organización y con el logro de los objetivos estratégicos. Los resultados de la Encuesta sobre el clima de la organización de la Autoridad Tributaria de Singapur (*Inland Revenue Authority, IRAS*) son la prueba de ello.

Encuesta sobre el clima de la organización: el compromiso del personal con la organización se ve reforzado si participan en el proceso de convertir a la IRAS en un lugar de trabajo mejor. La encuesta bienal sobre el clima de la organización (*Organisational Climate Survey, OCS*) constituye uno de los canales fundamentales de transmisión de las opiniones del personal laboral a la IRAS respecto a los desarrollos e iniciativas del organismo, además de contribuir a identificar las áreas susceptibles de mejora, que harían que el trabajo en la IRAS les resultase más gratificante a sus empleados y tuviese más sentido. Recurrimos a la consultora *Towers Perrin-ISR* para realizar la encuesta OCS 2009 en febrero de 2009. Cerca del 93% de nuestros empleados participaron en la encuesta.

La IRAS es un excelente lugar de trabajo: los constantes esfuerzos realizados para hacer del IRAS un lugar de trabajo más sencillo y gratificante han obtenido resultados positivos. En 2009, el 70% de nuestro personal se mostró satisfecho o muy satisfecho por trabajar en la IRAS, porcentaje muy superior al 57% de 2007 y, además, un 6% superior al de la Norma Nacional establecida por *Towers Perrin-ISR* para Singapur.

Fuente: grado de satisfacción y compromiso de su personal: Informe Anual de la Autoridad Tributaria de Singapur (*Inland Revenue Authority, IRAS*) de la Encuesta sobre el clima de la organización (*Organisational Climate Survey*) 2008-9.

- Existe, desde el punto de vista estadístico, una variación llamativa entre las administraciones tributarias de países pertenecientes y no pertenecientes a la OCDE en relación con estos aspectos de la estrategia de gestión de los recursos humanos; donde solo el 14% de los organismos tributarios de los países de la OCDE responden de forma negativa a lo largo de esta cesta de indicadores, en comparación con el 47% de los no pertenecientes al organismo internacional. El hecho de que una proporción más elevada de administraciones tributarias no pertenecientes a la OCDE no encuestan a su personal acerca de la satisfacción, etc.; les comunique sus resultados y cuente con ellos en el diseño de los planes de actuación derivados de estas encuestas constituye una parte significativa de lo anterior.

Cambios en la política en aspectos de la gestión de los recursos humanos en los organismos de administración tributaria

10. Muchas administraciones tributarias (el 63%) comunicaron haber planeado o estar aplicando importantes modificaciones de sus políticas en, al menos, una de las siguientes áreas clave de la gestión de los recursos humanos: contratación; formación; gestión del rendimiento basada en los resultados y recompensas mediante incentivos, y remuneración; una gran parte (el 46%) planea introducir cambios en, al menos, uno de estos ámbitos más importantes (véase la Tabla 12), véase, en el Cuadro 20, una serie de ejemplos. La misma proporción (el 43%) planea introducir cambios en la política de contratación, como las políticas de formación, algo menos, (el 41%) en la gestión de resultados y el 26% en recompensas por incentivos y remuneración. Quizá no sorprenda, teniendo en cuenta los recortes de gastos del sector público, que las administraciones tributarias dispongan de menos discrecionalidad en la gestión de incentivos y remuneraciones, aunque es posible que, siendo más innovadoras con el apartado de los incentivos en vez de en el de las remuneraciones, las administraciones tributarias superasen algunos retos en materia de gestión de los recursos humanos. Un ejemplo de esta actitud innovadora lo ofrece Argentina, que ha introducido un nuevo incentivo para los funcionarios que no tomen ningún permiso en todo el año salvo el correspondiente a las vacaciones anuales.

Cuadro 20. Ejemplos de los principales cambios de políticas de la gestión de los recursos humanos en organismos de administración tributaria

Australia: en 2009-10, la ATO comenzó a rediseñar y aplicar modelos de prestación de servicios centralizados para las funciones clave del Sistema de Personas. Entre estos modelos se incluían el suministro de personal laboral y la formación y el desarrollo con el fin de mejorar la eficacia en la prestación de los servicios y el de aportar un criterio empresarial más sólido que configurase el entorno laboral, tanto actual como futuro, de la ATO. En el periodo 2008-09 se comenzó a revisar el sistema de rendimiento de la ATO; revisión que incluía un plan de recompensas mediante incentivos y reconocimiento además de las posteriores recomendaciones que debían ponerse en práctica a partir de 2009-10 y en adelante. El propósito de esta revisión era actualizar el sistema de rendimiento basado en los resultados y reajustarlo a las estrategias y programas de los Valores de la ATO y otros Sistemas de Personas.

Servicio Público Financiero Federal de Bélgica: se creó una "cabina de mando" de gestión de los recursos humanos sobre la base del llamado principio de cuadro de mando equilibrado (BSC, en su acrónimo en inglés). A partir de un mapa estratégico que abarcase las actividades clave de la gestión de los recursos humanos de la organización, el siguiente paso fue identificar los indicadores de comportamiento clave o KPI. La ventaja de ligar a estos indicadores un cuadro de mando equilibrado es que se permite medir la actuación estratégica como un conjunto de vínculos entre los objetivos de los cuatro criterios (resultados – innovación – cliente/calidad – proceso). Cada año, se actualiza por completo el proceso de "gestión del rendimiento basada en resultados" con el fin de adaptarse a los cambios (por ej., cambios de la estructura de organización). Permite iniciar un ciclo de gestión de recursos humanos.

HM Revenue and Customs del Reino Unido: en el Reino Unido, la nueva coalición de Gobierno congeló la contratación de plazas laborales a partir de mayo de 2010, con la excepción de los casos de negocio acordados para la admisión del nuevo personal de primera línea o fundamental. Se está aplicando un método de incentivos totales y se prepara un programa de gestión de recursos humanos gracias al cual la HMRC se dispone a cumplir sus objetivos de lograr la eficacia en el servicio público y con la relación idónea entre gastos y resultados, mediante la proporción adecuada entre el número de empleados con las aptitudes precisas rindiendo en la medida adecuada y en el lugar correspondiente. Además, otro programa, denominado Generación Futura de Recursos Humanos (NGHR, por su acrónimo en inglés) introducirá un departamento único de recursos humanos para toda la función pública durante el periodo de referencia siguiente, lo que acarreará una serie de modificaciones en el futuro en lo relativo a las políticas individuales departamentales.

Fuente: respuestas de los países a la encuesta del CIS (Serie Información comparada).

11 Menos de la mitad (el 43%) de las administraciones tributarias comunicaron contar con planes que abordasen la anticipación de personal o aumentos o reducciones de la capacidad del personal (véase la Tabla 20). A menudo, el requisito para la reducción por parte de un organismo de los niveles de dotación de personal va ligado al de aumentar la capacidad. Durante

el último año, el 63% de las administraciones tributarias comunicaron reducciones de efectivos, de las cuales algunas fueron importantes. Otros comunicaron reducciones de calado en los últimos años (y que preveían continuarse en los siguientes) en sus presupuestos operativos. La mayoría de las administraciones tributarias dedica la parte más importante del presupuesto operativo a gastos de personal, por lo que las reducciones presupuestarias afectan de forma significativa a los números del personal que pueden mantener las administraciones tributarias. Así pues, es probable que se precise, en aras de continuar cumpliendo sus objetivos en periodos en que, además de incrementarse el ámbito de sus responsabilidades, se producen reducciones presupuestarias y de personal, aumentar las capacidades tanto de organización como individuales.

Selección y designación del personal

12. Las Administraciones Públicas de la mayor parte de los países conceden cierta autonomía a sus organismos tributarios a la hora de decidir: 1) el volumen y el tipo de plantilla; 2) las aptitudes y titulación exigidas para puestos específicos; 3) la duración y modalidad de contrato laboral; y 4) la localización física del personal laboral (véase la Tabla 13). Los únicos países que comunicaron que sus organismos tributarios carecen de tal discrecionalidad fueron Japón e Indonesia; aunque el grado de esta varía según países, la mayoría de ellos gozan de un grado autonomía que se rige por lo previsto en la legislación o por los límites presupuestarios que imponen los Gobiernos, normalmente, el Ministerio de Hacienda. Más del 80% de las administraciones afirmaron gozar de cierto grado de autonomía dentro de una serie de limitaciones en lo que respecta al establecimiento de las aptitudes y titulación exigidas para puestos específicos; el 76%, en el caso de la localización física del personal; el 74%, en el de la duración y modalidad de contrato, y el 65% en el del volumen y el tipo de plantilla. Algunas de las administraciones tributarias comunicaron la aplicación de congelaciones en la contratación.

13. Si bien contratación externa disminuye claramente en la mayoría de las administraciones tributarias, algunas se remitieron a procedimientos de contratación mejorados y, a veces, innovadores (véanse los ejemplos del Cuadro 21). Las mejoras que con más frecuencia se citan se refieren al tiempo invertido en los procesos de contratación.

Cuadro 21. Ejemplos de prácticas de contratación innovadoras en organismos de administración tributaria

Canadá: Contratación estratégica y plazos reducidos al personal: atraer, desarrollar y retener al talento ha sido una prioridad básica. Así, se dieron en 2008-2009 los pasos importantes y fundamentales hacia el progreso del régimen de gestión de recursos humanos basado en la competencia (CBHRM, por su acrónimo en inglés), incluido el uso continuado de procedimientos obligatorios de reconocimiento previo de condiciones para el puesto y la aparición del proyecto de migración definitiva al sistema de reconocimiento previo de condiciones para el puesto. Esta iniciativa respalda las recomendaciones de la Oficina de la Inspección General de Canadá, resultado de la inspección realizada en 2007-2008 sobre el empleo por parte de la CRA de nuevas autoridades en el área de los recursos humanos, y contribuye a la evolución de un personal laboral más eficiente y a la adquisición del talento en unos plazos razonablemente puntuales.

Italia: en 2009, la Agencia Tributaria (*Agenzia Entrate*) experimentó con un proyecto de enseñanza combinado en unas oposiciones a empleos públicos para 1.180 nuevos funcionarios. Incluía formación presencial en aula, en el puesto de trabajo con un tutor, formación propia, a distancia online y, por último una entrevista. Únicamente se contrató a aquellos candidatos que obtuviesen buenos resultados en cada una de las fases del proceso de selección, lo que supuso para la Agencia Tributaria una considerable reducción de los gastos en formación, acelerar el proceso de acceso del personal con más potencial y cuya conducta se adecuase a los principios y valores de la Agencia y desarrollar métodos de formación innovadores.

Fuente: respuestas de los países a la encuesta del CIS (Serie Información comparada).

14. Solo siete de las administraciones tributarias (el 15%) comunicaron que no publican requisitos de formación y experiencia claramente definidos, y sus nombramientos se basan en los candidatos más adecuados seleccionados en función de estos criterios para cualquier puesto.

Una serie de países indicaron que, pese a no hacerse públicos sus requisitos, estos se evalúan antes de proceder a la contratación y se emplean para informar el proceso. La India cuenta con agencias de contratación independientes (del sector público o subcontratados) en el caso del personal y los funcionarios empleados en la función pública. Otros, como Irlanda y Luxemburgo cuentan con un servicio equivalente de nombramientos en el sector público, aunque en la [República] eslovaca [...] [sic]

Desarrollo del personal

15. La mayor parte de las administraciones tributarias llevan a cabo actuaciones de desarrollo del personal en las áreas de gestión de riesgos (el 80%), gestión financiera (el 75%) y sensibilización comercial (el 72%) (véase la Tabla 13). De ellas, casi la mitad recurre a redes conectadas con organizaciones externas, entre las que se incluyen asesoras jurídicas y contables, con el fin de contribuir, al menos, en parte, a desarrollar las aptitudes de sensibilización comercial de su personal. Algunas, incluidas Australia, Irlanda (véase el Cuadro 22), México, Países Bajos y Singapur, han establecido acuerdos de asociación con universidades u otras instituciones educativas para poder cumplir objetivos generales de formación profesional dirigida a la obtención de titulación oficial o formación orientada en áreas específicas, que incluyen las cuestiones sobre los que se ha realizado la encuesta para este informe, aunque sin limitarse únicamente a estas.

16. En el ámbito de la gestión de riesgos, por ejemplo, las actividades en Argentina se han desarrollado en cooperación con otras entidades públicas que abordan las cuestiones relativas a los riesgos (tráfico de drogas, blanqueo de dinero, etc.) con el Banco Central de Argentina, la Comisión Nacional de Títulos Valores, la Policía Federal y la Escuela Nacional de Inteligencia, entre otras.

Tabla 13. Aspectos de la contratación y desarrollo del personal

País	Selección y designación del personal/1		Desarrollo de personal y nombramiento en áreas de/2			
	Existe autonomía/flexibilidad en estas áreas Número y tipo de personal-A Duración de los contratos-D Localización de personal-I	Nombramiento basado en el mérito (aptitudes y experiencia)	Sensibilización comercial a través de redes de personal externo (por ej. Grandes empresas)	Sensibilización comercial a través de otras iniciativas	Aptitudes de gestión de riesgos	Aptitudes de gestión financiera
1) Países de la OCDE						
Australia	N,A,D,L	✓	✓	✓	✓	✓
Austria	N/1, A, L	✓	x	✓	✓	✓
Bélgica	N/1, A, D, L	✓	✓	✓/2	✓	✓
Canadá	N, A, D, L	✓	✓	✓	✓	✓
Chile	N, A, D, L/1	✓	✓	x	✓	✓
Rep. Checa	A, D, L	✓	x	✓	✓	✓
Dinamarca	A, D	x/1	✓	✓	✓	✓
Estonia	N, A, D	✓	x	✓	✓	✓
Finlandia	A, D, L,/1	✓	✓	✓	x	x
Francia	L/1	x	✓	x	✓	✓
Alemania	N/1, D, L	✓	x	✓	✓	✓
Grecia	/1	x/1	x	x	x	x
Hungría	D, L/1,	✓	x	x	✓	✓
Islandia	N, A, D/1, L	✓	x	x	x	x
Irlanda	N/1, A/1, D, L	✓/1	✓/2	✓	✓	✓
Israel	A, D, L	✓	x	x	x	✓
Italia	N, A, D, L	✓/1	x	x	✓	✓
Japón	/1	✓	✓	x	✓	✓
Corea	D/1	✓	✓	✓	✓	✓
Luxemburgo	A, L/1	✓	✓/1	✓/2*	✓/2**	x
México	A, D, L,/1	✓	✓	✓	✓	✓/2
Países Bajos	N/1, A, D, L	✓	✓	✓/2	✓	✓
Nueva Zelanda	N, A, D, L	✓	✓	✓	✓	✓
Noruega	N, A, D, L	✓	✓	✓	✓	✓
Polonia	N, A	✓	x	x	x	✓
Portugal	L	✓	✓	✓	✓	✓
Rep. Eslovaca	N/1, A, D, L	✓	x	✓	✓	✓
Eslovenia	A, D, L	✓	x	x	✓	✓
España	N, A, L,/1	✓	x	x	✓	x
Suecia	N, A, D	✓	x	x	x	x
Suiza	s	✓	✓	✓	✓	✓
Turquía	N, D, L	x	✓	✓	x	x
Reino Unido	N, A, D, L	✓	✓	✓	✓	✓
EEUU	N, A, D, L	✓	✓	✓	✓	✓
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE						
Argentina	N, A, D, L	✓	✓/2	✓	✓	✓
Bulgaria	N, D, L	✓	x	✓	✓	✓
China	N/1, A, D, L	No disp.	x	x	✓	✓
Chipre	A, D, L,/1	✓	x	✓	✓	✓
La India	N/1, A, D, L	x	x	✓	✓	✓
Indonesia	No disp.	x	✓	✓	✓	✓
Letonia	N, A, D, L	✓	x	x	✓	✓
Lituania	N, A, L	✓	x	x	✓	x
Malasia	N, A, D, L/1	✓	✓	✓	✓	✓
Malta	N/1, A	✓	x	x	✓	✓/2
Rumanía	A, D,/1	✓	x	x/2	✓	x
Rusia	N, A/1	✓	✓	✓	✓	✓
Arabia S.	N, A, L/1	✓	x	✓	x	✓
Singapur	N, A, D, No disp.	✓	x	✓	✓	x
Sudáfrica	N, A, D, L	✓	x	x	x	✓/2

Fuentes: Respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Cuadro 22. Irlanda: contratación del organismo tributario y externa

El organismo tributario ha introducido una política de contrataciones externalizadas que dé respaldo al desarrollo de la sensibilización comercial entre el personal laboral más cualificado del departamento técnico. Uno de sus objetivos es mejorar, en la medida de lo posible, el conocimiento en materia tributaria en relación con los casos más importantes; el criterio con el que se abordan tales casos; sus resultados en la gestión de sus asuntos fiscales; sus estrategias fiscales y su capacidad en relación con la gestión adecuada de los mismos. Con el fin de poder desarrollar el citado conocimiento, mantenemos un diálogo con nuestra base de casos de forma regular. Además, el organismo tributario ha adoptado un criterio activo a fin de aclarar su percepción de los casos y de buscar posibles mejoras allí donde considere que existen deficiencias en la gestión de sus asuntos fiscales. También lleva a cabo programas de inspección, dando prioridad a la participación orientada con grandes empresas teniendo en cuenta los riesgos que se identifiquen o se perciban. Cada uno de los casos más importantes se le asigna a un gestor, cuya función consiste en:

- Supervisar el cumplimiento del caso con sus obligaciones fiscales y arancelarias.
- Ser el punto de contacto único con la agencia tributaria de las grandes empresas, y garantizar la prestación de un servicio de calidad al administrado.
- Promover el método de cumplimiento en cooperación.
- Organizar el seguimiento de las intervenciones y actuaciones en vía ejecutiva cuando sea preciso en caso de falta de declaración o de pago de las obligaciones fiscales y arancelarias.
- Establecer y mantener perfiles de riesgos de los casos más importantes.
- Informar y participar en las intervenciones para realizar inspecciones de sus casos.

Fuente: respuestas de los países a la encuesta.

Gestión de resultados

17. Se han creado sistemas de gestión del rendimiento basada en los resultados en todas salvo en cuatro administraciones tributarias (el 91%), aunque un porcentaje mucho menor (el 64%) no fija objetivos para cada uno de los miembros del personal al comienzo del periodo de resultados. (Véase la Tabla 14.) La mayoría (el 84%) de los organismos tributarios revisan los resultados de rendimiento de cada uno de los miembros del personal al menos una vez al año, siendo poco frecuente que se fijen objetivos para un miembro del personal que no esté sujeto a evaluación formal del rendimiento. Un reducido número de administraciones tributarias (por ej., México) dijo emplear sistemas de evaluación de 360 grados. Este sistema evalúa el rendimiento de cada miembro del personal a través de su supervisor, sus compañeros de trabajo, sus administrados y sus subordinados. Muchos organismos tributarios comunicaron que habían iniciado el proceso para desarrollar procesos y sistemas de gestión de los resultados basados en el rendimiento.

Gestión del talento

18. Aunque los informes anuales de un reducido número de organismos tributarios mencionan la gestión del talento, un estudio reciente de la empresa consultora *McKinsey* sobre referencia internacional llegó a la conclusión de que la gestión del talento supone, en general, una oportunidad que desaprovechan trece de las administraciones tributarias seleccionadas (prácticamente, todas las que son objeto de esta serie) que participaron en el estudio de referencia internacional (véase el Cuadro 23).

Cuadro 23. Gestión del talento

Gestión del talento

Los cuatro ámbitos que se identifican y describen en las páginas anteriores han sido aquellos que, entre los casi cien que investigamos, presentan de forma repetida una correlación respecto a los logros de la administración tributaria. También destacó la gestión del talento: las puntuaciones en elementos de gestión del talento ofrecieron resultados entre los más bajos de la media de todos los que se midieron. Dado que estas bajas puntuaciones fueron prácticamente universales, la correlación mostrada entre los elementos de gestión del talento y el alto rendimiento fue escasa.

No obstante, creemos que las bajas puntuaciones suponen una oportunidad desaprovechada muy a tener en cuenta de impulsar dicho desempeño a través de mejoras en las prácticas de gestión del talento. En el sector público, las prácticas de orientación y tutoría estructurada aumentan las oportunidades y la flexibilidad profesional; a lo que se suma el que los incentivos no salariales por desempeño han demostrado ser los más importantes artífices de la mejora de los resultados de rendimiento. La aplicación de estos principios permitiría alcanzar mejoras considerables en los resultados de los organismos de administración tributaria.

Las puntuaciones en el ámbito de la gestión del talento fueron las más bajas de todas las categorías generales de gestión



Fuente: McKinsey and Company; *The Road to Improved Compliance; A McKinsey benchmarking study of tax administrations (El camino hacia la mejora en el cumplimiento; estudio de referencia de McKinsey en las administraciones tributarias) (2008-09)*

Tabla 14. Gestión del rendimiento y remuneración

País	Gestión de resultados/1			Remuneración/2	
	Existe un sistema de gestión del rendimiento basada en los resultados	Se han fijado objetivos para el personal al comienzo de un periodo de resultados	Los resultados del personal se evalúan formalmente y, al menos, una vez al año	Escalas salariales ligadas a las del sector público	Flexibilidad para incentivar los buenos resultados
1) Países de la OCDE					
Australia	✓	✓	✓	x	✓/2
Austria	✓	✓/1	✓	✓	✓
Bélgica	✓/1	x	x	✓	x
Canadá	✓	✓	✓	✓/2	✓
Chile	✓	x	✓	x	✓/2
Rep. Checa	✓	✓	✓	✓	✓
Dinamarca	✓/1	x	✓	✓	✓
Estonia	x	x	✓/1	✓	x
Finlandia	✓/1	x	✓	✓	✓/2
Francia	✓/1*	x/1**	✓/1***	✓	✓/2
Alemania	✓/1	x	x	✓	✓/2
Grecia	x	x	✓	✓	x
Hungría	✓/1	✓	✓	x	✓/2
Islandia	x	x	x	✓	✓/2
Irlanda	✓	✓	✓	✓	x
Israel	✓	✓	✓	✓	✓/2
Italia	✓/1	x	x	✓	✓/2
Japón	✓	✓	✓	✓	✓/2
Corea	✓	✓	✓	x	✓/2
Luxemburgo	✓/1	✓/1	✓/1	✓	x
México	✓	✓	✓/1	✓	x
Países Bajos	✓	✓	✓	✓	✓/2
Nueva Zelanda	✓	✓	✓/1	✓	✓/2
Noruega	✓	✓	✓	✓	✓/2
Polonia	✓	✓	x	✓	✓
Portugal	✓	✓	✓	✓	✓
Rep. Eslovaca	✓/1	x	x	✓	✓/2
Eslovenia	✓	x	✓	✓	✓
España	✓	✓	✓	✓	✓/2
Suecia	x	x	✓/1	x	✓/2
Suiza	✓	✓	✓	✓	✓/2
Turquía	✓	✓	✓	x	x
Reino Unido	✓	✓	✓	x	✓/2
EEUU	✓	✓	✓	✓	✓/2
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE					
Argentina	✓	✓	✓/1	x	✓/2
Bulgaria	✓	✓	✓	✓	✓/2
China	✓	x	✓	✓	x
Chipre	✓	✓/1	✓	✓	x
La India	✓	✓	✓	✓	x
Indonesia	✓/1	x	✓	x	✓/2
Letonia	✓	✓	✓	✓	x
Lituania	✓	x	✓	✓	x
Malasia	✓	✓	✓	x	x
Malta	✓	✓	✓	✓	✓/2
Rumanía	✓	✓	✓/1	✓	No disp.
Rusia	✓/1	x	x	✓	✓/2
Arabia S.	x	x	✓	✓/2	✓/2
Singapur	✓	✓	✓	x/2*	✓/2**
Sudáfrica	✓/1	✓	✓	x	✓/2

Fuentes: Respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Incentivos y remuneración

19. La gran mayoría de los países (el 77%) ligan la remuneración de su personal a las escalas salariales del sector público en sentido amplio, siendo la misma proporción la que dispone de cierta flexibilidad para incentivar el rendimiento medido por los buenos resultados (aunque con ciertas diferencias en los países en cuestión) – véase la Tabla 14.

20. El carácter de los mecanismos de los incentivos varían considerablemente, e incluyen primas mensuales, trimestrales o anuales. Pueden suponer una parte importante del total de la remuneración del trabajador; por ejemplo, en Finlandia, la retribución del rendimiento supone el 48% del total, y en la República Eslovaca las primas personales pueden alcanzar hasta el 100% de la escala salarial. En muchos países, lo anterior se limita al personal de la escala superior. Francia también dispone de un sistema de primas en función de los beneficios del conjunto de los empleados basada en el rendimiento obtenido por todo el Departamento de Control Presupuestario (DGFIP). Una serie de países cuentan con un porcentaje definido del presupuesto salarial total que dedican a la concesión de primas por resultados. Además de las primas por resultados, en los EEUU existe la competencia asignada de otorgar premios especiales, aumentos por calidad, permisos y certificados sin remuneración del Comisionado y el Comisionado de Sección.

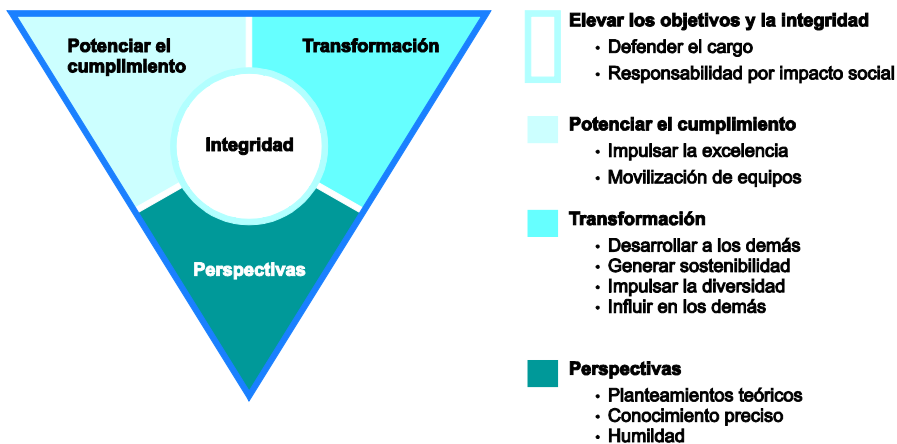
Cuadro 24. Sudáfrica: arquitectura del programa de desarrollo del liderazgo

En esta época de austeridad económica en particular, en la que se ajustan los presupuestos y se congelan las contrataciones y, a menudo, las promociones, y se restringen los aumentos salariales, dándose prioridad a la gestión de los resultados del rendimiento, etc., la capacidad de las organizaciones para comprometer y motivar a su personal dependerá de su capacidad de liderazgo. Muchas administraciones tributarias admiten la necesidad de respaldar y promover el desarrollo del liderazgo; y son varias las que describen en sus informes anuales la forma de conseguirlo. El siguiente extracto sirve de ejemplo del método de la arquitectura del programa de desarrollo del liderazgo de la administración tributaria sudafricana.

La arquitectura del programa de desarrollo del liderazgo

A fin de impulsar la retroalimentación desde el denominado proceso de "bondad del ajuste" y la evaluación de los modelos profesionales, el SARS encargó diseñar un programa de desarrollo del liderazgo basado en oportunidades de desarrollo identificadas (orientadas a responsables de grupos y personal de media y alta dirección). En 2008, un grupo de muestra de unos 110 directivos participaron en un grupo piloto para personalizar la intervención de la participación en el programa.

Junto con otras iniciativas, el programa de desarrollo del liderazgo del SARS tiene por objetivo contribuir a la mejora de las diversas competencias identificadas en el Marco de Capacitación Directiva del SARS. A continuación, se expone el modelo:



Fuente: Informe anual del SARS 2009

Criterios de medición para el personal: plantilla y abandonos, perfiles de edad y titulación

Plantilla: abandonos

21. Los porcentajes de abandono varían considerablemente entre unos países y otros, siendo el menor el 0,8% de Malasia y el mayor, el 14% de Letonia (véase la Tabla 15). Aunque tanto la mayor como la menor de las cifras corresponden a países que no son miembros de la OCDE, esto no es en absoluto excepcional, pues otros países (Bulgaria, China, Chipre, Lituania, Rumanía y Arabia Saudí) comunican porcentajes de abandono inferiores al 2%, y México y el Reino Unido, superiores al 10%. La media global es del 4,7%, y la media de los países de la

OCDE del 5,5%, siendo la de los que no son miembros de la OCDE del 4,3%. Algunos de estos altibajos parecen obedecer a las duras condiciones económicas de muchos países donde, en el caso de algunos trabajadores, es menos probable que abandonen en momentos de incertidumbre económica; mientras que, en otros, los recortes presupuestarios están acarreado llamativas reducciones de personal.

Tabla 15. Criterio de medición del personal

País	Plantilla/1				Perfil de edad (en % en rangos de edad)/1				Grado o titulación equivalente (%) /2
	Al inicio del ejercicio fiscal 2009	Contratación en el ejercicio fiscal 2009	Salidas en el ejercicio fiscal 2009	Tasa de abandono * % (2009)	< 30 años	30-50 años	50-60 años	>60 años	
1) Países de la OCDE									
Australia	22.524	656	1.112	4.9	11	58	26	5	35
Austria	7.806	155	229	2.9	6	63	29	2	8.2
Bélgica	16.776	314	603	3.6	6	52	39	3	26.9
Canadá/1	34.742	1.285	1.844	5.3	6	56	32	6	N/A
Chile	3.918	188	111	2.8	10	63	19	8	68
Rep. Checa	15.552	1.237	1.245	8.0	8	56	36	0	35
Dinamarca	8.270	64	670	8.1	2	48	37	13	16
Estonia/1	1.951	53	57	2.9	15	51	25	9	74
Finlandia	5.930	117	384	6.5	5	40	40	15	38
Francia/1	123.130	3.155	4.416	3.6	5	49	43	3	La mayoría
Alemania/1	113.010	2.373	3.164	2.8	12	51	31	6	3
Grecia	10.184	14	411	4.0	<1	41	49	9	61
Hungría	15.120	987	779	5.2	17	53	28	2	64
Islandia	94	8	4	4.3	14	45	20	21	56
Irlanda	6.577	46	570	8.7	9	55	33	3	No disp.
Israel	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Italia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Japón	56.216	1.552	1.789	3.2	14	59	27	0.02	No disp.
Corea	19.652	1.412	500	2.5	15	68	17	<1	79
Luxemburgo /2	910	27	22	2.4	17/2	63/2	16/2	4/2	4/2
México	33.742	5.389	4.677	13.8	22	62	13	3	72
Países Bajos/1	30.894	646	808	2.6	6	48	40	6	30
Nueva Zelanda	6.050	650	493	8.1	22	52	18	8	30
Noruega	6.115	710	502	6.0	5	52	32	11	42
Polonia	64.940	3.378	3.823	5.9	15	63	22	<1	76
Portugal	11.153	15	432	3.9	<1	52	43	4	37
Rep. Eslovaca	5.712	365	360	6.3	10	56	32	2	71
Eslovenia	2.554	103	141	5.5	5	67	26	2	30
España/1,2	27.951	319	515	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Suecia	10.802	264	717	6.6	5	44	30	21	57
Suiza	985	45	30	3.0	20	65	10	5	60
Turquía	42.276	1.372	1.475	3.5	6	76	17	1	69
Reino Unido	88.875	292	11.110	12.5	13	57	26	4	30
EEUU/1	101.759*	/17.577**	/13.515***	/5,4***	10	45	36	9	40
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE									
Argentina	21.213	2.448	495	2.3	8	56	28	8	50
Bulgaria	7.528	81	95	1.3	9	67	24	0	77
China	737.000	21.000	8.000	1.1	9	77	14	0	?
Chipre/1,2	859	5	10	1.2	7	53	37	3	52/2
La India	42.108	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Indonesia	30.960	1820	955	3.1	33	56	11	0	43
Letonia	5074	780	No disp.	14	26	49	25	No disp.	No disp.
Lituania	3.985	133	432	1.1	14	49	32	5	77
Malasia	9.576	447	81	0.8	26	59	15	0	50
Malta/2	374	10	22	5.9	10	58	31	1	6/2
Rumanía/1	31.361	22	597	1.9	7	67	24	2	77
Rusia	166.582	17.783	20.975	13.6	33	48	18	1	88
Arabia S.	1.104	80	21	1.9	13	79	8	1	29
Singapur	1.654	174	120	7.3	30	55	14	1	58 (Est.)
Sudáfrica	14.548	1.176	978	6.7	22	68	9	1	55 (Est.)

Fuentes: Respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

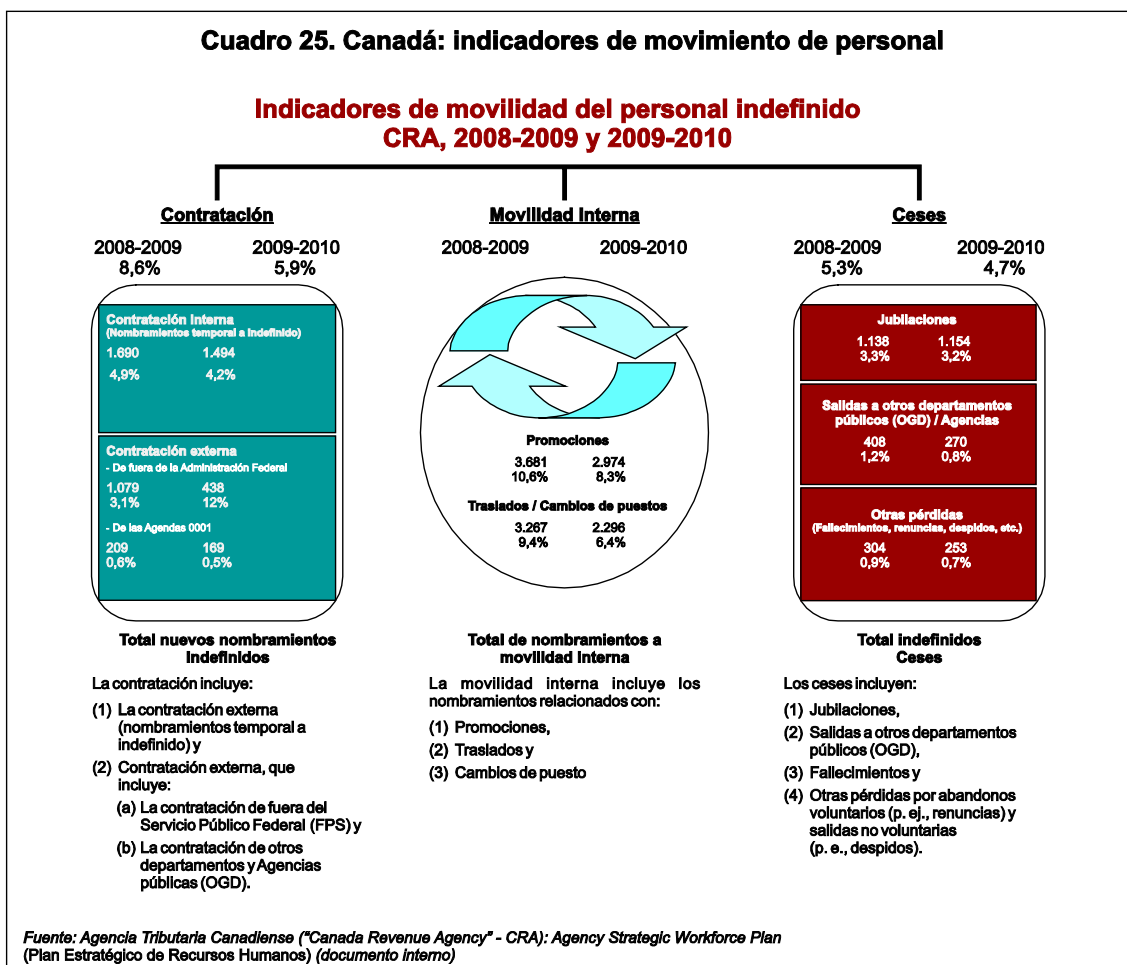
*Tasa de abandono =(Número de abandonos en 2009)/(Plantilla al inicio de 2009), Est.=Estimación, FY: ejercicio fiscal

Rotación externa

22. Aún más drásticas que las tasas de abandono son las de rotación externa totales en los organismos tributarios, es decir, el impacto total tanto de la contratación externa como del abandono (trabajadores que entran y salen de los organismos). Del total de la población encuestada (incluidos los países que pudieron facilitar estos datos) la media de la rotación fue del 10% y diez países comunicaron una tasa de rotación del 15% o más. Los niveles máximos corresponden a México (30%) y a los EEUU (31%). Aun aceptando que lo anterior podría incluir un número importante de contratos temporales, como sucede en los EEUU el dato supone la imposición de una enorme carga de trabajo a la organización. Así pues, conviene no subestimar el esfuerzo de la dirección y de los recursos humanos para ofrecer un apoyo eficaz que aporte y dirija cantidades de personal tan altas.

Total de rotación

23. Al igual que en el caso de la rotación externa, les corresponde a las administraciones tributarias hacer frente a la interna (personas que cambian de empleo, promocionan, interrumpen temporalmente su trabajo o solicitan comisiones de servicio, etc.), lo que supone una carga añadida más, si bien no cuantificada, muy considerable, a la capacidad y los procesos de los recursos humanos. La serie no aborda la cuestión en la presente edición, lo cual no significa que no deba tenerse muy en cuenta. A continuación, se ofrece un ejemplo de seguimiento y planificación de un organismo tributario de la rotación en su caso, se trata de un extracto del Plan Estratégico de Recursos Humanos de la Agencia Tributaria canadiense (Cuadro 25).



Perfiles de edad en los organismos de administración tributaria

24. De los datos de la Tabla 15 se desprenden llamativas variaciones entre los perfiles de edad del personal de los organismos tributarios por categorías regionales y de pertenencia o no a la OCDE, muy probablemente, debido a la amplia variedad de los factores culturales, económicos y sociológicos (madurez económica, grado automatización del organismo tributario, morbilidad, y políticas de contratación, remuneración y jubilación) y sugieren importantes diferencias en los niveles relativos de experiencias de los funcionarios entre un grupo y otro.

Países/1	Porcentaje de personal por tramo de edad			
	<30 años	30-50 años	50-60 años	> 60 años
Grupos por regiones				
América del Norte	8	51	34	8
América Central y América del Sur	13	60	20	6
Norte de Europa	11	47	30	12
Sur de Europa	9	57	31	3
Toda Europa	10	54	31	6
Rusia	33	48	18	1
Oriente Medio	10	77	13	1
Sudáfrica	22	68	9	1
Asia	21	62	16	<1
Pacífico	17	55	22	7
Países de la OCDE	10	55	31	4
Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE	14	70	15	<1

/1. Los datos reflejan la información de la Tabla 15 de todos los países salvo La India, Israel, Italia y España.

Titulación

26. Los niveles de la propia titulación universitaria varían también de forma significativa: menos del 25% de personal laboral posee titulación equivalente al grado universitario en nueve de los organismos tributarios; entre el 25 y el 49% en 14; entre el 50 y el 75% en 12 y más del 75% en seis. La media de personal titulado en los organismos que pudieron facilitar estos datos era del 46%. Nueve administraciones tributarias no pudieron proporcionar la información.

27. Una serie de administraciones tributarias mencionan de forma explícita en sus informes anuales o en sus planes de gestión sus estrategias y planes para aumentar el grado de la titulación universitaria en sus organismos, ya sea como objetivo de carácter general o con el fin de dar prioridad a ciertas aptitudes en particular.

Capítulo 5. Recursos de las administraciones tributarias nacionales

Resumen

En este capítulo se presenta un resumen y el análisis de los datos obtenidos en relación con los recursos asignados a las administraciones tributarias a los efectos de la aplicación del derecho tributario y, en los casos pertinentes, para cumplir otros fines. Se presentan también algunas ratios, dado que a algunas de ellas suelen recurrir las administraciones tributarias, entre otros, para efectuar las comparaciones internacionales de las prácticas administrativas y de la actuación de las distintas administraciones.

Aspectos clave

Costes salariales y en TI totales

- Los costes salariales totales oscilan considerablemente en la banda del 60-90% de los costes administrativos totales en la mayoría de las administraciones tributarias. La escasa importancia relativa de los costes salariales en algunas administraciones tributarias se explica por la subcontratación de los servicios de TI.
- Para muchas administraciones tributarias, los costes relacionados con TI (tanto salariales como otros costes administrativos)⁴⁹ son un componente importante del presupuesto de gastos generales; de todas las administraciones encuestadas, 18 de ellas comunicaron que los costes relacionados con TI superaban el 10,0% de los gastos totales (de las cuales 11 dijeron superar el 15%) en 2009 y en la mayoría de los años anteriores desde 2005.
- Los datos brutos indican una fuerte relación entre el nivel de coste en TI y la utilización de una plantilla más reducida: de las 11 administraciones que comunicaron un coste en TI > 15% del gasto total, 9 muestran ratios de personal favorables (véase la Tabla 21).

Ratios de coste de recaudación y costes/PIB

- Las ratios de coste de recaudación oscilan considerablemente entre las distintas administraciones tributarias, fuertemente influidas por factores estructurales y otros ajenos a la eficacia relativa, del tipo de los que se describen a lo largo de esta serie (por ej. la carga fiscal o la recaudación de un país).
- Se percibe una tendencia descendente en el caso de la gran mayoría de las administraciones tributarias de sus ratios respectivas hasta 2007/08, muy probablemente, como resultado de las circunstancias económicas favorables que contribuyen al dinamismo de la recaudación tributaria y a la reducción de costes; sin embargo, tanto en 2008 como en 2009 tuvo lugar un evidente cambio ascendente de la ratio en muchas administraciones tributarias que, con bastante seguridad, pueda atribuirse a la reducción de la actividad económica y de la recaudación tributaria a raíz de la crisis financiera mundial.
- Los datos presentados, tomados en su conjunto, subrayan la necesidad de ser muy cuidadosos en las comparaciones de las ratios de coste de recaudación entre distintos países en el contexto de evaluaciones de eficacia relativa para evitar extraer conclusiones equivocadas.

⁴⁹ A los efectos del cuestionario, los costes en TI se definen como los costes totales de la prestación de funciones de soporte informático para todas las operaciones administrativas (relacionadas con impuestos y de otra naturaleza). Las respuestas a la encuesta sugieren que un número relativamente alto de administraciones tributarias no pueden evaluar inmediatamente y por separado su gasto en IT.

- Las ratios calculadas para los gastos vinculados a los impuestos expresada en forma de proporción del PIB varían ampliamente aunque un gran número de organismos tributarios tienen su ratio situada en la zona comprendida entre 0,150 y 0,300% del PIB en la mayor parte o en la totalidad de los cinco años comprendidos.
- Los datos que se derivan del cuestionario revelan notables diferencias entre las distintas administraciones tributarias en cuanto a la distribución relativa del personal según grupos funcionales clave; diferencias que, muy probablemente, obedecen a una combinación heterogénea de factores y, además indican la necesidad de ser muy cautos a la hora de realizar evaluaciones comparativas de referencia entre países.

Recursos de las administraciones tributarias nacionales

1. El nivel general de recursos asignados a la administración del derecho tributario nacional es una cuestión importante y de actualidad para muchos gobiernos, para sus organismos de administración tributaria y para los observadores externos. Los gobiernos de todos los países tienen limitados los fondos de los que pueden disponer para la administración pública (en la que está comprendida la administración tributaria) y muchos se esfuerzan por reducir los costes que implica el sector público. Por su parte, las administraciones tributarias deben decidir la mejor forma de utilizar los fondos que se les asignan a fin de aplicar la legislación de la forma más eficiente y eficaz posible.

2. Tal como ya se ha señalado anteriormente en esta serie, la mayoría de las administraciones tributarias disponen de cierto margen de maniobra a la hora de decidir la forma de utilizar los fondos de los que disponen en el ejercicio de sus responsabilidades. Cuando existe este margen de maniobra, la asignación de los recursos puede constituir un elemento esencial del proceso de planificación estratégica, permitiendo modificar la afectación de los recursos a fin de responder a nuevas prioridades o a los cambios habidos en las mismas.

3. Este capítulo ofrece una descripción exhaustiva sobre el conjunto de recursos asignado a las administraciones tributarias para ejercer sus funciones, un conjunto de análisis comparativos y datos sobre tendencias, y algunas conclusiones acerca de los desarrollos probables de sus plantillas, especialmente, en los casos de aquellas administraciones tributarias cuyos Gobiernos han adoptado decisiones en aras de mejorar su eficacia o reducir sus funciones. Se muestran diversos ratios e indicadores utilizados regularmente en las comparaciones internacionales de los sistemas nacionales de administración tributaria. Dada la naturaleza "comparativa" de esta publicación, se ha hecho todo lo posible para excluir de las tablas la recaudación atribuible a actividades distintas de las propiamente tributarias, cuya naturaleza se trata en la Tabla 4 del Capítulo 1. Por las razones indicadas tanto en este capítulo como en otros apartados de esta publicación, es importante interpretar esta información y extraer conclusiones con sumo cuidado en lo relativo a la eficiencia y eficacia relativas de cada organismo de administración tributaria concreto.

Gastos imputables a la administración tributaria

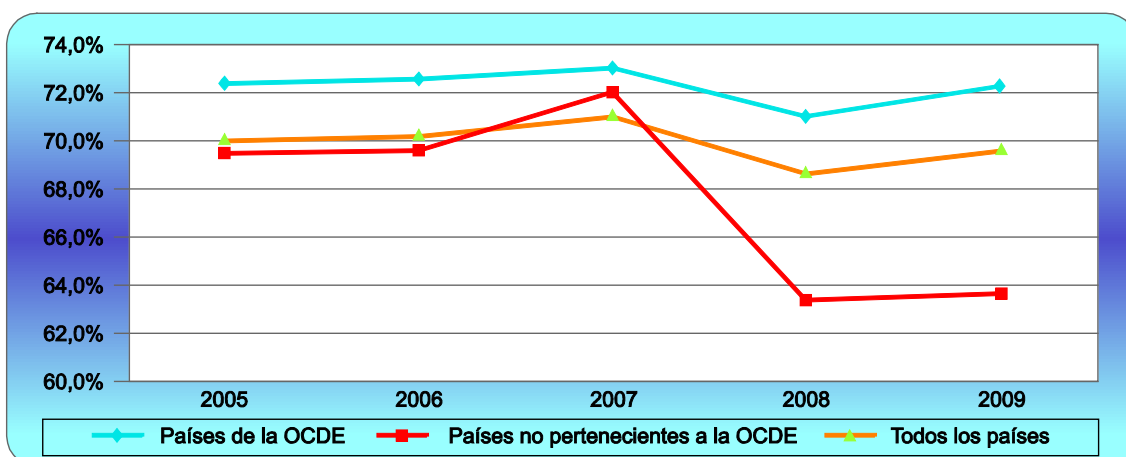
4. Esta parte se centra en el importe total de gasto de los organismos de las administraciones tributarias por razón del ejercicio de sus funciones tributarias y de otra naturaleza que se les asignan. A los efectos comparativos, se ha diferenciado entre los recursos utilizados (y los costes correspondientes) en relación con las funciones tributarias y de otra naturaleza y se han utilizado ratios diversas para llevar a cabo las comparaciones entre países. Se han utilizado ratios diversas para llevar a cabo las comparaciones entre los organismos de los países encuestados (en los casos en los que corresponda, también se han identificado los factores anómalos que han influido en los ratios de ciertos países).

Gasto total

5. En las Tablas 16 y 17 se muestran los datos sobre gasto total para el periodo 2005-2009 (extraídos de esta y de anteriores encuestas), desglosados a fin de que reflejen el componente salarial⁵⁰ y la estimación efectuada por el organismo de administración tributaria de los costes imputables a la utilización de las tecnologías de la información (TI). Las observaciones fundamentales son las siguientes:

- Los costes salariales totales oscilan considerablemente en la banda del 60-90% de los costes administrativos totales en la mayoría de las administraciones tributarias.
- Contemplados a lo largo del periodo 2005-2009, los costes salariales totales como cuota del total de los costes son razonablemente sistemáticos en los países de la OCDE, situándose en torno al 72%; en los países que no pertenecen a este organismo, la ratio es ligeramente inferior en su conjunto, y se ha reducido en los últimos años debido a la inclusión de nuevos países en esta serie (véase el Gráfico 1).
- Un factor que explica los relativamente bajos costes salariales en algunas administraciones tributarias parece ser la alta frecuencia de recurso a la subcontratación para el cumplimiento de los servicios de TI, como sucede en los casos de Australia, Dinamarca, Finlandia, Italia, Nueva Zelanda y el Reino Unido (véase la Tabla 5 anterior).

Gráfico 1. Tendencia de los costes salariales medios/costes administrativos totales para funciones tributarias (%)



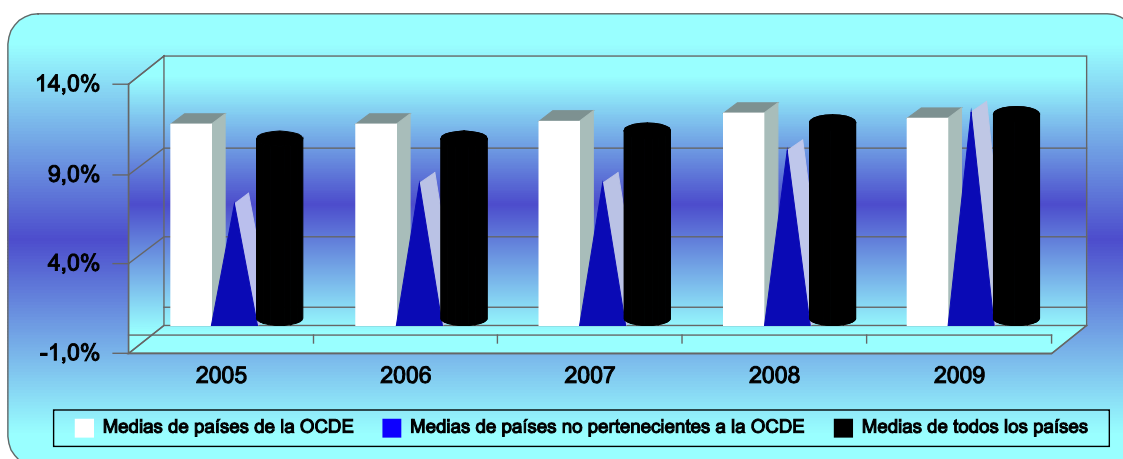
Coste salarial medio/costes administrativos totales para las funciones tributarias (%) 2005-2009					
Países	2005	2006	2007	2008	2009
Países de la OCDE	72,5	72,7	73,1	71,1	72,4
Países no pertenecientes a la OCDE	69,6	69,7	72,1	63,4	63,7
Todos los países	70,1	70,2	71,1	68,7	69,7

⁵⁰ A los efectos de la encuesta, los costes salariales se definieron como el importe de todas las remuneraciones pagadas a empleados (incluidas las aportaciones a planes de pensiones, etc.), pero excluyendo los importes pagados a contratistas y consultores.

- Los costes relacionados con TI que se han comunicado también oscilan considerablemente en cuanto a su magnitud relativa, quizá, debido a la intervención de varios factores (por ej., la escasa inversión en TI, el hecho de que las administraciones tributarias hayan cometido errores y no sean sistemáticas en la adecuada clasificación del coste en TI o que se dividan los costes de TI con otros departamentos del Ministerio de Hacienda;
- A pesar de esta gran oscilación de los costes comunicados, para muchas administraciones tributarias, los costes relacionados con TI (tanto salariales como otros costes administrativos)⁵¹ son un componente importante del presupuesto de gastos generales; de todas las administraciones encuestadas, 18 de ellas comunicaron que los costes relacionados con TI superaban el 10,0% de los gastos totales (de las cuales 11 dijeron superar el 15%) en 2009 y en la mayoría de los años anteriores desde 2005 (véase el Gráfico 2).

Observados a lo largo del periodo 2005-2009, los costes medios relacionados con TI en los países de la OCDE comunicados son sistemáticos en torno al 11-12% del gasto total de los organismo tributarios; en el caso de los países que no pertenecen a la organización, la inversión media en TI fue muy inferior al inicio del periodo mencionado, pero ha experimentado un crecimiento sistemático, de forma que ahora se ajusta a la media observada en los países de la OCDE.

Gráfico 2. Tendencia de los costes medios en TI/costes administrativos totales para todas las funciones (%)



Coste de TI medio/costes administrativos totales para todas las funciones tributarias (%) 2005-2009					
Países	2005	2006	2007	2008	2009
Países de la OCDE	11,3	11,4	11,5	12,0	11,6
Países no pertenecientes a la OCDE	6,6	7,9	8,0	9,7	11,7
Todos los países	10,2	10,6	10,7	11,3	11,7

⁵¹ A los efectos del cuestionario, los costes en TI se definen como los costes totales de la prestación de funciones de soporte informático para todas las operaciones administrativas (relacionadas con impuestos y de otra naturaleza). Las respuestas a la encuesta sugieren que un número relativamente alto de administraciones tributarias no pueden evaluar inmediatamente y por separado su gasto en IT.

- De las 11 administraciones tributarias que comunicaron un coste en TI > del 15% del gasto total, 9 muestran ratios de personal generalmente favorables (véase la Tabla 21), mientras que las ratios de los 2 organismos restantes (a saber: Dinamarca y Países Bajos) están parcialmente influidos por los recursos humanos afectados a la administración de aduanas.

Ratio de costes administrativos sobre recaudación

6. El cálculo y publicación (por ej. en los informes anuales) de la ratio “coste de recaudación” se ha convertido en una práctica bastante habitual, que sirve como herramienta de valoración indirecta de la eficiencia/eficacia de la administración.⁵² La ratio se calcula comparando los costes anuales de administración en los que incurre un organismo tributario con la recaudación total del ejercicio, y se expresa frecuentemente como porcentaje o como el coste de recaudar 100 unidades de recaudación. La mayoría de los organismos de administración tributaria publican esta ratio para un determinado número de años y, manteniéndose constantes los restantes parámetros, los cambios diacrónicos en la ratio reflejarían variaciones en la eficiencia y eficacia relativas. Esto se deriva del hecho de que la ratio se calcula a partir de una comparación de factores (a saber, los costes administrativos) respecto de sus resultados (a saber, la recaudación tributaria); las iniciativas que reducen los costes relativos (mejorando la eficiencia) o que aumentan el nivel de cumplimiento y la recaudación (es decir, mejorando la eficacia) influyen en la ratio. En la práctica, no obstante, existen una serie de factores que si bien influyen en la relación entre el coste y la recaudación, no tienen conexión alguna con la eficiencia o eficacia relativas. En el Cuadro 26, se pormenorizan ejemplos de dichos factores. Es obvio que cualquier análisis de las variaciones en la tendencia de la ratio a lo largo del tiempo debe prestar atención, en la medida de lo posible, a esos factores.

⁵² Este es el caso, por ejemplo, de los organismos de la administración tributaria de Australia, Corea, Eslovenia, Estados Unidos, Japón, Nueva Zelanda, Reino Unido, Singapur y Sudáfrica.

**Tabla 16 (Costes totales de administración referidos a las funciones de la administración tributaria)
(A menos que se especifique lo contrario, todos los importes están expresados en millones, en la moneda local)**

País	Costes totales de administración para todas las funciones (comprendidos sueldos y gastos generales)					Total coste salarial para las funciones tributarias					Costes salariales/costes totales de administración para las funciones tributarias (%)				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
1) Países de la OCDE															
Australia/1	2.217	2.303	2.318	2.608	2.702	1.541	1.626	1.652	1.570	1.702	69,5	70,6	71,3	60,2	63,0
Austria	364	381	399	546	541	293	306	328	345	365	80,3	80,2	82,0	63,0	67,4
Bélgica	1.163	1.315	1.145	1.191	1.202	923	934	935	976	982	79,4	82,5	81,6	82,0	81,7
Canadá/1	3.133	3.393	3.293	3.385	3.715	2.552	2.781	2.732	2.802	3.117	81,5	82,0	83,0	82,8	83,9
Chile	74.921	81.693	94.553	108.427	120.510	60.500	65.699	73.818	84.966	96.780	80,8	80,4	78,1	78,4	80,3
Rep. Checa	6.628	7.095	7.206	7.175	7.653	5.063	5.363	5.669	4.330	4.573	76,4	75,6	78,7	60,3	59,8
Dinamarca/1	5.686/1	4.977	4.971	5.184	5.133	3.818	3.345	3.404	No disp.	No disp.	67,2	67,2	68,5	No disp.	No disp.
Estonia/1	481	494	590	306	260	340	357	448	234	201	70,7	72,3	75,9	76,5	77,3
Finlandia	330	343	359	387	390	226	229	234	251	251	68,5	66,7	65,2	64,8	64,3
Francia	4.542	4.516	4.513	4.468	4.463	3.572	3.583	3.571	3.633	3.619	78,6	79,3	79,1	81,3	81,1
Alemania/1	6.709	6.850	6.817	6.914	6.973	5.656	5.775	5.676	5.787	5.740	84,3	84,3	83,3	83,7	82,3
Grecia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Hungría/1	65.789	79.204	99.231	104.151	102.015	53.163	65.967	79.368	74.371	84.125	80,8	83,3	80,0	71,4	82,5
Islandia	No disp.	No disp.	No disp.	1.092	1.149	No disp.	No disp.	No disp.	585	606	No disp.	No disp.	No disp.	53,6	52,7
Irlanda/1	386	420	448	485	460	283	298	321	332	330	73,3	70,9	71,5	68,5	71,7
Israel	No disp.	No disp.	No disp.	160,0	165,0	No disp.	No disp.	No disp.	140,0	145,0	No disp.	No disp.	No disp.	87,5	87,9
Italia/1	4.571	4.582	4.573	3.028	3.114	3.025	3.154	3.178	1.712	1.756	66,2	68,8	69,5	56,5	56,4
Japón	699.866	697.430	702.595	706.688	700.809	561.400	561.326	569.504	570.580	566.034	80,2	80,5	81,1	80,7	80,8
Corea	979.476	1,024M	1,082M	1,240M	1,301M	665.583	690.945	719.319	793.095	827.185	68,0	67,5	66,5	64,0	63,6
Luxemburgo/1	72,0	75,6	81,2	84,8	91,1	60,5	64,0	66,4	68,4	74,1	84,0	84,7	81,8	80,7	81,3
México	7.790	8.119	8.308	8.897	9.219	6.545	6.839	6.850	7.331	7.665	84,0	84,2	82,4	82,4	83,1
Países Bajos	2.133	2.208	2.237	2.074	2.091	1.277	1.352	1.431	1.359	1.403	59,9	61,2	64,0	65,5	67,1
NUEVA	320	336	365	389	431	198	209	230	243	277	61,9	62,2	63,0	62,5	64,3
Zelanda/1															
Noruega	3.660	3.850	3.901	4.011	4.214	2.192	2.322	2.460	2.567	2.748	59,9	60,3	63,1	64,0	65,2
Polonia	3.013	3.066	3.257	3.012	3.062	2.218	2.283	2.340	2.159	2.230	73,6	74,5	71,9	71,7	72,8
Portugal	441	443	464	370	389	356	357	367	271	295	80,7	80,8	79,4	73,1	75,9
Rep. Eslovaca	3.158	3.192	3.185	No disp.	No disp.	1.374	1.514	1.581	No disp.	No disp.	43,5	47,4	49,6	No disp.	No disp.
Eslovenia	90	102	92	98	101	60	61	63	67	69	67,4	59,8	68,2	68,4	68,5
España/1	1.195	1.247	1.323	1.418	1.405	796	836	888	971	1.027	66,6	67,0	67,1	68,4	73,1
Suecia/1	5.059	5.412	5.864	5.836	5.730	3.564	3.889	4.084	3.810	3.951	70,5	71,9	69,6	65,3	69,0
Suiza	143	145	149	160	161	129	130	135	145	144	90,2	89,7	90,6	90,6	89,4
Turquía	1.043	1.153	1.275	1.421	1.607	677	760	872	960	1.062	64,9	65,9	68,4	67,6	66,1
Reino Unido	4.202	4.509	4.773	4.073	3.906	2.648	2.751	2.923	2.396	2.307	63,0	60,1	61,2	58,8	59,1
EEUU	10.398	10.606	10.765	11.307	11.709	7.439	7.561	7.702	7.960	8.371	71,5	71,3	71,6	70,4	71,5

**Tabla 16 (Costes totales de administración referidos a las funciones de la administración tributaria)
(A menos que se especifique lo contrario, todos los importes están expresados en millones, en la moneda local) (continuación)**

País	Costes totales de administración para todas las funciones (comprendidos sueldos y gastos generales)					Total coste salarial para las funciones tributarias					Costes salariales/costes totales de administración para las funciones tributarias (%)				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE															
Argentina	1.047	1.458	2.092	2.628	3.500	950	1.313	1.970	2.488	3.337	90,7	90,1	94,2	94,7	95,4
Bulgaria	152	127	129	154	161	90	87	98	118	137	59,2	68,5	76,0	76,6	85,1
China	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Chipre/1	110	126	170	177	227	15	17	18	22	25	14,0	13,2	10,7	12,6	10,8
La India	No disp.	No disp.	No disp.	23.319	28.404	No disp.	No disp.	No disp.	13.400	18.594	No disp.	No disp.	No disp.	60,0	65,5
Indonesia	No disp.	No disp.	No disp.	3.179M	2.991M	No disp.	No disp.	No disp.	1.009M	1.115M	No disp.	No disp.	No disp.	31,7	37,3
Letonia	33	41	52	58	45	22	25	32	42	31	66,7	61,0	61,5	72,4	68,9
Lituania	196	206	226	245	194	128	147	155	179	151	65,5	71,2	68,6	73,1	77,8
Malasia	640	701	895	852	1.094	426	443	602	436	429	66,4	63,1	67,3	51,2	39,2
Malta/1	9,7	9,6	8,8	8,9	10,0	6,0	6,0	5,7	5,9	6,0	62,2	63,0	64,4	66,5	59,4
Rumanía/1	500	690	1.044	1.152	965	363	517	799	990	937	72,7	75,0	76,6	85,9	97,1
Rusia/1	No disp.	No disp.	No disp.	92.299	87.667	No disp.	No disp.	No disp.	61.336,9	59.805,5	No disp.	No disp.	No disp.	66,5	68,2
ARABIA S./1	109	136	157	162	178	89	108	130	131	141	81,4	79,4	82,4	80,8	78,9
Singapur	183	184	189	223,8	240	109	102	110	132	132	59,2	55,3	57,9	58,9	55,3
Sudáfrica/1	4.312	5.135	5.134	6.130	7.074	2.505	2.935	3.125	3.472	3.755	58,1	57,2	60,9	56,6	57,2

Fuentes: Respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Tabla 17 (Costes en TI para todas las funciones)
(A menos que se especifique lo contrario, todos los importes están expresados en millones, en la moneda local)

País	Total costes de TI					Costes de TI/costes totales de administración para todas las funciones (%)				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
1) Países de la OCDE										
Australia	420,5	487,2	506,5	452,4	500,2	17,2/2	19,4/2	19,6/2	15,1	16,5
Austria	58,5	61,1	65,5	85,6	73,9	6,3/2	6,7/2	6,9/2	12,0	10,4
Bélgica	145,9	120,8	122,8	141,0	134,0	9,0/2	7,7/2	7,7/2	8,4	7,8
Canadá	318	343	326	458	557	9,0/2	8,9/2	8,4/2	11,4	12,6
Chile	5.588	3.368	4.843	5.990	6.314	7,5	4,1	5,1	5,5	5,2
Rep. Checa	916,2	990,9	1.029,6	1.044,4	1.101,7	13,2/2	13,6/2	13,4/2	13,8	13,7
Dinamarca	851	864	863	838	923	13,0/2	15,1/2	15,1/2	14,5	16,1
Estonia	No disp.	No disp.	No disp.	96	68	No disp.	No disp.	No disp.	13,9	11,6
Finlandia	64,8	67,1	76,8	71,2	77,5	19,9	19,6	21,4	18,4	19,9
Francia	473	394	412	314	311	6,1/2	5,1/2	5,3/2	4,2	4,2
Alemania/1	367	359	361	391	446	5,5	5,1	5,3	5,7	6,4
Grecia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Hungría/1	6.790,4	8.266,1	11.603,6	16.028,0	14.175,0	10,3	10,4	11,7	13,3	12,0
Islandia	No disp.	No disp.	No disp.	325,0	349,3	No disp.	No disp.	No disp.	29,8	30,4
Irlanda/1	43,3	52,6	52,9	No disp.	No disp.	11,2	12,5	11,8	No disp.	No disp.
Israel	No disp.	No disp.	No disp.	125	135	No disp.	No disp.	No disp.	8,4	8,8
Italia	228,4	223,4	180,2	189,0	185,0	5,0	4,9	3,9	5,0	4,9
Japón/1	67.898	64.275	59.389	57.338	57.901	9,7	9,2	8,5	8,1	8,3
Corea	53.348	63.887	68.889	99.196	81.784	5,5	6,2	6,4	8,0	6,3
Luxemburgo/1	No disp.	No disp.	No disp.	4,19	4,97	No disp.	No disp.	No disp.	4,9	5,5
México	427,4	426,5	434,0	470,7	450,4	4,7/2	4,5/2	4,5/2	4,5	3,8
Países Bajos	628	628	691	549	527	23,6/2	22,8/2	24,7/2	19,1	18,2
Nueva Zelanda	79	87	106	130	127	18,4/2	18,1/2	19,9/2	21,2	19,3
Noruega	639	658	670	727	733	16,8/2	16,4/2	16,5/2	17,7	17,0
Polonia	No disp.	No disp.	No disp.	154,2	87,0	No disp.	No disp.	No disp.	5,1	2,8
Portugal	54,3	62	62,3	55,3	59,1	12,3	14,0	13,4	13,4	13,7
Rep. Eslovaca	725	475	448	No disp.	No disp.	22,2/2	14,4/2	13,6/2	No disp.	No disp.
Eslovenia	4,85	6,56	6,82	No disp.	No disp.	5,5	6,4	7,4	No disp.	No disp.
España/1	79	85	69	87	76	6,6	6,8	5,2	6,1	5,4
Suecia/1	1.011	1.082	1.172	1.090	1.226	16,6/2	16,5/2	16,9/2	15,0	17,1
Suiza	14	15	14	14	15	9,8	10,3	9,4	8,2	8,8
Turquía	45	15	47	No disp.	No disp.	4,3	1,3	3,7	No disp.	No disp.
Reino Unido/1	No disp.	1.066	929	950	693	No disp.	22,7	20,2	20,3	16,3
EEUU/1	1.669	1.685	1.629	1.785	1.743	16,1	15,9	15,1	15,8	14,9

Tabla 17 (Costes en TI para todas las funciones)
(A menos que se especifique lo contrario, todos los importes están expresados en millones, en la moneda local) (continuación)

PAÍS	Total costes de TI					Costes de TI/costes totales de administración para todas las funciones (%)				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE										
Argentina/1	31,81	66,97	59,45	57,67	50,00	1,5/2	2,5/2	1,5/2	1,1	0,7
Bulgaria/1	2	0,5	0,5	3,0	0	1,3	0,4	0,4	1,9	0
China	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Chipre/1	0,1	0,1	0,1	0,3	0,4	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2
La India	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Indonesia	No disp.	No disp.	No disp.	1.013.097	748.772	No disp.	No disp.	No disp.	31,9	25,0
Letonia	5	10	16	7	8	7,4/2	13,0/2	16,0/2	9,5	14,8
Lituania	30	29	27	26	13	15,2	14,0	12,0	10,5	6,8
Malasia	8,60	17,10	35,96	128,8	334,2	1,3/2	2,4/2	4,0/2	12,1	27,6
Malta/1	0,01	0,01	0,01	0,91	0,95	0,1	0,1	0,1	8,3	7,8
Rumanía	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Rusia	No disp.	No disp.	No disp.	7.221	5.822	No disp.	No disp.	No disp.	6,7	5,7
ARABIA S./1	4,9	14,0	5,3	1,8	11,7	4,5	10,3	3,4	1,1	6,1
Singapur	48,2	56,6	56,4	62,7	71,0	26,3	30,8	29,8	28,0	29,6
Sudáfrica	No disp.	No disp.	No disp.	333,6	341,9	No disp.	No disp.	No disp.	4,7	4,5

Fuentes: Respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Cuadro 26. Uso de ratios de "coste de recaudación" como eficacia o efectividad

En un estudio diacrónico, la tendencia decreciente de la ratio de "coste de recaudación" puede evidenciar la reducción de los costes relativos (es decir, la mejora de la eficiencia) o el aumento del cumplimiento con las obligaciones tributarias (es decir, una mejora en la eficacia), o ambas. No obstante, la experiencia nos demuestra que existe una amplia gama de factores que pueden influir en la ratio y que no están relacionados con los cambios en la eficiencia o la eficacia de la administración tributaria:

- **Cambios en los tipos impositivos:** los tipos impositivos establecidos por ley constituyen un factor muy importante para determinar la relación existente entre el coste y la recaudación. En teoría, la decisión política de incrementar la presión fiscal global, debería –permaneciendo constantes los restantes factores– mejorar la ratio en un determinado importe, lo que no implica en absoluto la mejora de la eficiencia o la eficacia operativa.
- **Cambios macroeconómicos:** las variaciones anómalas en el crecimiento económico u otros factores similares, o la inflación a lo largo del tiempo, pueden influir fácilmente en la recaudación general obtenida por las administraciones tributarias y en la relación entre el coste y la recaudación. Esto ocurre con mayor probabilidad en los países con propensión a la inestabilidad en dichos indicadores.
- **Gastos extraordinarios de la administración tributaria:** en determinados momentos, la administración tributaria puede tener que hacer frente a niveles extraordinarios de inversión (por ej. una nueva infraestructura informática o la adquisición de inmuebles para sus dependencias). Tales inversiones incrementan con toda probabilidad los costes operativos generales a medio plazo, y reducen por tanto la eficiencia compensatoria, afectando a la relación entre el coste y la recaudación. La introducción de nuevos impuestos también puede conllevar costes administrativos que, en principio, afecten a la ratio "coste a recaudación", pero que se disipan con el tiempo. (La utilización de la contabilidad de devengos puede reducir el efecto de estos gastos sobre la relación entre el coste y la recaudación.)
- **Cambios en el ámbito de los impuestos recaudados por un organismo tributario:** en ocasiones, los gobiernos deciden transferir las competencias recaudatorias de unos organismos a otros. Por ejemplo, en Australia, la gestión de los impuestos especiales se transfirió en 1999 desde la *Customs Authority* (servicio de aduanas) a la *Australian Taxation Office* (ATO) (Agencia Tributaria); en el Reino Unido, la competencia de la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales estuvo atribuida durante muchos años al IRD, pero no se incluía en el cálculo del "coste de recaudación" hasta 1999/2000, momento en el que el IRD asumió una amplia gama de responsabilidades en relación con su gestión. Para ambos organismos la incorporación de una nueva fuente de recaudación supuso un efecto positivo muy notable sobre la ratio comunicada por las respectivas agencias.

Dado que la ratio de "coste de recaudación" tiene en cuenta el total de la recaudación, algunos observadores han tendido a utilizarla como un indicador de eficacia. Sin embargo, su utilidad en este sentido está limitada por una razón fundamental. La diferencia entre el volumen del impuesto realmente recaudado y la recaudación potencial máxima se denomina habitualmente en las publicaciones sobre cuestiones tributarias "brecha tributaria". Dicho de otro modo, el importe total de la recaudación comparado con la recaudación potencial máxima, expresado en términos porcentuales, representa el nivel de cumplimiento o eficacia logrado por la administración tributaria. Manteniéndose constantes los restantes factores, las iniciativas que mejoran el cumplimiento con la ley (es decir, mejorando la eficacia) afectan a la relación entre el coste y la recaudación. **No obstante, dado que la ratio coste/recaudación no tiene en cuenta el potencial de recaudación del sistema tributario, su valor como indicador de eficacia es extremadamente limitado.** Esto es especialmente importante en el contexto de las comparaciones internacionales. Los países que tengan unas ratios coste/recaudación similares pueden ser polos opuestos en términos de eficacia relativa.

7. En la Tabla 18 se ofrece un resumen de las ratios calculadas de los costes de recaudación que abarcan un periodo amplio (de diez años) que ponga de relieve las tendencias seguidas por las administraciones tributarias encuestadas.⁵³ La tabla muestra los factores anómalos conocidos (por ej., la inclusión/ exclusión de las cotizaciones a los seguros sociales, la inclusión de las operaciones aduaneras, configuraciones institucionales inusuales) que puedan afectar a las ratios calculadas para administraciones tributarias individuales y, por consiguiente, el grado en que pueden establecerse comparaciones con ratios de otras.

⁵³ Estas ratios se han calculado utilizando los datos facilitados por los organismos tributarios encuestados o los extraídos de los informes oficiales de los países (por ej. los informes anuales de resultados).

8. Las observaciones fundamentales son las siguientes:

- Las ratios de coste de recaudación oscilan considerablemente entre las distintas administraciones tributarias, fuertemente influidas por factores estructurales y otros ajenos a la eficacia relativa, del tipo de los que se describen a lo largo de esta serie (por ej. la carga fiscal o la recaudación de un país).
- Se percibe una tendencia descendente en el caso de la gran mayoría de las administraciones tributarias de sus ratios respectivas hasta 2007/08, muy probablemente, como resultado de las circunstancias económicas favorables que contribuyen al dinamismo de la recaudación tributaria y redujeron los costes; sin embargo, tanto en 2008 como en 2009 tuvo lugar un evidente cambio ascendente de la ratio en muchas administraciones tributarias, muy probablemente, como resultado de la reducción de la actividad económica y de la recaudación tributaria a raíz de la crisis financiera mundial.
- Han tenido lugar, en el caso de un número reducido de administraciones tributarias, cambios importantes en la ratio calculada como resultado de factores estructurales (como, por ej. nuevas competencias que implican la recaudación de nuevas fuentes de ingresos (por ej., las cotizaciones a los seguros sociales).
- Los datos presentados, tomados en su conjunto, subrayan la necesidad de ser muy cuidadosos en las comparaciones de las ratios de coste de recaudación entre distintos países en el contexto de evaluaciones de eficacia relativa para evitar extraer conclusiones equivocadas. (Esta cuestión se aborda más en profundidad en el apartado 11.).

Tabla 18. Comparación de los costes administrativos totales para las funciones tributarias y la recaudación neta/1

País	Costes de administración para las funciones tributarias/recaudación neta (costes por 100 unidades de recaudación)										Factores anómalos o inusuales que pueden influir, o con influencia demostrada, sobre la ratio comunicada
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Tendencia	
1) Países de la OCDE											
Australia/2	1.06	1.07	1.05	1.05	1.03	0.99	0.93	0.96	1.02	Sin tendencia clara	
Austria	0.71	0.72	0.91	0.78	0.66	0.65	0.64	0.79	0.85	Creciente	Alta fiscalidad; la recaudación excluye las cotizaciones a seguros sociales.
Bélgica	No disp.	No disp.	No disp.	1.89	1.42	1.35	1.40	1.27	1.40	Sin tendencia clara	La recaudación excluye las cotizaciones a seguros sociales.
Canadá	1.08	1.20	1.33	1.17	1.31	1.35	1.22	1.14	1.33	Sin tendencia clara	La recaudación incluye las cotizaciones a seguros sociales.
Chile	No disp.	No disp.	0.89	0.88	0.69	0.63	0.60	0.66	0.90	Sin tendencia clara	La recaudación excluye las cotizaciones a seguros sociales. Los costes excluyen la recaudación de las deudas tributarias, que corresponde a una agencia independiente.
Rep. Checa	No disp.	2.08	No disp.	No disp.	1.29	1.38	1.25	1.18	1.46	Sin tendencia clara	La recaudación excluye las cotizaciones a seguros sociales y, desde 2004, los impuestos especiales.
Dinamarca	No disp.	0,73*	0.87	0.83	0.74	0.63	0.62	0.64	0.67	Sin tendencia clara	Alta fiscalidad; la recaudación incluye el IVA sobre las importaciones; *para 2002 se excluyen municipios.
Estonia/2	No se han recabado los datos correspondientes a este periodo.				1.03	0.88	0.86	0.38	0.40	Sin tendencia clara	La recaudación incluye las cotizaciones a seguros sociales y los costes de aduanas a 2007.
Finlandia	0.77	0.82	0.82	0.80	0.79	0.78	0.77	0.80	0.87	Creciente	Alta fiscalidad; la recaudación incluye las cotizaciones a seguros sociales.
Francia	1.41	1.44	1.41	1.35	1.07	1.23	1.20	1.17	1.31	Creciente	La recaudación <u>excluye</u> las cotizaciones a seguros sociales.
Alemania	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	0.86	0.83	0.78	0.75	0.79	Sin tendencia clara	La recaudación <u>excluye</u> las cotizaciones a seguros sociales.
Grecia	No disp.	No disp.	1.65	1.69	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	Sin tendencia clara	La recaudación <u>excluye</u> las cotizaciones a seguros sociales; la base de costes incluye algunos costes distintos de los incurridos por razón de la administración tributaria.
Hungría	1.23	1.35	No disp.	1.14	0.99	1.11	1.15	1.17	1.20	Creciente	La recaudación incluye las cotizaciones a seguros sociales.
Islandia	No disp.	1.12	1.06	1.02	No disp.	No disp.	No disp.	0.28	0.32	Decreciente	La recaudación incluye las cotizaciones a seguros sociales.
Irlanda	0.90	0.95	0.91	0.86	0.82	0.78	0.79	0.95	1.08	Creciente	En los costes se incluyen los incurridos por razón de las operaciones de aduanas; la recaudación incluye las cotizaciones a los seguros sociales y el IVA sobre las importaciones.

Tabla 18. Comparación de los costes administrativos totales para las funciones tributarias y la recaudación neta/1 (continuación)

País	Costes de administración para las funciones tributarias/recaudación neta (costes por 100 unidades de recaudación)										Factores anómalos o inusuales que pueden influir, o con influencia demostrada, sobre la ratio comunicada	
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Tendencia		
Israel	No se han recabado los datos correspondientes a este periodo							0.75	0.79	Sin tendencia clara		
Italia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	1.36	1.24	1.16	1.08	1.20	Sin tendencia clara		La recaudación excluye las cotizaciones a seguros sociales. En los costes, se excluye el trabajo sobre fraude fiscal efectuado por la Guardia di Finanza (policía tributaria) y la recaudación de la deuda.
Japón	1.42	1.54	1.66	1.67	1.58	1.45	1.43	1.49	1.71	Creciente		Fiscalidad relativamente baja; La recaudación <u>excluye</u> las cotizaciones a seguros sociales.
Corea	0.85	0.85	0.82	0.86	0.81	0.79	0.71	0.79	0.84	Creciente		La recaudación <u>excluye</u> las cotizaciones a seguros sociales.
Luxemburgo/2	No disp.	No disp.	No disp.	1.59	1.42	1.25	1.18	1.01	1.13	Sin tendencia clara		La recaudación <u>excluye</u> las cotizaciones a seguros sociales.
México/2	No disp.	1.44	1.41	1.29	1.18	1.06	0.95	0.43	0.58	Decreciente		Las bases de recaudación y de costes incluyen las actividades de aduanas. Fuerte aumento de la recaudación a partir de 2005; los costes excluyen los gastos en inversiones en TI.
Países Bajos	1.74	1.76	1.39	1.30	1.35	1.15	1.11	0.99	1.11	Decreciente		La recaudación incluye las cotizaciones a seguros sociales (incluidas las nuevas categorías a partir de 2006) y el IVA sobre las importaciones.
Nueva Zelanda	0.90	0.87	0.83	0.81	0.76	0.71	0.75	0.76	0.88	Creciente		
Noruega	0.56	0.59	0.59	0.56	0.72	0.71	0.67	0.54	0.50	Decreciente		Alta fiscalidad; la recaudación incluye las cotizaciones a seguros sociales.
Polonia	1.50	1.78	1.95	2.62	1.93	1.75	1.42	1.59	1.72	Creciente		Las bases de coste y recaudación <u>incluyen</u> las operaciones de aduanas; La recaudación <u>excluye</u> las cotizaciones a seguros sociales.
Portugal	1.61	1.68	1.51	1.49	1.59	1.43	1.41	1.17	1.44	Decreciente		La recaudación <u>excluye</u> las cotizaciones a seguros sociales e impuestos especiales.
Rep. Eslovaca	1.43	1.46	1.45	1.26	2.43	2.49	2.41	No disp.	No disp.	Sin tendencia clara		La recaudación excluye las cotizaciones a seguros sociales y, tras 2004, los impuestos especiales.
Eslovenia	1.14	1.13	1.17	1.05	0.93	0.98	0.83	0.81	0.90	Decreciente		La recaudación incluye las cotizaciones a seguros sociales.
España	0.81	0.78	0.83	0.82	0.74	0.68	0.65	0.82	0.97	Creciente		La recaudación y los costes incluyen las operaciones de aduanas
Suecia/2	0.55	0.56	0.57	0.59	0.38	0.39	0.41	0.39	0.40	Constante		Muy alta fiscalidad, a base de la recaudación incluye las cotizaciones a seguros sociales; a partir de 2005 los costes excluyen la recaudación de deudas.

Tabla 18. Comparación de los costes administrativos totales para las funciones tributarias y la recaudación neta/1 (continuación)

País	Costes de administración para las funciones tributarias/recaudación neta (costes por 100 unidades de recaudación)										Factores anómalos o inusuales que pueden influir, o con influencia demostrada, sobre la ratio comunicada
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Tendencia	
Suiza	No disp.	No disp.	0.66	0.62	0.30	0.29	0.28	0.31	0.31	Constante	La recaudación y los costes se refieren casi exclusivamente al IVA.
Turquía/2	0.81	0.72	0.74	0.83	0.87	0.84	0.83	0.85	0.93	Creciente	La recaudación excluye las cotizaciones a seguros sociales.
Reino Unido	1.06	1.11	1.04	0.97	1.10	1.12	1.10	1.12	1.14	Constante	Los datos de 2004 conciernen a la administración de impuestos directos únicamente.
EEUU/2	0.46	0.52	0.57	0.56	0.52	0.47	0.45	0.49	0.61	Sin tendencia clara	La recaudación incluye las cotizaciones a seguros sociales; No existe IVA nacional
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE											
Argentina	0.88	0.86	0.85	0.83	1.60	1.62	1.84	0.93	1.14	Sin tendencia clara	A partir de 2005, la recaudación y los costes incluyen las actividades de aduanas.
Bulgaria	No se han recabado los datos correspondientes a este periodo de ninguna de estas administraciones tributarias				6.49	3.19	1.29	1.28	1.37	Decreciente	Nuevas competencias de recaudación tributaria desde 2006 (a saber, la transferencia de las cotizaciones a los seguros sociales) y nuevos procedimientos de recaudación del IVA).
China					No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	Sin tendencia clara	
Chipre					5.7	5.1	5.8	5.00	7.37	Creciente	La recaudación <u>excluye</u> las cotizaciones a seguros sociales.
La India					No disp.	No disp.	No disp.	0.69	0.75	Únicamente impuestos directos	
Indonesia					No disp.	No disp.	No disp.	0.64	0.58	Decreciente	
Letonia					1.24	1.19	1.31	1.13	1.14	Decreciente	La base de la recaudación incluye las cotizaciones a seguros sociales.
Lituania					1.42	1.24	1.15	1.07	1.18	Decreciente	
Malasia					1.20	1.14	1.29	1.04	1.41	Sin tendencia clara	La recaudación y los costes se remiten a la administración de los impuestos directos únicamente.
Malta	No disp.	No disp.	0.85	0.83	1.14	1.09	0.97	0.43	0.48	Sin tendencia clara	La recaudación incluye las cotizaciones a los seguros sociales. Impuestos directos únicamente para 2003/2004..
Rumanía	No se han recabado los datos correspondientes a este periodo de ninguna de estas administraciones tributarias				0.63	0.72	0.91	0.81	0.72	Sin tendencia clara	La recaudación incluye las cotizaciones a los seguros sociales y aduanas. Los costes incluyen aduanas y el resto de funciones.
Rusia/2					No disp.	No disp.	No disp.	0.92	1.05	Sin tendencia clara	
ARABIA S./2					No disp.	No disp.	No disp.	1.06	1.26	Creciente	Los costes incluyen todas las funciones no tributarias.

**Tabla 18. Comparación de los costes administrativos totales para las funciones tributarias y la recaudación neta/1
(continuación)**

País	Costes de administración para las funciones tributarias/recaudación neta (costes por 100 unidades de recaudación)										Factores anómalos o inusuales que pueden influir, o con influencia demostrada, sobre la ratio comunicada
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Tendencia	
Singapur	0.87	0.90	0.99	1.01	1.02	0.93	0.83	0.77	0.80	Sin tendencia clara	Muy baja fiscalidad que excluye el equivalente a las cotizaciones a los seguros sociales.
Sudáfrica	No disp.	No disp.	1.21	1.25	1.19	1.21	1.02	1.05	1.11	Decreciente	En los costes se incluyen los incurridos por razón de las operaciones de aduanas; la recaudación incluye el IVA sobre las importaciones y las obligaciones aduaneras.

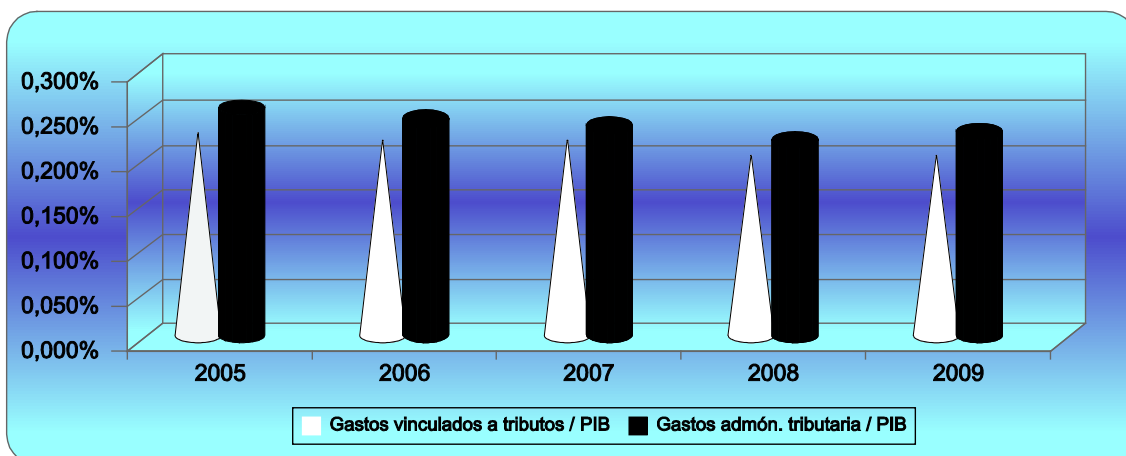
Fuentes: respuestas de los países a la encuesta, informes anuales de los organismos de administración tributaria. *(Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)*

Ratio de costes administrativos sobre el PIB

9. El tamaño y tendencia relativos de los costes administrativos de un organismo tributario a lo largo del tiempo puede compararse igualmente con el producto interior bruto (PIB) de un país (como suele hacerse para observar la evolución diacrónica de la presión fiscal total de un país). Esta comparación permite eliminar la incidencia de las variaciones en la legislación fiscal y de los factores económicos inherentes a la ratio "coste de recaudación". Sin embargo, esta ratio y su evolución puede verse igualmente influida por algunos factores anómalos (por ej. nuevas inversiones tecnológicas de gran valor, costes asociados a la aplicación de un nuevo impuesto) que también deben tenerse en cuenta. Las ratios calculadas para los países miembros de la OCDE se muestran en la Tabla 19. A continuación, se mencionan algunas observaciones importantes:

- Las ratios calculadas para los gastos vinculados a los impuestos expresada en forma de proporción del PIB varían ampliamente aunque un gran número de organismos tributarios tienen su ratio situada en la zona comprendida entre 0,150 y 0,300% del PIB en la mayor parte o en la totalidad de los cinco años comprendidos.
- Las administraciones tributarias de 6 países (Estonia, La India, Indonesia, México, Singapur y los EEUU) muestran ratios anormalmente bajas (es decir, inferiores a 0,120%).
- Cuatro administraciones tributarias (Bélgica, Chipre, Hungría y los Países Bajos) presentan ratios anormalmente altas (es decir, superiores a 0,350%).
- En un pequeño número de países (por ej. Australia, Bélgica, Dinamarca, Eslovaquia y Luxemburgo) se observa una notable evolución descendente (más del 15% en 5 años) en los costes.
- Las comparaciones diacrónicas en el ámbito interno de un país de esta ratio pueden servir para extraer evaluaciones de la eficacia relativa en el tiempo, aunque el indicador es susceptible de ser sometido a revisiones periódicas del PIB por parte de los organismos públicos estadísticos respectivos.
- En lo que se refiere a la ratio coste de recaudación ya tratada anteriormente, es necesario hacer las comparaciones internacionales de esta ratio en el contexto de las evaluaciones de la eficacia relativa con suma precaución si se quiere evitar extraer conclusiones infundadas.

Gráfico 3. Gasto medio sobre el PIB de los organismos tributarios 2005-2009 (países de la OCDE)



Gasto medio de la administración tributaria/PIB, 2005-2009, países de la OCDE					
Medias (en %)	2005	2006	2007	2008	2009
Gastos vinculados a ingresos tributarios/PIB	0,222	0,214	0,211	0,199	0,208
Gastos totales de la Administración tributaria/PIB	0,259	0,248	0,243	0,224	0,234

Tabla 19. Gasto expresado como porcentaje del PIB de la administración tributaria y los organismos de administración tributaria

País	Gastos de la administración de impuestos y tributos/PIB (%)					Gastos totales de la administración tributaria (%)				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
1) Países de la OCDE										
Australia	0.229	0.220	0.204	0.208	0.208	0.254	0.241	0.229	0.239	0.233
Austria/2	No disp.	No disp.	No disp.	0.193	0.197	0.377	0.355	0.347	0.251	0.258
Bélgica	0.384	0.357	0.346	0.345	0.354	0.536	0.493	0.481	0.488	0.509
Canadá	0.224	0.232	0.212	0.214	0.240	0.253	0.264	0.248	0.254	0.286
Chile	0.113	0.105	0.110	0.121	0.132	0.113	0.105	0.110	0.121	0.132
Rep. Checa	0.221	0.219	0.202	0.195	0.211	0.233	0.225	0.215	0.205	0.222
Dinamarca	0.367	0.303	0.293	0.298	0.309	0.421	0.350	0.336	0.333	0.345
Estonia	No disp.	No disp.	No disp.	0.121	0.120	No disp.	No disp.	No disp.	0.274	0.271
Finlandia	0.209	0.205	0.214	0.209	0.227	0.209	0.205	0.214	0.209	0.227
Francia	0.263	0.250	0.238	0.229	0.234	0.451	0.428	0.414	0.388	0.392
Alemania	0.298	0.294	0.281	0.279	0.291	0.298	0.294	0.281	0.279	0.291
Grecia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Hungría	0.298	0.333	0.390	0.392	0.391	0.298	0.333	0.390	0.455	0.452
Islandia	No disp.	No disp.	No disp.	0.074	0.077	No disp.	No disp.	No disp.	0.074	0.077
Irlanda/2	0.238	0.237	0.235	0.267	0.281	0.238	0.237	0.235	0.267	0.281
Israel	No disp.	No disp.	No disp.	0.184	0.180	No disp.	No disp.	No disp.	0.206	0.201
Italia/2	0.272	0.264	0.258	0.193	0.205	No disp.	No disp.	No disp.	0.241	0.248
Japón	0.139	0.136	0.136	0.143	0.147	0.139	0.136	0.136	0.143	0.147
Corea	0.120	0.121	0.120	0.121	0.122	0.120	0.121	0.120	0.121	0.122
Luxemburgo/2	0.246	0.223	0.224	0.216	0.242	0.246	0.223	0.224	0.216	0.242
México	0.093	0.088	0.085	0.074	0.078	0.108	0.104	0.099	0.087	0.099
Países Bajos	0.419	0.413	0.399	0.348	0.366	0.523	0.516	0.500	0.483	0.506
Nueva Zelanda	0.202	0.199	0.203	0.211	0.228	0.272	0.289	0.296	0.331	0.348
Noruega	0.188	0.179	0.171	0.158	0.176	0.196	0.186	0.178	0.161	0.180
Polonia	0.306	0.289	0.280	0.237	0.228	0.402	0.377	0.361	No disp.	No disp.
Portugal	0.295	0.284	0.285	0.215	0.232	0.295	0.284	0.285	0.239	0.258
Rep. Eslovaca	0.215	0.195	0.174	No disp.	No disp.	0.221	0.224	0.180	No disp.	No disp.
Eslovenia	No disp.	No disp.	No disp.	0.264	0.289	No disp.	No disp.	No disp.	0.264	0.289
España/2	No disp.	No disp.	No disp.	0.130	0.134	No disp.	0.132	0.128	0.130	0.134
Suecia/2	0.185	0.187	0.191	0.182	0.184	0.223	0.226	0.226	0.226	0.231
Suiza	No disp.	No disp.	No disp.	0.029	0.030	No disp./2	No disp./2	No disp./2	0.031	0.032
Turquía	0.152	0.152	0.149	0.149	0.168	0.152	0.152	0.149	0.149	0.168
Reino Unido/2	No disp.	No disp.	No disp.	0.281	0.280	0.340	0.351	0.346	0.281	0.280
EEUU	0.084	0.081	0.078	0.079	0.083	0.084	0.081	0.078	0.079	0.083

Tabla 19. Gasto expresado como porcentaje del PIB de la administración tributaria y los organismos de administración tributaria (continuación)

País	Gastos de la administración de impuestos y tributos/PIB (%)					Gastos totales de la administración tributaria (%)				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE										
Argentina	No disp.	No disp.	No disp.	0.255	0.306	No disp.	No disp.	No disp.	0.517	0.629
Bulgaria	No disp.	No disp.	No disp.	0.222	0.235	No disp.	No disp.	No disp.	0.222	0.235
China	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Chipre	No disp.	No disp.	No disp.	1.026	1.337	No disp.	No disp.	No disp.	1.154	1.490
La India	No disp.	No disp.	No disp.	0.042	0.048	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Indonesia	No disp.	No disp.	No disp.	0.064	0.053	No disp.	No disp.	No disp.	0.064	0.053
Letonia	No disp.	No disp.	No disp.	0.358	0.344	No disp.	No disp.	No disp.	0.457	0.413
Lituania	No disp.	No disp.	No disp.	0.220	0.210	No disp.	No disp.	No disp.	0.220	0.210
Malasia	No disp.	No disp.	No disp.	0.115	0.161	No disp.	No disp.	No disp.	0.143	0.178
Malta	No disp.	No disp.	No disp.	0.154	0.175	No disp.	No disp.	No disp.	0.190	0.211
Rumanía	No disp.	No disp.	No disp.	0.224	0.196	No disp.	No disp.	No disp.	0.224	0.196
Rusia	No disp.	No disp.	No disp.	0.223	0.224	No disp.	No disp.	No disp.	0.261	0.263
Arabia S.	No disp.	No disp.	No disp.	0.009	0.014	No disp.	No disp.	No disp.	0.009	0.014
Singapur	0.088	0.080	0.071	0.082	0.090	0.088	0.080	0.071	0.082	0.090
Sudáfrica	No disp.	No disp.	No disp.	0.268	0.292	No disp.	No disp.	No disp.	0.314	0.312

Fuentes: respuestas de los países a la encuesta y datos sobre el PIB proporcionados por los Ministerios de Economía y Hacienda de los países miembros o calculados por el Departamento de Política Fiscal del CPAT a los fines de la publicación de la "Revenue Statistics 1965-2007" (Estadísticas de recaudación 1965-2007) OCDE, la publicación de la CIA *World Factbook*, y la IMF *Statistics Database* (Base de datos estadística del FMI). (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Tabla 20. Gasto no tributario expresado como porcentaje del gasto de los organismos de administración tributaria

País	Gastos distintos de los de naturaleza tributaria (en % del gasto total del organismo)					PIB (PIB a precios de mercado, expresado en millones y en la moneda nacional)				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
1) Países de la OCDE										
Australia	14	9	11	13	11	967.453	1.046.621	1.133.313	1.254.651	1.299.963
Austria/2	No disp.	No disp.	No disp.	23	24	245.330	257.897	272.669	283.085	274.320
Bélgica	28	28	28	29	30	301.966	316.622	330.800	345.006	339.162
Canadá	11	12	15	16	16	1.397.781	1.468.366	1.554.176	1.584.575	1.547.913
Chile	0	0	0	0	0	66.192.596	77.830.577	85.849.774	89.262.568	91.591.252
Rep. Checa	5	2	6	5	5	2.987.722	3.231.576	3.557.584	3.688.994	3.628.080
Dinamarca	13	13	13	10	10	1.548.153	1.641.520	1.696.238	1.737.448	1.659.705
Estonia	No disp.	No disp.	No disp.	56	56	No disp.	No disp.	No disp.	252.015	216.875
Finlandia	0	0	0	0	0	157.335	167.062	167.063	184.649	171.315
Francia	42	42	42	41	40	1.726.068	1.807.462	1.892.241	1.948.511	1.907.145
Alemania	0	0	0	0	0	2.244.600	2.322.200	2.423.800	2.481.200	2.397.100
Grecia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	198.609	213.985	228.949	239.141	237.494
Hungría	0	0	0	14	13	22.042.476	23.795.306	25.405.796	26.543.252	26.094.824
Islandia	No disp.	No disp.	No disp.	0	0	1.026.251	1.167.684	1.279.379	1.477.647	1.500.162
Irlanda/2/	0	0	0	0	0	161.498	174.705	184.139	181.816	163.543
Israel	No disp.	No disp.	No disp.	11	11	No disp.	No disp.	No disp.	725.142	765.973
Italia/2	No disp.	No disp.	No disp.	20	17	1.428.375	1.479.981	1.535.540	1.567.851	1.520.870
Japón	0	0	0	0	0	503.788.500	512.198.600	515.292.800	494.182.300	476.366.600
Corea	0	0	0	0	0	810.515.869	848.044.635	901.188.604	1.026.451.811	1.063.059.095
Luxemburgo/2	0	0	0	0	0	30.032	33.854	36.137	39.348	37.645
México	14	15	14	15	21	8.361.107	9.149.911	9.753.400	12.091.797	11.821.719
Países Bajos	20	20	20	28	28	508.964	534.324	559.537	596.226	571.979
Nueva Zelanda	25	30	31	36	35	158.321	168.672	179.964	184.622	189.295
Noruega	4	4	4	2	2	1.945.716	2.161.728	2.276.757	2.543.188	2.400.672
Polonia	24	23	22	No disp.	No disp.	983.302	1.060.194	1.162.903	1.272.838	1.341.881
Portugal	No disp.	No disp.	No disp.	10,0	10,0	149.124	155.323	162.756	171.920	167.633
Rep. Eslovaca	3	13	3	No disp.	No disp.	1.471.131	1.636.263	1.825.777	67.221	63.332
Eslovenia	No disp.	No disp.	No disp.	0	0	No disp.	No disp.	No disp.	37.135	34.894
España/2	No disp.	No disp.	No disp.	14	15	908.450	980.954	1.049.848	1.088.502	1.051.151
Suecia/2	17	17	15	9	9	2.735.218	2.899.653	3.070.591	3.213.659	3.108.002
Suiza	No disp.	No disp.	No disp.	6	5	463.673	486.178	508.276	544.196	535.282
Turquía	0	0	0	0	0	648.932	758.391	856.387	950.534	953.974
Reino Unido/2	No disp.	No disp.	No disp.	0	0	1.233.976	1.303.915	1.381.565	1.448.392	1.395.872
EEUU	0	0	0	0	0	12.376.100	13.132.900	13.776.521	14.296.900	14.043.900

Tabla 20. Gasto no tributario expresado como porcentaje del gasto de los organismos de administración tributaria (continuación)

País	Gastos distintos de los de naturaleza tributaria (en % del gasto total del organismo)					PIB (PIB a precios de mercado, expresado en millones y en la moneda nacional)				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE										
Argentina	No disp.	No disp.	No disp.	51	51	No disp.	No disp.	No disp.	1.031.124	1.144.613
Bulgaria	No disp.	No disp.	No disp.	0	0	45.484	51.783	60.185	69.295	68.537
China	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	31.404.540	34.050.700
Chipre	No disp.	No disp.	No disp.	0,5	0,8	No disp.	No disp.	No disp.	17.248	16.947
La India	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	54.873.003	59.520.026
Indonesia	No disp.	No disp.	No disp.	0	0	No disp.	No disp.	No disp.	4.951.356.710	5.613.441.700
Letonia	No disp.	No disp.	No disp.	22	17	No disp.	No disp.	No disp.	16.188	13.083
Lituania	No disp.	No disp.	No disp.	0	0	No disp.	No disp.	No disp.	111.190	92.016
Malasia	No disp.	No disp.	No disp.	20	10	No disp.	No disp.	No disp.	740.907	679.687
Malta	No disp.	No disp.	No disp.	19	17	No disp.	No disp.	No disp.	5.744	5.750
Rumanía	No disp.	No disp.	No disp.	0	0	No disp.	No disp.	No disp.	514.654	491.274
Rusia	No disp.	No disp.	No disp.	15	15	No disp.	No disp.	No disp.	41.428.600	39.100.700
Arabia S.	No disp.	No disp.	No disp.	0	0	No disp.	No disp.	No disp.	1.786.144	1.409.124
Singapur	0	0	0	0	0	208.764	230.509	266.405	273.537	265.058
Sudáfrica	No disp.	No disp.	No disp.	14	7	No disp.	No disp.	No disp.	2.283.823	2.423.323

Fuentes: respuestas de los países a la encuesta y datos sobre el PIB proporcionados por los Ministerios de Economía y Hacienda de los países miembros o calculados por el Departamento de Política Fiscal del CPAT a los fines de la publicación de la "Revenue Statistics 1965-2007" (Estadísticas de recaudación 1965-2007) OCDE, la publicación de la CIA *World Factbook*, y la IMF *Statistics Database* (Base de datos estadística del FMI). (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Comparación internacional de los gastos administrativos y los recursos humanos

Ratio "coste de recaudación"

10. Dadas las similitudes entre los impuestos gestionados por los organismos tributarios federales o nacionales de los distintos países, los observadores han tendido de forma natural a comparar las ratios de "coste de recaudación" y a extraer de ellas conclusiones sobre la eficiencia y eficacia de las respectivas administraciones. No obstante, la experiencia nos demuestra que es difícil llevar a cabo tales comparaciones de forma coherente, dada la multiplicidad de variables que deben considerarse (véase el Cuadro 27). Los factores más evidentes que deben tenerse en cuenta y que no guardan relación con la eficacia y la eficiencia son los siguientes: 1) el tamaño de la presión fiscal legislada; y 2) las diferencias en la variedad y la naturaleza de los impuestos administrados, especialmente, si el organismo tributario es responsable de recaudar las cotizaciones a la seguridad social).

Cuadro 27. Comparaciones internacionales de las ratios de "coste de recaudación"

Los trabajos analíticos emprendidos para elaborar las comparaciones de las ratios de coste de recaudación ha puesto de manifiesto la existencia de múltiples factores que permiten explicar las marcadas diferencias existentes en la ratio observada por cada país. Los más importantes se describen a continuación:

- Diferencias en los tipos y estructuras impositivas: los tipos impositivos y la forma en que están estructurados los impuestos influyen en la recaudación y, en menor medida, en las consideraciones sobre el coste. Por ejemplo, las comparaciones de las ratios en donde intervienen países con un alto nivel de fiscalidad (por ej., aquellos en donde la carga tributaria suele exceder del 40 por ciento del PIB) y países de baja fiscalidad (por ej., aquellos en donde esta es inferior al 20 por ciento) son poco realistas, teniendo en cuenta las diferencias existentes en su presión fiscal.
- Diferencias en la variedad y naturaleza de los impuestos administrados por los organismos tributarios federales y nacionales: sobre este punto pueden surgir diferencias. En algunos países, más de un gran organismo de administración tributaria puede intervenir a nivel nacional (por ej. en La India, Chipre y Malta) o que los impuestos exigidos a nivel federal o nacional sean predominantemente impuestos directos, mientras que de la gestión de los impuestos indirectos se encarguen niveles de gobierno regionales o estatales (por ej. en los Estados Unidos de América). En otros países, un único organismo nacional recauda los impuestos para todos los niveles de la administración, a saber:
- Recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales, etc.: como se mencionaba anteriormente en esta publicación, existen variaciones sustanciales entre los distintos países por lo que respecta a la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales. Algunos países no tienen regímenes especiales (por ejemplo, Australia y Nueva Zelanda) mientras que otros cuentan con disposiciones específicas al respecto y las competencias de su recaudación recaen sobre el organismo principal de administración tributaria. En algunos países la recaudación la realiza un organismo independiente. Dado que las cotizaciones a los fondos sociales son una de las principales fuentes de recaudación en muchos países, la inclusión o la exclusión de estas cotizaciones en la base de recaudación a los efectos del cálculo del "coste de recaudación" puede tener una notable influencia sobre la ratio obtenida.
- Diferencias en la variedad de funciones asumidas: la gama de las competencias asumidas por la administración tributaria nacional puede variar entre países. Por ejemplo, en algunos países, la administración tributaria es también responsable del ejercicio de funciones no directamente relacionadas con los tributos (por ejemplo, la administración de la legislación sobre aduanas, o de ciertas prestaciones sociales), en tanto que, en otros, ciertas funciones estrictamente tributarias no las ejerce la administración tributaria (por ej., la recaudación en periodo ejecutivo de deudas fiscales pendientes). Idealmente, los tipos de diferencia citados deberían permitirse en el caso de todas aquellas comparaciones internacionales que se lleven a cabo de los costes relativos totales y de las ratios relacionadas.

- Ausencia de una metodología común de valoración: No existe una metodología universalmente aceptada para cuantificar los costes administrativos. Las autoridades tributarias que publican su ratio de "coste de recaudación" por lo general no revelan los pormenores del método empleado para dicho cálculo. En relación con los costes administrativos, el tratamiento de los costes de las pensiones de sus trabajadores, los costes de sus instalaciones o dependencias, los intereses desembolsados por impuestos pagados en exceso, la utilización de métodos de caja u otros distintos (por ej. fondos pendientes de cobro) para compensar a las instituciones financieras por la gestión del cobro de impuestos y las adquisiciones de bienes de equipo, son factores que pueden hacer variar sustancialmente los sistemas de medición adoptados. También influye sobre la ratio la elección de la base de referencia, a saber, las cifras de recaudación "bruta" o "neta" (es decir, después de la devolución de los pagos en exceso) utilizada para su cálculo. Por ejemplo, tanto el *Internal Revenue Service* estadounidense (IRS), que cuenta con uno de los "costes de recaudación" más bajos entre los comunicados por todas las administraciones tributarias nacionales, como la *Irish Revenue Authority*, utilizan una base de recaudación "bruta" para el cálculo de la ratio que comunican, mientras que la mayoría de las restantes administraciones utilizan las cifras "netas"; a consecuencia de lo cual, en ambos países la ratio comunicada es aproximadamente entre un 10 y un 12 por ciento inferior que si se calculara sobre la base de la recaudación neta. (NB: En esta serie, los cálculos se realizan sobre la base de la recaudación neta.)

11. Muchos de estos factores se infieren de los datos recogidos en la Tabla 18. Por ejemplo:

- En muchos de los países encuestados (especialmente muchos europeos) las cotizaciones a los seguros sociales, que en muchos países constituyen una fuente de ingresos fundamental, se recaudan a través de un organismo al efecto, por lo que tanto el coste como el importe recaudado se excluyen de la base de cálculo utilizada para calcular la ratio (véase, a continuación, la tabla que ilustran este aspecto):

Ratio coste de recaudación (2008)	Ratio impuesto/PIB en 2008		
	20-30%	30-40%	Más del 40%
Inferior a 0,60	México, EEUU	Estonia	Noruega, Suecia/2
0.61-0.80	Chile/2	Alemania , Israel, Nueva Zelanda,	Austria , Dinamarca, Finlandia
0.81- 1.00	Australia, Irlanda, Corea, Turquía	Países Bajos, Eslovenia, España ,	
1.01- 1.20		Canadá, Portugal, Reino Unido, República Checa ,	Hungría, Francia
1.21- 1.40			Bélgica
Superior a 1.40	Japón	Polonia, Luxemburgo	

/1. En el caso de los países destacados en negrita, la administración tributaria no es responsable de la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales obligatorios y, por tanto, su base de recaudación es menor a los efectos de este cálculo.

/2. En el caso de estos países, las funciones de recaudación en periodo ejecutivo las ejerce un organismo estatal independiente.

- La imposibilidad para algunos organismos de administración tributaria (España, Irlanda, México (antes de 2005) y Sudáfrica) de extraer los costes derivados de las funciones de naturaleza distinta a las tributarias (por ejemplo, aduanas, funciones relacionadas con el bienestar social) de la base de costes utilizada para calcular la ratio;
- Las diferencias sustanciales en la carga tributaria establecida por ley (y por tanto sus bases recaudatorias potenciales) entre los distintos países encuestados (que oscilan desde menos del 20 por ciento hasta por encima del 50 por ciento del PIB), que influyen en la recaudación real y, por tanto, en el cálculo de la ratio; y
- En algunos países existen acuerdos institucionales peculiares (por ejemplo, en Italia respecto de las funciones relativas al fraude, y en Chile y Suecia en relación con la recaudación de deudas tributarias) que implican que organismos independientes del organismo principal de administración tributaria ejerzan ciertas funciones fundamentales relacionadas con la administración tributaria; como consecuencia de ello, los datos sobre costes utilizados para calcular la ratio de estos países subestiman los costes reales de la administración tributaria y, por tanto, la ratio calculada.

12. Por tales razones, las comparaciones internacionales de esta ratio deben hacerse con sumo cuidado y teniendo en cuenta los factores anómalos señalados, así como las demás diferencias en los planteamientos que adopten las administraciones tributarias, comentados en otros apartados de esta publicación.

Comparación de recursos humanos en los organismos de administración tributaria

13. La Tabla 21 recoge un resumen del empleo que se hace de los recursos humanos (expresado en forma de TTC, o número de equivalente de trabajadores a tiempo completo) por parte de las administraciones tributarias nacionales. En la medida de lo posible, y para permitir comparaciones entre países, se ha excluido el personal que ejerce funciones distintas de las tributarias. Con un criterio relativizador, los recursos humanos totales se han comparado con la población censada en el país y con los datos de población activa a fin de calcular dos ratios: 1) número de ciudadanos por cada integrante de la plantilla a tiempo completo y 2) el número de personas activas en el mercado de trabajo (población activa) por cada TTC.

14. Naturalmente, las comparaciones de esta naturaleza participan de las reservas ya citadas a propósito de la ratio "coste de recaudación", además de estar sujetas a consideraciones sobre la eficiencia, factores exógenos tales como la variedad de los impuestos administrados (por ej. cotizaciones a los seguros sociales e impuestos sobre vehículos de tracción mecánica y los impuestos sobre bienes inmuebles) y sobre el desempeño de tareas no relacionadas con los tributos (cuando tales actividades no puedan aislarse del resto), factores que afectan al valor de la ratio comunicada. En algunos países, también pueden ser importantes los factores demográficos (perfil de edad de la población, tasa de desempleo). Los organismos de administración tributaria de distintos países (por ej. el Reino Unido) están llevando a cabo grandes programas de reestructuración, y en algunos de ellos está prevista una importante reducción de la plantilla durante los próximos años. Para ayudar a los lectores, se han identificado una serie de factores anómalos conocidos que influyen sobre las ratios comunicadas.

Tabla 21. Recursos humanos dedicados a funciones de administración tributaria: indicadores relativos al personal/1

País	Indicadores del empleo del personal y ratios relacionadas de las administraciones tributarias (2009)					Factores significativos que puedan influir o con influencia demostrada sobre las ratios
	TTC (todas las funciones/2)	TTC (tributarias y generales) /2	% de TTC para las funciones tributarias/generales	Ciudadanos/ TTC en funciones tributarias/generales	Población activa/TTC en funciones tributarias y generales	
1) Países de la OCDE						
Australia	21.910	19.932	91,0	1.101	577	
Austria	7.761	7.732	99,6	1.082	554	
Bélgica	14.931	11.292	75,6	956	425	Impuestos sobre bienes inmuebles y sobre vehículos./4
Canadá	39.757	38.207	96,1	883	482	
Chile	3.995	3.995	100,0	4.196	1.864	Excluye la función de recaudación de deudas
Rep. Checa	15.533	14.756	95,0	712	358	Impuestos sobre bienes inmuebles y sobre vehículos
Dinamarca	8.068	7.680	95,2	719	381	Impuestos sobre bienes inmuebles y sobre vehículos./4
Estonia	1.980	878	44,3	677	787	
Finlandia	5.595	5.595	100,0	954	482	
Francia	123.130	72.814	59,1	860	392	Impuestos sobre bienes inmuebles y sobre vehículos
Alemania	112.291	112.291	100,0	729	371	
Grecia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	0	
Hungría	15.182	15.182	100,0	660	277	
Islandia	97	72	74,2	4.433	2.513	Datos de la plantilla incompletos/4
Irlanda	6.105	6.105	100,0	731	361	Incluye la administración de aduanas
Israel	5.616	5.616	100,0	1.288	537	Incluye la administración de aduanas
Italia/2	33.584	33.584	100,0	1.779	744	Abarca funciones limitadas/2
Japón	56.216	56.216	100,0	2.268	1.177	Carga de trabajo reducida (véase texto).
Corea	19.779	19.094	96,5	2.553	1.278	Carga de trabajo reducida (véase texto).
Luxemburgo/2	915	895	97,8	551	410	
México	34.454	26.129	75,8	4.116	1.738	Carga de trabajo reducida (véase texto).
Países Bajos	30.707	23.606	76,9	697	372	Incluye los impuestos sobre vehículos de tracción mecánica/tasas/4
Nueva Zelanda	6.038	4.227	70,0	1.021	548	
Noruega	6.434	6.261	97,3	771	414	
Polonia	64.010	60.401	94,4	632	286	Incluye al personal de fraude fiscal y excluye la administración de aduanas
Portugal	10.760	10.760	100,0	989	519	Impuestos sobre bienes inmuebles y sobre vehículos./4
Rep. Eslovaca	5.686	5.686	100,0	954	473	Impuestos sobre vehículos de tracción mecánica/4
Eslovenia	2.470	2.470	100,0	827	383	
España/2	27.755	23.817	85,8	1.928	967	
Suecia	10.419	9.257	88,8	1.005	530	Sin función de recaudación de deudas en periodo ejecutivo
Suiza	985	985	100,0	7.860	4.794	TTC únicamente en la administración de impuestos federales
Turquía	41.341	41.341	100,0	1.739	576	
Reino Unido	70.700	70.700	100,0	862	441	
EEUU	92.577	92.577	100,0	3.316	1.680	Sin IVA (véase texto).

Tabla 21. Recursos humanos dedicados a funciones de administración tributaria: indicadores relativos al personal/1 (continuación)

País	Indicadores del empleo del personal y ratios relacionadas de las administraciones tributarias (2009)					Factores significativos que puedan influir o con influencia demostrada sobre las ratios
	TTC (todas las funciones/2)	TTC (tributarias y generales) /2	% de TTC para las funciones tributarias/generales	Ciudadano s/ TTC en funciones tributarias/generales	Población activa/TTC en funciones tributarias y generales	
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE						
Argentina	23.206	14.699	63,3	1.729	1.116	
Bulgaria	7.976	7.976	100,0	949	401	
China	750.000	660.000	88,0	1.780	1.233	
Chipre/2	854	842	98,6	933	479	
La India	42.108	42.108	100,0	28.476	11.091	Únicamente administración de impuestos directos
Indonesia	31.825	31.825	100,0	7.276	3.560	
Letonia	4.300	2.885	67,1	526	411	
Lituania	3.816	3.816	100,0	875	430	
Malasia	No disp.	9.942	No disp.	No disp.	1.145	Únicamente administración de impuestos directos
Malta/2	396	367	92,7	1.051	477	
Rumanía	30.839	24.200	78,5	696	386	Excluye las funciones del fraude fiscal
Rusia	179.315	173.021	96,5	791	438	
Arabia S.	1.184	586	49,5	21.553	11.812	Gama de impuestos muy limitada
Singapur	1.712	1.712	100,0	2.926	1.770	
Sudáfrica	14.751	14.751	100,0	3.344	1.178	Incluye la administración de aduanas

Fuentes: respuestas de los países a la encuesta, informes anuales de las administraciones tributarias. La OCDE en cifras 2010, la publicación de la *CIA World Factbook*, y la *IMF Statistics Database* (Base de datos estadística del FMI). (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

15. Por lo que respecta a los países miembros de la OCDE, es evidente que los mayores niveles de coherencia los encontramos en relación con la ratio basada en los datos de población activa (es decir, el número de personas activas por cada TTC):

- Nueve organismos de administración tributaria tienen ratios inferiores a 400 (algunas incluyen funciones de aduanas).
- Siete organismos tienen ratios en el tramo de 401 a 500, y siete están en el tramo entre 501 y 600; y
- Diez organismos tienen ratios por encima de 600 (comprendidos siete cinco muy distanciados geográficamente (a saber: Chile, Islandia, Japón, Corea, México, Suiza y los Estados Unidos) para los que la ratio es superior a 1.000.

16. En los casos de **Chile** (1.864:1) e **Islandia** (2.513:1), los datos sobre sus plantilla no abarcan toda la gama de funciones de administración tributaria; a consecuencia de lo cual las ratios respectivas no se pueden comparar de manera directa con otras.

17. En el caso de **Japón**, cuya ratio es 1.177:1, la dotación de personal de la NTA se ha mantenido entre 50.000 y 56.000 durante los últimos cincuenta años, lo que refleja las decisiones adoptadas para mantener unos recursos constantes y, lo que es importante, para minimizar la carga de trabajo. En comparación con otros países, la carga de trabajo administrativo se ha mantenido relativamente baja, en cierto modo, debido a las características de la estructura de su sistema tributario (altos niveles de declaración, obligación de pago infrecuente, la extendida utilización del sistema de retenciones) que reducen su carga de trabajo

operativo. Por ejemplo, hasta 2004⁵⁴, se aplicaba un umbral relativamente alto para el registro por razón del IVA (a saber: el equivalente a aproximadamente 300.000 €) comparado con otros, y obligación de pago y presentación de la declaración del IVA trimestral, bienal y anual. También, se exige la presentación de declaraciones y pagos semestrales en relación con el impuesto sobre sociedades, las retenciones de impuestos en la fuente sobre las rentas derivadas de dividendos e intereses y de ciertos pagos por la prestación de servicios independientes; mientras que a la mayoría de los contribuyentes asalariados se les aplica un sistema de retención liberatorio sobre sus sueldos y salarios (con obligaciones mínimas de registro para los contribuyentes y de operaciones anuales vinculadas al impuesto). También es importante tener en cuenta que la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales la efectúa un organismo distinto.

18. **Corea** (con una ratio de 1.278:1) aplica también la retención en la fuente para dividendos e intereses y sobre ciertos pagos efectuados por la prestación de servicios personales independientes. Corea aplica en gran medida los sistemas de retención en la fuente liberatorios para la mayoría de los contribuyentes asalariados (los empleadores practican la retención mensual, calculan las obligaciones tributarias de los empleados y practican la liquidación final al término del ejercicio) y exige la presentación de declaraciones y pago semestral en lo que concierne al IVA.

19. Con unas recaudaciones anuales equivalentes al 20 por ciento del PIB, el sistema tributario de **México** (ratio de 1.738:1) es considerablemente menor que el resto de los países de la OCDE. Su sistema tributario se caracteriza por la fuerte implantación del mecanismo de retenciones en la fuente liberatorio para los contribuyentes asalariados empleados por cuenta ajena, con un registro muy limitado de contribuyentes personas físicas (aproximadamente el 20 por ciento de la población activa, según datos oficiales) y una población relativamente pequeña de contribuyentes con personalidad jurídica registrados.

20. La ratio muy elevada de **Suiza** (4.794:1) es resultado de que la Administración Tributaria Federal, pese a ser la única responsable de todos los aspectos de la administración del IVA, tiene muy limitadas sus responsabilidades en relación con los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las sociedades, que son administrados en el ámbito territorial periférico por parte de organismos independientes en cada cantón. Por este motivo, la ratio refleja en gran medida casi la totalidad de los costes de la administración del IVA, por lo que no puede compararse con el resto de organismos de administración tributaria.

21. En el caso de los **Estados Unidos** (donde la ratio es 1.680:1), la comparación de los niveles relativos de dotación de personal con otros países encuestados resulta poco significativa debido a la ausencia de un IVA (o de un impuesto equivalente) administrado a escala nacional, impuesto que sí se aplica en la mayoría de los países restantes de la OCDE. Otra complicación añadida es que, a diferencia de la mayoría de los países encuestados, los estados federales aplican impuestos sobre la renta y sobre las ventas de minoristas, que se administran de forma independiente por parte de agencias tributarias de los distintos estados, y no a través del IRS. Por tales motivos, la ratio calculada para el IRS no es realmente comparable con la de otros organismos de administración tributaria de los restantes países de la OCDE, circunstancia aplicable igualmente a su ratio de "coste de recaudación".

22. Por lo que respecta a los organismos de administración tributaria de los países encuestados no pertenecientes a la OCDE, la ratio calculada refleja un patrón incluso más divergente que varía desde el tramo justamente por debajo de 400:1 a más de 11.000:1. No se ha identificado la gama completa de factores que explican tal disparidad.

⁵⁴ Si nos remontamos hasta 1989, el impuesto sobre el consumo en Japón ha funcionado con unos umbrales muy altos de frecuencia de declaración y pago, que requerían únicamente declaraciones y pagos semestrales (en el caso de los considerados grandes contribuyentes) o anuales (en el caso de otros). De forma progresiva y a lo largo del tiempo, este país ha ido modificando dichos requisitos hasta el punto en que, ahora, emplea ciclos de declaración y pago mensuales, trimestrales, semestrales y anuales que abarcan toda la gama de contribuyentes, desde los mayores a los menores, esta vez, por regla general en línea con el tipo de mecanismos observados en la mayoría de los países miembros de la OCDE.

Tendencias en recursos humanos en total en los organismos de administración tributaria de la OCDE

23. Basándose en los datos comunicados en el caso de los países de la OCDE en las cuatro ediciones de esta serie desde 2004 (véase la Tabla 22), se observa una tendencia evidente a la reducción de las plantillas de las administraciones tributarias, tendencia que tiene probabilidades de tener continuidad en el futuro.

Tabla 22. Tendencias de las plantillas totales de los organismos de administración tributaria miembros de la OCDE y movimientos previstos para el futuro/1

País	Recursos humanos totales (TTC) dedicados a funciones de administración tributaria				Cambio neto (en %) desde 2002	Reducciones futuras exigidas/previstas por los organismos de administración tributaria
	2002	2004	2007	2009		
Australia	19.177	20.645	20.738	19.932	+3,9	Dividendo de eficacia anual—reducción de 1,25% p.a.
Austria	8.750	No disp.	7.993	7.732	-11,6	Reducciones de 278 trabajadores TTC hasta 2013.
Bélgica	21.489	18.696	17.322	No disp.	No disp.	Reducción en todas las administraciones públicas del 0,7% en 2009 y 2010.
Canadá	38.381	37.323	36.717	38.207	-0,5	Congelación del presupuesto operativo para 2010/11 y 2011/12.
Chile	3.442	3.569	3.801	3.995	+16,1	Plan de austeridad presupuestaria en 2010 tras las catástrofes naturales.
Rep. Checa	14.720	15.077	14.679	14.756	+0,3	Reducción prevista de los presupuestos públicos en recortes de personal exigidos.
Dinamarca	8.226	9.826	8.026	7.680	+4,3	Reducción de los costes de personal en un 35% para 2014 en comparación con 2004.
Finlandia	6.323	6.305	5.913	5.595	-11,5	Programa de recortes de personal (595 TTC, -10,5%) desde 2009 hasta 2014.
Francia	75.046	76.208	75.280	72.814	-3,0	Reducción del 10% necesaria en 2011-2013 (2.650 TTC en 2011).
Alemania	122.278	118.000	111.988	112.291	+0,3	Presupuestos establecidos a nivel administrativo periférico.
Grecia	14.000	12.779	12.566	No disp.	No disp.	(No se han comunicado.)
Hungría	13.258	9.399	13.567	15.182	+12,2	(No se han comunicado.)
Islandia/2	486	541	No disp.	72	No disp.	Los datos no parecen comparables.
Irlanda	6.364	6.400	6.656	6.105	-4,1	Se aplica un programa de reducción desde 2008 y está previsto que continúe.
Italia	47.575	34.677	54.619	No disp.	No disp.	(No se han comunicado.)
Japón	56.718	56.315	56.159	56.216	-0,9	(No se han comunicado.)
Corea	16.845	17.023	17.179	19.779	+18,0	(No se han comunicado.)
Luxemburgo	628	885	907	915	+45,7	(No se han comunicado.)
México	28.292	26.737	21.119	26.129	-8,0	Reducción del personal adm. para finales de 2010 (8%) Y 2011 (4%).
Países Bajos	25.400	26.000	25.500	23.606	-7,1	Reducción presupuestaria de un 16% en cuatro años.
Nueva Zelanda	3.257	3.179	4.172	4.227	+29,8	Previsión de reducciones en el IRD de 243 y 200 TTC en 2010 y 2011/1.
Noruega	6.305	6.058	5.849	6.261	-0,6	(No se han comunicado.)
Polonia	51.435	50.132	50.655	No disp.	No disp.	(No se han comunicado.)
Portugal	13.238	11.560	11.463	10.760	-18,7	(No se han comunicado.)
Rep. Eslovaca	5.791	6.097	5.144	5.686	-1,8	(No se han comunicado.)
Eslovenia	No disp.	2.690	2.551	2.470	-3,4	Decisión del Gobierno de reducir personal en un %1 p. a.
España	23.961	27.415	27.513	27.775	+15,9	(No se han comunicado, pero el Gobierno tiene planificado racionalizar las estructuras).
Suecia	9.030	10.851	8.650	7.920	-12,2	(No se han comunicado.)
Suiza	No disp.	1.000	935	985	-1,5/2	Reducción del gasto en personal del 1% en 2010/11, 2% en 2012-13.
Turquía	41.880	39.943	41.525	41.341	-1,2	(No se han comunicado.)
Reino Unido/2	81.859	73.863	88.934	70.700	-13,6	Recortes del gasto bruto del 25% en cuatro años.
EEUU	100.229	98.735	92.017	92.577	-7,6	(No se han comunicado.)

Fuentes: 1ª, 2ª y 3ª ediciones de la Serie "Información comparada" y las respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)
p.a.= por año, adm.=administrativo

24. El Cuadro 28 expone las circunstancias del organismo tributario finlandés que, según los datos presentados en esta serie, opera con una plantilla relativamente corta y, a la vez, muestra un buen equilibrio entre coste y eficacia; pese a lo cual anuncia que seguirá reduciendo su plantilla hasta 2015.

Cuadro 28. Hacer más con menos... la experiencia finlandesa y planes futuros

Aplicación del régimen fiscal con menor intervención humana y menos costes: desde 2003, el propósito de la Administración Tributaria ha sido mejorar considerablemente la productividad en el desempeño de sus tareas. El objetivo es conseguir llevar a cabo el cálculo del impuesto con los menores costes y la mayor eficacia posibles, y con el menor volumen de trabajo necesario. Pese a las exigencias de ahorro, la fiscalidad deberá ser uniforme y adecuada de forma que se obtenga recaudación y se redistribuya esta en las cantidades y en los momentos adecuados. La eficacia de la fiscalidad y los servicios a los administrados deben mantenerse a niveles altos.

Reducción de la plantilla en cientos de empleados: en la práctica, mejorar la productividad y la eficacia económica supone emplear una plantilla más corta para conseguir llevar a cabo las estimaciones fiscales. La Administración Tributaria ha incrementado el volumen de las operaciones efectuadas por medios electrónicos y el traslado de las informaciones, además de automatizar y reorganizar sus funciones, a consecuencia de lo cual, ha sido capaz de reducir su plantilla sin que ello acarree efectos significativos a los servicios prestados o al control fiscal ejercido. El número de empleados que alcanzan la edad de jubilación va en aumento, lo que ha servido la oportunidad de disminuir la plantilla, de conformidad con los principios de su Gobierno en ejercicio respecto a las políticas de recursos humanos en las administraciones públicas. Entre 2003 y 2009, la disminución de la plantilla de la Administración Tributaria podía cuantificarse en 700 trabajadores equivalentes a la modalidad de a tiempo completo. El objetivo para 2015 es reducir la plantilla en varios centenares de empleados más a tiempo completo. Además, la Administración Tributaria deberá concentrar sus funciones en unidades de mayor tamaño. Se han establecido nuevas oficinas con el propósito de aumentar la eficacia. El objetivo es reducir los gastos totales de los alquileres, a pesar incluso del descenso general que estos han experimentado.

Fuente: Informe anual de la Administración Tributaria de Finlandia (Vero) 2009.

Distribución de personal por grupos funcionales

25. Dada la similitud de los impuestos administrados en la mayoría de los países encuestados, adquiere importancia el modo de distribución de estos recursos atendiendo a grupos funcionales de amplio espectro. En la Tabla 22, se recogen las prácticas por países en relación con la asignación de sus recursos en 2009 a las funciones destinadas al cumplimiento con las obligaciones tributarias (a saber: inspección y tareas de comprobación conexas, así como la recaudación en periodo ejecutivo) y otros grupos de funciones clave. Teniendo en cuenta los problemas de definición (de lo que constituye, por ejemplo, una inspección tributaria), y la posibilidad de que existan ciertas incoherencias en la recopilación de datos, conviene interpretar con precaución esta información.⁵⁵ No obstante, la Tabla explicita que las políticas y prácticas de asignación de los recursos humanos pueden diferir sensiblemente de un país a otro, lo que puede justificar un estudio más detallado. Por ejemplo:

- **Funciones de gestión de clientes:** en este grupo, de forma llamativa, en torno al 40 por ciento de las administraciones tributarias han comunicado destinar más del 30% de su personal total a esta categoría; de entre las cuales, dos tercios (13) comunicaron costes en TI inferiores al 10% (o no pudieron cuantificar el coste en TI).
- **Inspección, investigación y o tras funciones de comprobación:** las respuestas de los países a la encuesta para esta categoría variaron considerablemente, oscilando desde el

⁵⁵ A los efectos del cuestionario se utilizaron las siguientes definiciones: 1) *Funciones de gestión de clientes:* todas las funciones relacionadas con los expedientes de los contribuyentes (por ej. registro, proceso de datos, contabilidad, presentación de declaraciones, gestión del impuesto retenido en la fuente, almacenamiento, etc.); 2) *Inspección, investigación y otras funciones de comprobación* - el personal destinado a funciones vinculadas a la comprobación (mediante visitas a las dependencias del contribuyente, entrevistas en las oficinas de la administración o actuaciones escritas) de la información contenida en la declaración del contribuyente respecto de todos los impuestos administrados por el organismo de administración tributaria; y 3) *Funciones de gestión corporativa:* el personal destinado a la gestión de recursos humanos, tecnologías de la información, gestión de dependencias, suministros, seguridad, garantías internas y finanzas.

7,0 hasta el 70%. En torno a la mitad de las administraciones tributarias encuestadas comunicaron que asignaban más del 30% e su personal a esta función, incluidas doce que asignaban más del 40% (Argentina, Austria, Bélgica, Bulgaria, Dinamarca, Finlandia, Alemania, Israel, Italia, Japón, los Países Bajos y Singapur).

- Recaudación en periodo ejecutivo y funciones conexas: la utilización de personal en las funciones en esta categoría osciló desde el 2,4 hasta casi el 34% (en los Estados Unidos). Resulta llamativo el que 22 administraciones tributarias dijese emplear más del 10% de su personal total, lo que indica la importancia relativa de esta función en muchos organismos; en general, las administraciones tributarias de los países de la OCDE dedicaron una parte considerablemente mayor de sus recursos a este ámbito de la administración tributaria.
- Funciones de gestión corporativa (incluidas las de soporte de TI): la utilización de personal en esta categoría osciló desde el 2 hasta el 38%. Dos tercios (33) de las administraciones tributarias comunicaron una afectación superior al 10% de su personal total, y que en 9 de ellas el porcentaje excedía del 15% (Australia, Chile, Islandia, Malasia, Noruega, Rumanía, Eslovenia, Sudáfrica y España).

Gráfico 4. Empleo medio de personal en las principales funciones tributarias (países de la OCDE)

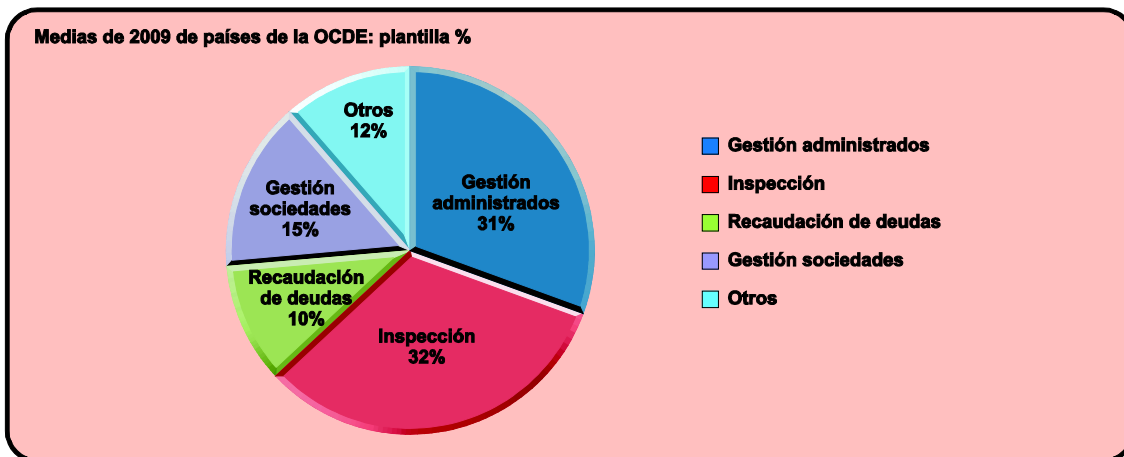


Gráfico 5. Empleo medio de personal en las principales funciones tributarias (países no pertenecientes a la OCDE)

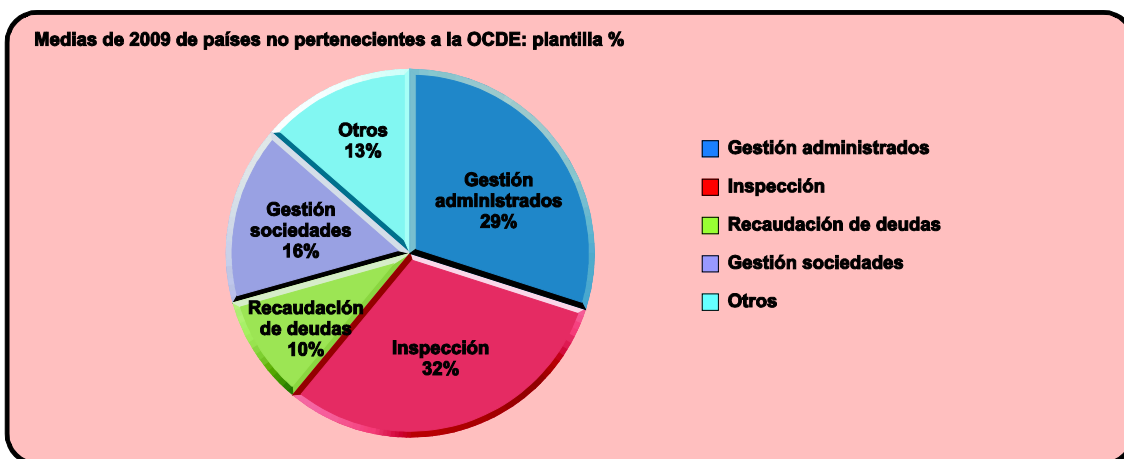
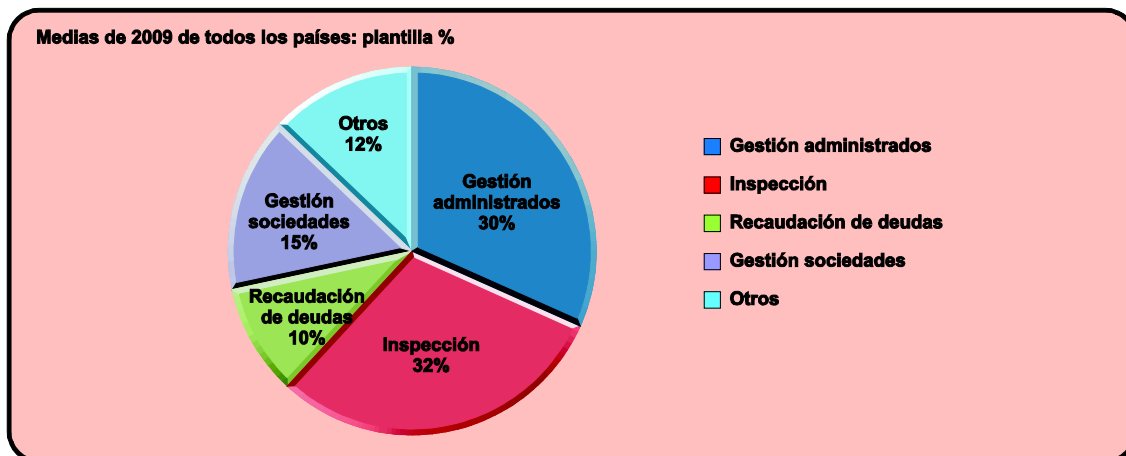


Gráfico 6. Empleo medio de personal en las principales funciones tributarias (todos los países)



Media de los recursos humanos (% del total) destinados a las principales funciones de la administración tributaria (2009)					
Países	Gestión de clientes	Inspecciones y otras comprobaciones	Recaudación de deudas en vía ejecutiva	Gestión corporativa	Otros
Países de la OCDE	30.76	32.43	10.41	14.79	11.68
Países no pertenecientes a la OCDE	28.91	32.43	10.14	15.60	12.92
Todos los países	30.22	32.43	10.33	15.02	12.04

26. Entre los factores que pueden explicar algunas de estas disparidades entre países en la asignación de recursos humanos a las distintas funciones se incluyen (1) la utilización de un sistema de liquidación del impuesto sobre la renta confeccionada por la administración frente al sistema de auto-liquidación; (2) el nivel de automatización de las tareas rutinarias de la gestión del impuesto; (3) el grado de centralización de ciertas funciones y la consiguiente falta de necesidad de plantilla (por ej., tratamiento de datos y centros de contacto); (4) el nivel de externalización (por ej. para las funciones informáticas), que se trata de forma breve en la sección siguiente; (5) la cantidad de personal destinado a funciones generales; (6) la importancia y tamaño de la red de oficinas de la administración tributaria y (7) inexactitudes del recurso subyacente del uso de los datos. El hecho de la marcada oscilación de los datos señala a la necesidad de ser cautelosos a la hora de realizar ejercicios comparativos de referencias.

Externalización de funciones u operaciones de los organismos de administración tributaria

27. La subcontratación de servicios es un fenómeno en alza en el sector privado, fenómeno que va en aumento también en la práctica de las agencias estatales, incluidos algunos organismos de administración tributaria que ven un medio de gestionar sus tareas y funciones de una forma más económica. La subcontratación de los servicios de la infraestructura de TI es muy frecuente en el caso de las administraciones tributarias de la OCDE (por ej. Australia,

Nueva Zelanda y el Reino Unido) y, de hecho, en algunos países, sus Gobiernos han aprobado medidas para la subcontratación de los servicios de la infraestructura de TI al considerarla una prioridad. Para la elaboración de esta serie, se les pidió a las administraciones tributarias que identificasen si se habían subcontratado funciones específicas de administración tributaria (no exclusivamente de TI).

28. Más allá de la recaudación del pago de los tributos donde se recurre frecuentemente a la subcontratación, en las respuestas de los países a la encuesta se observa que la subcontratación no constituye un recurso habitual: en la atención a las consultas de los contribuyentes (9 administraciones tributarias), funciones de tratamiento de datos (15 administraciones) y tareas de recaudación de las deudas en periodo ejecutivo (9 administraciones); aunque, en el caso del último grupo de administraciones, en tres de estas tareas corresponden a otros organismos públicos o semipúblicos: es el caso de Chile, Italia y Suecia.

Tipo de tareas fiscales subcontratadas	Administraciones tributarias que subcontratan estas tareas
Recaudación y tramitación de pagos tributarios (por ej., vía bancaria/ oficinas de correos)/1	Más de 30 administraciones tributarias comunicaron el empleo de la subcontratación para la recaudación y tramitación de pagos tributarios
Atención a las consultas de los contribuyentes (por ej. en centros de recepción de llamadas)/1	Australia, Chile, México, España, EEUU China, La India, Lituania, Malasia
Operaciones de tratamiento de datos	Dinamarca, Finlandia, Alemania (algunas regiones), Hungría, Islandia, Irlanda, México, Eslovenia, Suecia, Turquía, Reino Unido, China, La India, Lituania, Malasia

/1. Ejemplos: en el caso de los pagos, el IRS estadounidense cuenta con un sistema denominado Localidad Segura (*Lockbox Facility*). Se trata de un servicio de recaudación y tramitación de pagos cuyo proveedor es una red de instituciones financieras que agilizan el flujo de fondos al Tesoro. Esta tramitación comercial por un tercero tiene lugar a través de un contrato con el *Internal Revenue Service* (IRS) y el Servicio de Gestión Financiera (*Financial Management Service*, FMS) y requiere el uso del Impreso 1040-V, y el cupón de pago *Payment Voucher*. Ciertos contribuyentes deudores deben remitir su cupón y realizar el pago a una ubicación establecida (un banco de Localidad Segura). En el caso de la Atención a las consultas de los contribuyentes, el IRS cuenta con la participación del Instituto Nacional de Teletrabajo (*National Telecommuting Institute* NTI), que recibe pedidos de atención en materia fiscal por parte de los contribuyentes el número gratuito 1-800-829-3676. El Departamento de programas de distribución de impresos tributarios (*Tax Forms Distribution Programmes* Section, TFDPS) presta labores de apoyo en cuanto a información de productos fiscales, actualizaciones de programas y directrices de procedimiento y material de referencia a quienes prestan el servicio.

29. Teniendo en cuenta el elevado número de administraciones tributarias a las que se exige que reduzcan costes en los próximos años, es probable que aumente a medio plazo el recurso a la subcontratación o a la prestación de servicios de forma conjunta en el caso de muchas de las agencias estatales. En relación al último criterio mencionado, dos administraciones tributarias (Nueva Zelanda y el Reino Unido) comunicaron para esta serie que sus Gobiernos estaban planteándose o bien realizando pruebas piloto para la prestación de ciertos servicios de apoyo administrativo (gestión de sus recursos humanos, gestión de las oficinas) para toda la Administración Pública o como multiagencia.

Las funciones de naturaleza distinta a la tributaria ejercidas por los organismos de administración tributaria

30. En el Capítulo 1 se hizo referencia a la tendencia de los Gobiernos a asignar a sus administraciones tributarias funciones de otra naturaleza, y las razones de esta asignación (véase Tabla 4). A fin de ahondar en la importancia de este fenómeno, la Tabla 20 contiene datos sobre la proporción estimada de los costes imputables a esas funciones no tributarias para cada una de las administraciones durante el periodo comprendido entre 2005 y 2009 (en los casos en que se dispone de dichos datos). Las observaciones fundamentales son las siguientes:

- Los porcentajes de costes incurridos por razón de funciones de naturaleza no tributaria permanecen relativamente constantes durante el periodo 2005-2009, hecho que sugiere que esta práctica no ha aumentado en los últimos años.
- En el caso de Argentina, Austria, Dinamarca, Estonia, México, los Países Bajos y Sudáfrica, estos costes incurridos por funciones de naturaleza distinta a la tributaria son, en parte, imputables a la gestión de aduanas.
- En el caso de países tales como Canadá y Nueva Zelanda, el hecho de que la administración tributaria tenga competencias en materia de bienestar social parece ser el factor más determinante, y en el caso de Nueva Zelanda constituye una parte muy importante del gasto total (aproximadamente, el 35%).

Tabla 23. Datos totales sobre recursos humanos destinados a las principales funciones de la administración tributaria en 2009

País	Recursos humanos en todas las funciones tributarias en 2009 (TTC)	Recursos humanos totales en las funciones de los tributos principales/1									
		Funciones de gestión de clientes		Inspección, investigación y otras funciones de comprobación		Recaudación en periodo ejecutivo y funciones conexas		Funciones de gestión corporativa		Otras funciones	
		Nº	% del total	Nº	% del total	Nº	% del total	Nº	% del total	Nº	% del total
1) Países de la OCDE											
Australia/2	19.932	4.462	22,4	6.005	30,1	1.748	8,8	4.756	23,9	2.961/2	14,9
Austria	7.732	912	11,8	5.495	71,1	835	10,8	91	1,2	399	5,2
Bélgica/2	18.345	5.631	30,7	8.322	45,4	2.392	13,0	2.000	10,9	0	0
Canadá/2	38.207	10.647	27,9	10.250	26,8	7.378	19,3	7.584	19,8	2.348	6,1
Chile/2*	3.995	848	21,2	1.546	38,7	0	0,0	1.520/2**	38,0	81	2,0
Rep. Checa	14.756	8.670	58,8	3.143	21,3	927	6,3	283	1,9	1.733	11,7
Dinamarca	7.680	2.127	27,7	3.124	40,7	950	12,4	1.300	16,9	179	2,3
Estonia	878	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Finlandia/2	5.595	2.225	39,8	2.484	44,4	392	7,0	364	6,5	130	2,3
Francia/2	72.814	26.938	37,0	9.114	12,5	15.185	20,9	13.669	18,8	7.908	10,9
Alemania/2	112.291	0	0	72.291	65,0	12.700	11,3	3.000	2,7	23.600	21,0
Grecia	No disp.	No disp.	No disp.	2.714	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Hungría	15.182,8	4.329,0	28,5	5.656,5	37,3	2.760,1	18,2	2.737,2	18,0	0	0
Islandia/2	72	37	51,4	7	9,7	0	0	15	20,8	13	18,1
Irlanda/2	6.105	2.268	37,1	2.021	33,1	438	7,2	1.124	18,4	254	4,2
Israel	5.616	555	9,9	3.212	57,2	755	13,4	828	14,7	266	4,7
Italia/2	33.584	11.395	33,9	16.214	48,3	0	0	5.975	17,8	0	0
Japón/2	56.216	No disp./2	No disp.	39.190	69,7	7.999	14,2	1.309	2,3	7.718	13,7
Corea/2	19.094	11.783	61,7	3.821	20,0	0	0	262	1,4	3.225	
Luxemburgo		16,9									
México/2	895,5	451,5	50,4	102,0	11,4	172,0	19,2	62,8	7,0	107,3	12,0
Países Bajos/2	26.129	3.845	14,7	9.549	36,5	5.931	22,7	4.722	18,1	2.082	8,0
Nueva Zelanda	23.606	2.000	8,5	13.831	58,6	1.800	7,6	3.723	15,8	2.252	9,5
Noruega	4.227	2.093	49,5	810	19,2	398	9,4	480	11,4	446	10,6
Polonia	6.261	2.258	36,1	1.387	22,2	318	5,1	1.271	20,3	1.027	16,4
Portugal/2	60.401	8.733	14,5	10.417	17,2	6.813	11,3	5.593	9,3	28.845	47,8
Rep. Eslovaca	10.760	7.208	67,0	1.884	17,5	No disp.	No disp.	1.668	15,5	0	0
Eslovenia	5.686	2.261	39,8	1.699	29,9	315	5,5	988	17,4	424	7,5

Tabla 23. Datos totales sobre recursos humanos destinados a las principales funciones de la administración tributaria en 2009 (continuación)

País	Recursos humanos en todas las funciones tributarias en 2009 (TTC)	Recursos humanos totales en las funciones de los tributos principales/1									
		Funciones de gestión de clientes		Inspección, investigación y otras funciones de comprobación		Recaudación en periodo ejecutivo y funciones conexas		Funciones de gestión corporativa		Otras funciones	
		Nº	% del total	Nº	% del total	Nº	% del total	Nº	% del total	Nº	% del total
España	2.470	983	39,8	364	14,7	248	10,0	668	27,0	207	8,4
Suecia/2	7.695	1.400	18,2	2.300	29,9	220	2,9	1.275	16,6	2.500	32,5
Suiza	985	85	8,6	300	30,5	60	6,1	130	13,2	410	41,6
Turquía	41.341	22.403	54,2	3.160	7,6	3.237	7,8	1.495	3,6	11.046	26,7
Reino Unido/2	70.700	14.237	20,1	25.176	35,6	7.147	10,1	12.753	18,0	11.388	16,1
EEUU	92.577	30.603	33,1	12.863	13,9	31.000	33,5	15.660	16,9	2.451	2,6
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE											
Argentina	14.699	3.213	21,9	6.058	41,2	724	4,9	2.013	13,7	2.691	18,3
Bulgaria	7.976	2.051	25,7	3.593	45,0	379	4,8	953	11,9	1.000	12,5
China	750.000	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Chipre/2	842	133	15,8	304	36,1	79	9,4	163	19,4	163	19,4
La India	42.108	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Indonesia	31.825	26.122	82,1	3.810	12,0	761	2,4	1.132	3,6	0	0
Letonia	2.885	699	24,2	1.146	39,7	218	7,6	403	14,0	419	14,5
Lituania	3.816	1.492	39,1	1.066	27,9	249	6,5	456	11,9	553	14,5
Malasia	9.942	2.001	20,1	2.152	21,6	1.771	17,8	4.018	40,4	0	0
Malta/2	367	96	26,2	57	15,5	47	12,8	37	10,1	130	85,4
Rumanía/2	24.200	6.307	26,1	8.287	34,2	2.530	10,5	5.866	24,2	1.210	5,0
Rusia/2	173.021	27.959	16,2	67.713	39,1	11.360	6,6	27.535	15,9	38.454	22,2
Arabia S./2	586	223	38,1	211	36,0	152	25,9	0	0	0	0
Singapur	1.712	165	9,6	920	53,7	201	11,7	281	16,4	145	8,5
Sudáfrica/2	14.751	4.556	30,9	2.845	19,3	1.615	10,9	3.137	21,3	2.598	17,6

Fuentes: respuestas de los países a la encuesta e informes anuales de las administraciones tributarias. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.) ETC: Equivalente a tiempo completo

Capítulo 6. Información sobre resultados operativos

Resumen

Este capítulo presenta datos relativos a los resultados en el caso de áreas importantes de la administración tributaria comunicada por los organismos tributarios u obtenidos de otras fuentes. Además, se presentan diversas ratios que se usan habitualmente para medir comparativamente mediante indicadores de referencia los resultados de las administraciones tributarias.

Aspectos clave y observaciones

Recaudación tributaria

- Los niveles de presión fiscal varían enormemente entre los países encuestados. En el ejercicio de 2008, 9 países de Europa (Austria, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Hungría, Italia, Noruega y Suecia) tenían ratios de impuestos a PIB superiores al 40%. En cambio, la recaudación total de otros seis países encuestados (entre ellos China, La India, Indonesia, Arabia Saudí y Singapur) fue inferior al 20% del PIB, mientras que justo la mitad de los países encuestados presentaban una tasa de presión fiscal total entre el 30 y el 40% del PIB.
- En general, el ejercicio fiscal de 2008 para los países de la OECD experimentó un declive de la recaudación tributaria del 0,6% de PIB, un resultado ocasionado por la desaceleración económica asociada con la crisis financiera mundial; los países que mostraron una bajada significativa de la recaudación tributaria (es decir, superior al 2% del PIB) en 2008 fueron Australia, Islandia, Irlanda, Israel y España).

Devoluciones de impuestos pagados en exceso

- La incidencia del total de devoluciones de impuestos pagados en exceso muestra una marcada variación entre los distintos países y refleja un variado abanico de diseños de sistemas de gestión tributaria, así como de otros factores que muestran consecuencias importantes para las respectivas cargas de trabajo de los organismos de administración tributaria.
- Si se observa la tendencia en este periodo de cinco años, se aprecia un aumento global de las devoluciones en los impuestos, en parte, debido a la influencia de la recaudación en muchos países tras la crisis económica.

Prestación del servicio a los contribuyentes

- La práctica de aplicar estándares a las áreas de prestación de servicio más importantes y la supervisión de los resultados obtenidos al respecto sigue siendo una práctica relativamente inmadura entre los organismos de administración tributaria, de entre los que más de la mitad de los encuestados cuenta con un conjunto completo de estándares.
- En relación con los servicios estudiados, los criterios que se han fijado con más frecuencia son los correspondientes a la gestión de la devolución de IVA y a las consultas escritas, la respuesta a las consultas telefónicas y la resolución de las quejas planteadas por los contribuyentes. Es menos habitual que se fijen estándares en lo que concierne al tratamiento de las declaraciones de renta y el registro de nuevas empresas.
- Los estándares aplicados en algunas áreas de prestación de servicio (y los niveles de servicio logrados) varían significativamente (por ej. respecto de la gestión de las devoluciones de IVA) entre los organismos tributarios.

Actividades de comprobación

- La cuantía de los resultados de la comprobación (expresada como parte de la recaudación anual neta) varía considerablemente, aunque, en el caso del 50% de las administraciones tributarias representa menos del 4% de la recaudación anual neta; 13 organismos de administración tributaria comunicaron resultados inferiores al 2% de su recaudación neta; otros 13 ofrecieron una cifra en el rango 2 a 4%; mientras que 14 comunicaron que su resultado excedía del 4% (incluidos cinco que superaban el 8%).
- Si se observan los datos en este periodo de cinco años, en los casos en que se dispone de ellos, en torno a la mitad de los organismos encuestados comunicaron aumentos llamativos (+20%) de la cuantía total de sus resultados de comprobación.

Recaudación de las deudas tributarias

- La incidencia de los impuestos impagados, como se muestra en el volumen relativo de sus relaciones de impagos, varía sustancialmente entre los países encuestados, lo que indica una variación importante en el nivel general de cumplimiento del pago por parte de los contribuyentes.
- Aplicando la ratio de referencia impagos tributarios agregados totales a fin de ejercicio (sin incluir la deuda recurrida)/recaudación neta total para 2009 como indicador general de la magnitud relativa de la relación de impagos: 13 países mostraron una ratio <5%; 8, una ratio entre el 5 y el 10%; 12, entre el 10 y el 20%; y 7 una ratio > 20%.
- Aplicando la misma ratio de referencia, hay doce administraciones tributarias (Australia, Austria, Alemania, Irlanda, Japón, Corea, Países Bajos, Noruega, Suecia, Singapur, Eslovenia y los EEUU) que muestran, en general, una ratio inferior al 5% cada año durante el periodo de cinco (con lo que indican altos niveles sistemáticos de cumplimiento de las obligaciones de pago y operaciones de recaudación eficaz de deuda).
- Los datos de los cuestionarios indican que los impactos de la crisis financiera mundial sobre los programas de recaudación tributaria de los organismos de administración tributaria fueron muy desiguales (por ej., casi el 40% de dichos organismos comunicaron un aumento del valor total de su relación de impagos durante los ejercicios de 2007 al final del 2009 que superaba el 20%; en tanto que, en el caso de 13 organismos, este aumento superó el 40%;
- Las respuestas de los países a la encuesta revelan la existencia de deficiencias en los sistema de gestión de la información de muchos organismos de administración tributaria; por ejemplo, al menos un tercio de estos organismos no pudieron comunicar uno o más de los elementos de la información más básica de los programas en relación con sus actividades de recaudación de deuda (por ej. un poco más de una cuarta parte no pudieron comunicar el número de expedientes de impago ni el importe correspondiente)

1. En este capítulo se ofrece un esbozo general de los datos recabados en lo que concierne a los resultados obtenidos por las administraciones tributarias. En él se abordan las siguientes áreas: 1) recaudación tributaria; 2) devolución de impuestos pagados en exceso; 3) determinados aspectos de la prestación de servicios al contribuyente; 4) actividades de comprobación; 5) resolución de controversias y 6) recaudación de impuestos impagados.

2. Dada la naturaleza "comparativa" de esta publicación, se ha hecho todo lo posible para aplicar un criterio común a todos los países encuestados para la interpretación de términos o expresiones tales como "comprobación", "controversia", "impago tributario". Por las razones indicadas tanto en este capítulo como en otros apartados de esta publicación, es importante interpretar esta información y extraer conclusiones con sumo cuidado en lo relativo a la

eficiencia y eficacia relativas de cada organismo de administración tributaria concreto. Conviene referirse a otros apartados de este informe (por ej. a los datos referidos al ámbito de los impuestos recaudados y a la afectación de los recursos) a fin de identificar los factores que puedan explicar las situaciones que puedan resultar inhabituales.

Recaudación tributaria

3. El resultado final del trabajo de los organismos nacionales de recaudación es el importe neto de la recaudación (una vez efectuadas las devoluciones) que pueden pasar a engrosar las arcas del Estado. En este apartado se ofrece información sobre la recaudación tributaria neta total de los países encuestados en todos los niveles de la administración pública, expresada habitualmente como la "carga fiscal" de un país. La mayor parte de esta recaudación, con la excepción en algunos países de las cotizaciones a los seguros sociales (véase Capítulo 1, Tabla 3), la realizan los organismos tributarios encuestados.

4. Por lo general la OCDE intenta publicar datos internacionalmente comparables sobre las recaudaciones tributarias en todos los niveles de la administración pública de los Estados que la integran. El término "impuestos" se refiere a los pagos obligatorios y sin contrapartida efectuados al Estado. El pago de impuestos no recibe contrapartida en el sentido de que los beneficios que la administración proporciona a los contribuyentes normalmente no son proporcionales a sus pagos. Conviene tener presente que los resultados de las ratios publicadas por la OCDE dependen tanto del denominador (PIB) como del numerador (la recaudación tributaria), y que el numerador es susceptible de revisión por numerosos motivos. Se aconseja a los lectores que se dirijan a la publicación de la OCDE "*Revenue Statistics 1965-2009, edición de 2010* para obtener más información concerniente a los efectos de las revisiones del PIB sobre los resultados comunicados de las ratios en los países miembros.

5. La Tabla 24 facilita el total de la recaudación tributaria por países (en relación con cada uno de los impuestos principales y, es su conjunto, en todos los niveles de administración pública) en forma de porcentaje del producto interior bruto (PIB) para el ejercicio de 2008. En los casos en los que se conocen los datos, se facilita una cifra total provisional o real para todos los impuestos referida a 2009 y a los dos ejercicios previos. Estas ratios se calculan expresando la recaudación tributaria total como porcentaje del PIB a precios de mercado. La fuente de procedencia de los datos presentados se describe en la nota al pie de la tabla. Es necesario tener precaución al comparar las cargas tributarias de los países estudiados, dado que existe la posibilidad de que haya diferencias en la forma en que se hayan recabado los datos totales subyacentes.

6. La Tabla 25 constituye un resumen de la recaudación bruta total obtenida por las administraciones tributarias entre 2008 y 2009, junto con varios otros totales correspondientes a ingresos distintos de los anteriores (por ej., la parte proporcional del impuesto sobre la renta de las personas físicas de las cotizaciones a los seguros sociales recaudados en ambos casos a través de mecanismos de retención en la fuente, así como las devoluciones de impuestos. La Tabla 26 muestra una serie de ratios donde se emplean los datos comunicados.

7. Las observaciones principales extraídas de la información contenida en las Tablas 24 a 26 son las siguientes:

- Los niveles de presión fiscal varían enormemente entre los países encuestados. Para el ejercicio fiscal 2008, nueve países europeos: Austria, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Islandia, Italia, Noruega y Suecia, tenían ratios de impuestos a PIB superiores al 40 por ciento. En el extremo opuesto, la recaudación total en otros seis de los países encuestados (entre ellos China, La India, Indonesia, Arabia Saudí y Singapur) era inferior al 20 por ciento del PIB; y, ligeramente por encima de la mitad de los países encuestados tenían una presión fiscal total entre el 30 y el 40 por ciento del PIB.
- En su conjunto, el ejercicio fiscal 2008 en los países de la OCDE supuso una caída de los ingresos fiscales del 0,6% del PIB, resultado que se deriva de la ralentización de la

economía relacionada con la crisis financiera mundial; los países con una caída significativa de los ingresos fiscales (más del 2% del PIB) fueron Australia, Islandia, Irlanda, Israel y España.

- Las variaciones de la presión fiscal total que pueden observarse en la Tabla 24 tienen ciertas implicaciones desde el punto de vista de la administración tributaria, especialmente en el contexto de las comparaciones internacionales. Las importantes variaciones existentes entre las ratios de presión fiscal junto con las variaciones en la separación entre impuestos directos e indirectos, implican que la carga de trabajo administrativo y las consideraciones respecto del cumplimiento con las obligaciones tributarias pueden variar significativamente entre países.
- La Tabla 26 ofrece los datos que indican la proporción de impuestos personales y cotizaciones a los seguros sociales recaudados a través de sistemas de retenciones; lamentablemente, y de manera sorprendente, teniendo en cuenta la superioridad, generalmente aceptada, de esta modalidad de recaudación, únicamente la mitad de las administraciones tributarias pudo cuantificar los datos necesarios para su cálculo; de las 24 administraciones tributarias que aportaron datos al respecto, 17 muestran una ratio superior al 80% (incluidas 12 por encima del 85%) y 7, una ratio inferior al 80%.
- La Tabla 26 ofrece, además, los datos que reflejan la proporción de la recaudación total que sigue a la realización de cualquier tipo de medida ejecutoria (por ej. la comprobación y recaudación de la deuda) por parte de los organismos tributarios; no obstante, la gran mayoría de las administraciones tributarias encuestadas no pudieron comunicar esta cantidad; en aquellos casos en los que dispuso de los datos, los importes comunicados oscilaron entre el 1 y el 6% de la recaudación neta. Este dato debe analizarse con prudencia debido a la dificultad para atribuir la recaudación a un pago voluntario o a un pago inducido por el ejercicio de una actividad destinada al cumplimiento con las obligaciones tributarias o de una actuación ejecutoria.

Tabla 24. Recaudaciones medias de tributos (por tipo principal de tributo) en 2008 (y medias de otros ejercicios)

País	Principales impuestos recaudados (Impuestos/PIB%) en el ejercicio fiscal 2008					Todos los impuestos (Impuestos/PIB%)	Todos los impuestos (Impuestos/PIB%) /1		
	IRPF	Cotizaciones Sociales	IRS	IVA	Impuestos especiales		2006	2007	2009 (prov.)
1) Países de la OCDE									
Australia	10.2	No aplic.	5.9	3.4	3.3	27.1	29.3	29.5	No disp.
Austria	9.9	14.3	2.5	7.8	3.1	42.7	41.9	42.1	No disp.
Bélgica	13.5	13.9	3.3	7.0	3.1	44.2	44.3	43.8	No disp.
Canadá	12.0	4.8	3.3	2.7	2.8	32.3	33.3	33.0	No disp.
Chile	No disp.	1.4	No disp.	8.9	1.9	22.5	23.2	24.0	No disp.
Rep. Checa	3.7	16.1	4.2	7.1	3.7	36.0	37.0	37.3	No disp.
Dinamarca	25.2	1.0	3.4	10.1	4.7	48.2	49.6	49.0	No disp.
Estonia	6.3	11.8	1.7	8.0	3.3	32.2	31.1	32.3	No disp.
Finlandia	13.3	12.1	3.5	8.4	4.2	43.1	43.8	43.0	No disp.
Francia	7.5	16.1	2.9	7.0	3.0	43.2	44.0	43.5	No disp.
Alemania	9.6	13.9	1.9	7.1	3.1	37.0	35.4	36.0	No disp.
Grecia	4.8	12.2	2.5	7.2	2.8	32.6	31.7	32.3	No disp.
Hungría	7.8	13.0	2.6	7.7	4.3	40.2	37.2	39.7	No disp.
Islandia	13.2	2.8	1.9	9.1	3.4	36.8	41.5	40.6	No disp.
Irlanda	8.0	5.1	2.8	7.1	4.1	28.8	31.8	30.9	No disp.
Israel	7.3	5.6	3.5	7.8	2.1	33.8	35.9	36.3	No disp.
Italia	11.6	13.5	3.7	6.0	3.5	43.3	42.3	43.4	No disp.
Japón	5.6	10.9	3.9	2.5	2.0	28.1	28.0	28.3	No disp.
Corea	4.0	5.8	4.2	4.3	3.9	26.5	25.0	26.5	No disp.
Luxemburgo	7.7	10.1	5.1	5.8	3.8	35.5	35.6	35.7	No disp.
México		2.7		3.8	8.5	21.0	18.2	17.9	No disp.
Países Bajos	7.5	14.5	3.2	7.2	3.4	39.1	39.1	38.7	No disp.
Nueva Zelanda	13.7	No aplic.	4.4	8.6	2.0	33.7	36.1	35.1	No disp.
Noruega	9.1	8.9	12.5	7.3	3.0	42.6	44.0	43.8	No disp.
Polonia	5.4	11.4	2.7	7.9	4.7	34.3	34.0	34.8	No disp.
Portugal	5.6	11.5	3.6	8.4	4.3	35.2	34.4	35.2	No disp.
Rep. Eslovaca	2.8	12.0	3.1	6.9	2.9	29.3	29.4	29.4	No disp.
Eslovenia	5.9	14.1	2.5	8.5	4.2	37.2	38.3	37.8	No disp.
España	7.1	12.1	2.8	5.3	2.6	33.3	36.6	37.3	No disp.
Suecia	13.8	11.5	3.0	9.3	2.9	46.3	48.3	47.4	No disp.
Suiza	9.1	6.7	3.3	3.7	1.8	29.1	29.3	28.9	No disp.
Turquía	4.0	6.1	1.8	4.9	5.6	24.2	24.5	24.1	No disp.
Reino Unido	10.7	6.8	3.6	6.4	3.5	35.7	36.5	36.2	No disp.
EEUU	9.9	6.5	1.8	No aplic.	1.6	26.1	27.9	27.9	No disp.
<i>OCDE (med.)</i>	9.0	9.0	3.5	6.8	3.4	34.8	35.4	35.4	No disp.

Tabla 24. Recaudaciones medias de tributos (por tipo principal de tributo) en 2008 (y medias de otros ejercicios) (continuación)

País	Principales impuestos recaudados (Impuestos/PIB%) en el ejercicio fiscal 2008					Todos los impuestos (Impuestos/PIB%)	Todos los impuestos (Impuestos/PIB%) /1		
	IRPF	Cotizaciones Sociales	IRS	IVA	Impuestos especiales		2006	2007	2009 (prov.)
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE									
Argentina	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Bulgaria	3.0	8.1	3.3	11.5	6.1	33.3	35.1	34.2	No disp.
China/2		-----4.7/2-----			-----9,0/2-----	17.3	16.1	17.2	17.5
Chipre	5.0	7.7	7.1	11.3	3.3	39.2	36.5	40.9	No disp.
La India	2.2	No disp.	4.1	No disp.	2.6	18.6	16.1	17.6	17.3
Indonesia/2			-----No disp.-----			19,8/2	18,8/2	17.6	17.3
Letonia	6.3	8.2	3.1	6.6	3.2	28.9	30.4	30.5	No disp.
Lituania	6.6	9.0	2.8	8.1	3.1	30.3	29.4	29.7	No disp.
Malasia/2		-----7.8/2-----			-----3.4/2-----	15.2	15.1	14.8	15.7
Malta	5.8	6.2	6.8	8.0	3.1	34.5	33.7	34.6	No disp.
Rumanía	3.4	9.3	3.0	7.9	2.7	28.0	28.5	29.0	No disp.
Rusia/2	4.0	5.1	6.0	5.9	13.9	36.8/2	No disp.	No disp.	No disp.
ARABIA S./2	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	/2	/2	/2	/2
Singapur	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	13.5	12.0	12.1	14.1
Sudáfrica	8.2	-	7.8	7.3	2.0	28.9	30.4	30.5	No disp.

Fuentes: países de la OCDE *Revenue Statistics* 1965-2007 (Estadísticas de recaudación 1965-2007), (OCDE, 2010 y anteriores ediciones), *Consumption Tax Trends* 2010 (Tendencias de consumo fiscal 2010) (OECD, previsto para marzo de 2011) y OECD *Tax Database* (Base de datos fiscal OCDE) (agosto 2010); países no pertenecientes a la OCDE, miembros de la UE: *Taxation Trends in the European Union* (2010 y anteriores ediciones); otros: IMF *Article IV Consultations: Staff Reports* (FMI consultas Artículo IV: informes del personal). (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe).

Prov. = provisional., med. = media.

Tabla 25. Recaudaciones de ingresos y devoluciones
(A menos que se especifique lo contrario, todos los importes, en totales, están expresados en millones, en la moneda local)

País	Recaudación tributaria bruta/1		Recaudaciones brutas del IRPF y cotizaciones sociales a través de retenciones fiscales en la fuente/2		Devoluciones totales de todos los impuestos/3		Recaudación neta abonada voluntariamente/4	
	2008	2009	2008	2009	2008	2009	2008	2009
1) Países de la OCDE								
Australia	341.793	348.808	114.000	116.000	70.931	84.274	No disp.	No disp.
Austria	70.933	65.988	22.304	21.074	2.171	2.303	66.515	62.124
Bélgica	117.689	110.892	39.564	39.278	23.884	24.916	35.371	31.891
Canadá	371.482	366.258	205.214	206.647	73.988	86.110	29.700	30.338
Chile	22.186.799	22.158.781	No disp.	No disp.	5.713.503	8.812.225	No disp.	No disp.
Rep. Checa	868.291	739.264	6.334	5.999	261.626	216.779	No disp.	No disp.
Dinamarca	808.466	770.688	420.243	420.176	2.914	3.269	No disp.	No disp.
Estonia	97.930	91.586	No disp.	No disp.	17.876	26.007	No disp.	No disp.
Finlandia	63.630	57.491	26.635	25.730	15.241	13.047	40.200	38.200
Francia	442.958	418.792	No disp.	No disp.	61.442	78.179	No disp.	No disp.
Alemania	917.403	886.714	505.317	490.365	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Grecia	51.085	49.725	No disp.	No disp.	3.633	4.927	No disp.	No disp.
Hungría	10.711.185	10.161.926	No disp.	No disp.	1.774.018	1.687.266	No disp.	No disp.
Islandia	389.850	361.237	88.601	81.931	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Irlanda	60.061	50.744	No disp.	No disp.	9.178	8.146	No disp.	No disp.
Israel	213.775	206.662	47.609	43.477	34.704	33.674	No disp.	No disp.
Italia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Japón	55.120.938	48.877.807	15.132.437	14.242.290	7.542.349	7.898.700	No disp.	No disp.
Corea	206.269.066	200.280.805	23.610.686	22.148.063	48.740.475	45.950.266	145.837.200	141.533.700
Luxemburgo	9.421	9.086	2.124,2	1.995,7	987	1.018	3.320	2.966
México	2.496.874	2.040.952	347.848	356,274	408.984	451.284	2.024.911	1.515.255
Países Bajos	209.283	188.518	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Nueva Zelanda	62.483	60.110	28.114	27.114	11.228	11.066	49.047	46.616
Noruega	640.600	685.300	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Polonia	261.278	249.904	No disp.	No disp.	71.273	71.682	No disp.	No disp.
Portugal	38.511	34.560	9.962	9.925	6.957	7.618	36.963	33.234
Rep. Eslovaca	12.756	11.624	No disp.	No disp.	8.031	7.074	No disp.	No disp.
Eslovenia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
España	227.589	205.320	78.236	74.583	53.983	61.048	No disp.	No disp.
Suecia	1.707.392	1.629.404	892.983	855.324	216.368	189.270	1.477.141	1.435.867
Suiza	69.198	63.196	No disp.	No disp.	33.529	27.871	No disp.	No disp.
Turquía	189.981	196.290	No disp.	No disp.	21.872	23.873	No disp.	No disp.
Reino Unido	532.000	526.500	226.700	225.200	77.100	81.200	No disp.	No disp.
EEUU	2.742.520	2.345.337	1.788.280	1.673.527	425.773	437.686	2.260.310	1.858.765

Tabla 25. Recaudaciones de ingresos y devoluciones
(A menos que se especifique lo contrario, todos los importes, en totales, están expresados en millones, en la moneda local) (continuación)

País	Recaudación tributaria bruta/1		Recaudaciones brutas del IRPF y cotizaciones sociales a través de retenciones fiscales en la fuente/2		Devoluciones totales de todos los impuestos/3		Recaudación neta abonada voluntariamente/4	
	2008	2009	2008	2009	2008	2009	2008	2009
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE								
Argentina	290.395	313.057	No disp.	No disp.	8.780	6.182	No disp.	No disp.
Bulgaria	17.887	16.228	No disp.	No disp.	5.877	4.465	10.608	9.424
China	57.862.000	63.104.000	No disp.	No disp.	5.866.000	6.487.000	No disp.	No disp.
Chipre	4.124	3.609	462	509	168	219	No disp.	No disp.
La India	3.479.500	4.341.630	No disp.	No disp.	411.220	573.970	No disp.	No disp.
Indonesia	526.451.316	546.724.428	No disp.	No disp.	32.366.772	30.778.476	No disp.	No disp.
Letonia	5.820	4.667	1.449	1.084	681	733	No disp.	No disp.
Lituania	26.916	19.086	7.431	3.987	4.038	2.659	22.616	16.016
Malasia	90.651	88.402	No disp.	No disp.	8.560	10.758	No disp.	No disp.
Malta	2.230	2.245	474	467	160	140	346	305
Rumanía	154.555,0	144.335,0	36.240,0	36.081,0	11.728,0	10.552,0	128.150,0	119.354,0
Rusia	10.006.600	8.353.100	2.057.700	2.064.200	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Arabia S.	15.332.869.725	14.103.196.354	No disp.	No disp.	0	0	No disp.	No disp.
Singapur	29.112,6	29.800,7	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Sudáfrica	694.283	779.368	167.060	193.792	112.514	144.171	No disp.	No disp.

Fuentes: Respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Tabla 26. Recaudaciones de ingresos y devoluciones (cuotas relativas)

País	Retenciones brutas IRPF y Cotiza. Sociales/total de IRPF y Cotiza. Sociales brutas (%)		Total de devoluciones de impuestos/recaudación bruta (%)					Recaudación neta en vía ejecutiva	
	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009	2008	2009
1) Países de la OCDE									
Australia	79,4	79,5	19,0	19,5	20,1	20,8	24,2	No disp.	No disp.
Austria/1	87,5	87,1	4,8	4,0	3,4	3,1	3,6	2.247	1.562
Bélgica/1	No disp.	No disp.	1,8	3,7	4,1	20,3	22,5	20.645	16.497
Canadá	83,9	83,8	22,0	22,7	21,6	19,9	23,5	9.617	9.721
Chile	No disp.	No disp.	21,7	21,3	27,5	25,8	39,8	No disp.	No disp.
REP. Checa	No disp.	No disp.	25,0	29,1	29,4	30,1	29,3	No disp.	No disp.
Dinamarca	89,8	94,0	2,0	2,4	3,0	0,4	0,4	No disp.	No disp.
Estonia	No disp.	No disp.	28,9	28,5	28,9	18,3	28,4	No disp.	No disp.
Finlandia	88,2	89,5	20,0	21,4	21,7	24,0	22,7	8.200	6.200
Francia	No disp.	No disp.	7,8	7,9	8,3	13,9	18,7	No disp.	No disp.
Alemania	86,6	86,4	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Grecia	No disp.	No disp.	5,9	5,3	5,4	7,1	9,9	No disp.	No disp.
Hungría	No disp.	No disp.	18,3	17,4	17,0	16,6	16,6	No disp.	No disp.
Islandia	68,7	65,7	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Irlanda	No disp.	No disp.	13,1	13,3	13,9	15,3	16,1	No disp.	No disp.
Israel	83,1	82,2	No disp.	No disp.	No disp.	16,2	16,3	No disp.	No disp.
Italia	71,5	74,2	4,2	4,3	4,6	13,1	14,2	6.900	9.100
Japón	82,0	82,7	10,7	11,1	12,6	13,7	16,2	No disp.	No disp.
Corea	58,5	59,2	19,9	20,0	18,9	23,6	22,9	11.691.391	12.796.839
Luxemburgo/1	70,0	68,0	No disp.	No disp.	No disp.	10,5	11,2	75/1	125/1
México	94,7	95,0	17,7	15,9	17,6	16,4	22,1	62.980	74.413
Países Bajos	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Nueva Zelanda/1	83,4	84,8	16,5	15,9	16,7	18,0	18,4	2.208	2.428
Noruega	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Polonia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	27,3	28,7	No disp.	No disp.
Portugal	88,8	92,4	18,0	17,3	17,1	18,1	22,0	36.963	33.234
Rep. Eslovaca/1	No disp.	No disp.	52,5	58,3	61,5	63,0	60,9	No disp.	No disp.
Eslovenia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
España/1	91,9	94,6	18,3	17,1	18,1	23,7	29,7	8.010	8.120
Suecia/1	93,8	94,3	No disp.	17,7	14,5	12,7	11,6	13.883	4.268
Suiza	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	48,5	44,1	No disp.	No disp.
Turquía	No disp.	No disp.	9,3	9,1	10,7	11,5	12,2	No disp.	No disp.
Reino Unido	89,9	89,9	13,1	13,5	13,3	14,5	15,4	No disp.	No disp.
EEUU/1	77,5	81,7	11,9	11,1	11,0	18,2	18,7	56.437	48.886

**Tabla 26. Recaudaciones de ingresos y devoluciones (cuotas relativas)
(continuación)**

País	Retenciones brutas IRPF y Cotiza. Sociales/total de IRPF y Cotiza. Sociales brutas (%)		Total de devoluciones de impuestos/recaudación bruta (%)					Recaudación neta en vía ejecutiva	
	2008	2009	2005		2008	2009	2005		2008
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE									
Argentina	No disp.	No disp.	5,4	4,8	4,3	3,0	2,0	No disp.	No disp.
Bulgaria	No disp.	No disp.	56,1	49,1	30,8	32,9	27,5	1.401	2.339
China	No disp.	No disp.	8,8	9,2	8,7	10,1	10,3	No disp.	No disp.
Chipre	87,8	89,1	5,7	5,1	5,8	4,1	6,0	No disp.	No disp.
La India	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	11,8	13,2	No disp.	No disp.
Indonesia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	6,1	5,6	No disp.	No disp.
Letonia	53,2	51,1	11,6	9,8	10,0	11,7	15,7	No disp.	No disp.
Lituania	94,6	85,9	No disp.	No disp.	No disp.	15,0	13,9	No disp.	No disp.
Malasia	No disp.	No disp.	5,8	6,6	7,2	9,4	12,2	No disp.	No disp.
Malta	36,3	35,5	No disp.	No disp.	No disp.	7,2	6,2	17	21
Rumanía	53,1	53,2	7,3	8,5	6,8	7,6	7,3	No disp.	No disp.
Rusia	55,3	55,3	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Arabia S.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	0	0	No disp.	No disp.
Singapur	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Sudáfrica	90,3	89,2	15,6	15,2	15,5	16,2	18,5	No disp.	No disp.

Fuentes: respuestas de las administraciones tributarias a la encuesta, Informe Anual ATO 2010 y Serie Comparada 2008. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Devoluciones de impuestos pagados en exceso

8. Un factor al que se ha otorgado una importancia relativamente escasa al describir los sistemas tributarios nacionales, y el trabajo de los organismos de la administración tributaria, es el relacionado con los impuestos pagados en exceso, y los costes y el trabajo resultantes para la administración tributaria y los contribuyentes al proceder a las liquidaciones. Teniendo en cuenta la forma en que están estructurados los principales impuestos administrados (IRPF, IRS e IVA) es inevitable que exista un porcentaje de contribuyentes que ingresen sus impuestos en exceso. No obstante, y tal como se analiza más adelante, en la mayoría de los países el importe total pagado en exceso es superior al generalmente admitido y varía considerablemente entre países. Para algunos de ellos la incidencia relativamente alta de las devoluciones plantea interrogantes sobre los costes soportados por el contribuyente en caso de ingreso en exceso, especialmente cuando no es habitual que el organismo de administración tributaria proceda a una devolución expeditiva, así como cuando no se abonen intereses al contribuyente por el retraso en la devolución de los importes correspondientes.

9. En este apartado se presentan datos sobre la incidencia de los impuestos pagados en exceso (en términos globales y desglosados para los principales impuestos en los países seleccionados) e identifica algunas de las razones más habituales de su existencia. En la Tabla 26, se muestran los datos sobre la incidencia del total de las devoluciones de los impuestos pagados en exceso en los países encuestados. Las observaciones fundamentales son las siguientes:

- La incidencia de las devoluciones de impuestos pagados en exceso varía significativamente, en función de determinadas características de los sistemas tributarios que se analizan más adelante. En el caso de 2009, se comunicaron los datos siguientes:
 - Seis administraciones tributarias comunicaron que el importe total de las devoluciones fue inferior al 10%.
 - 16 organizaciones tributarias informaron que el importe de las devoluciones fue entre el 10 y el 20%.
 - 12, entre el 20 y el 25% y
 - ocho comunicaron un volumen superior al 25% (Bulgaria, Rep. Checa, Chile, Estonia, Polonia, Eslovaquia, España y Suiza); el caso de Eslovaquia, cuyo porcentaje excedía del 60% parece ser un caso claro de necesidad de reforma dados los costes de cumplimiento vinculados al elevado número de casos de exceso de pago, así como la carga de trabajo que entraña para la administración tributaria.
- En términos generales, se da una tendencia creciente en la proporción de los impuestos que se devuelven a los contribuyentes, aunque parece haber influido en esta tendencia, al menos, en parte, la disminución de la recaudación en algunos países tras la crisis económica mundial.
- Partiendo de los datos presentados a continuación para los países seleccionados, se obtiene la impresión de que los sistemas del IVA presentan la mayor incidencia de devoluciones. Tal resultado obedece a una serie de factores que se describen más adelante en este apartado; las devoluciones de IRPF son relativamente importantes en un número reducido de países; en concreto, en aquellos en los que se aplican sistemas de retención no acumulativos en donde, por regla general, se exige a los empleados que presenten una declaración al finalizar el ejercicio.

País	Proporción de la recaudación bruta reembolsada a los contribuyentes en (2009) %			
	IRPF	IRS	IVA	Todos los impuestos
Australia	16.1	17.0	No disp.	24.2
Finlandia	27.0	No disp.	44.6	22.7
Hungría	6.2	26.6	38.0	16.6
Irlanda	19.9	26.4	24.3	16.1
Japón	No disp.	No disp.	25.5	16.2
Nueva Zelanda	6.0	4.9	47.2	18.4
Sudáfrica	5.4	4.7	44.7	18.5
EEUU	28.3	No disp.	No aplic.	18.7

Fuente: informes anuales de las administraciones tributarias e informes estadísticos publicados

10. A través del limitado trabajo de investigación desarrollado por el Secretariado, se han identificado una serie de factores que pueden influir sobre el importe total de devoluciones para cada uno de los principales impuestos administrados. Algunos o todos pueden aplicarse, en distinto grado, a los países estudiados:

- **IVA:** los factores que influyen en la incidencia de las devoluciones incluyen 1) la naturaleza de la economía de un país (por ej. la importancia del valor añadido imputable al sector de la exportación, la proporción de ventas sujetas a IVA y las gravadas a tipo cero); 2) las características del sistema de IVA, especialmente la incidencia del IVA a tipo cero y la utilización de tipos diversos; y 3) las peticiones de reembolso de IVA sobrevaloradas que no se detectan, especialmente aquellas que resultan de mecanismos fraudulentos diseñados para explotar la debilidad de los controles de devolución del IVA.⁵⁶
- **IRPF:** los factores que pueden influir son diversos, entre otros: 1) los criterios de retención sobre la remuneración de los empleados (cuando no se utiliza un criterio acumulativo) calibrados de forma que se retiene marginalmente un impuesto en exceso sobre sueldos y salarios, en espera del cálculo final que se realiza en la declaración al finalizar el ejercicio; 2) los sistemas tributarios diseñados de forma que se beneficia a los contribuyentes a través de la liquidación efectuada sobre la base de la declaración de fin de ejercicio; 3) la utilización de un mecanismo de retención con tipo único (imputable) para las rentas de inversión, especialmente, los intereses, que resulta en un exceso de pago de impuestos para los contribuyentes con rentas más bajas (y que, generalmente, se reintegra al final del ejercicio al presentar la declaración); 4) ciertas características del diseño del sistema de pagos anticipados del impuesto (por ej., la base aplicada para el cálculo de los plazos, la amenaza de multas en el caso de cálculos subestimados) que pueden desincentivar a algunos contribuyentes que, de otro modo, podrían revisar sus estimaciones antes de la presentación de su declaración al final del ejercicio y 5) devoluciones y deducciones solicitadas en exceso y otros beneficios reclamados en el proceso de declaración al final del ejercicio.
- **IRS:** los factores potencialmente relevantes en este caso incluyen 1) anulación de obligaciones fiscales relativamente importantes debido a la resolución de controversias a favor del contribuyente, que generan la devolución del impuesto pagado en exceso; y 2) las características del sistema para realizar los pagos por adelantado del impuesto (por ej. la base utilizada para el cálculo de los plazos, la amenaza de multas en el caso de cálculos subestimados) que pueden desincentivar a algunos contribuyentes que de otro

⁵⁶ Para un análisis en profundidad de la incidencia de las devoluciones de IVA y sus consecuencias para las administraciones tributarias véase VAT Refunds: A Review of Country Experience [Devoluciones de IVA: revisión de las prácticas por países] Documento de trabajo del FMI WP/05/218 – <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=18646.0>

modo podrían revisar sus estimaciones antes de la presentación de su declaración al final del ejercicio.

11. Si bien algunos de los factores descritos pueden considerarse legítimos e inevitables, el gran volumen de devoluciones (especialmente de IVA) que deben gestionar las administraciones tributarias, con frecuencia en plazos breves, pueden complicar la detección de los relativamente pocos casos, pero importantes en términos económicos, que implican actos penales por defraudación al Estado.

12. La legislación de un cierto número de países prevé "incentivos" que exigen el pago de intereses a contribuyentes por el retraso en sus devoluciones, hecho que constituye una carga de trabajo adicional para las administraciones tributarias a las que concierne. La obligación de realizar el pago por adelantado constituye otro reto, dado que en algunos impuestos, especialmente el IVA, se dan casos de tentativas de delitos organizados para obtener devoluciones indebidas utilizando diversas prácticas fraudulentas. Para muchas administraciones tributarias ha sido necesario el desarrollo y utilización de sofisticadas técnicas de determinación de riesgo que permitan detectar estas solicitudes de devolución antes de hacerse efectivas frente a los solicitantes.

Prestación de servicios a los contribuyentes

13. Dada la diversidad de administrados, la complejidad de las leyes que deben aplicarse y el método de autoliquidación adoptado para muchos impuestos, la prestación de una completa gama de servicios a los contribuyentes y a sus representantes es un elemento de gran importancia de la labor de las administraciones tributarias.

14. En el ámbito de la "prestación de servicios al contribuyente", la calidad adopta facetas muy diversas (por ej., respuesta rápida, precisión en el asesoramiento, y facilidad del asesoramiento y la información). El estudio exhaustivo de los criterios y resultados de los organismos de administración tributaria en este ámbito queda fuera del objetivo de esta Serie, que se centra, con fines comparativos, en unas pocas de las áreas más importantes (y voluminosas) de prestación de servicios por las administraciones tributarias, los criterios que se han establecido para su prestación "oportuna", y los resultados obtenidos. El Capítulo 8 aborda la cuestión más amplia de los derechos de los contribuyentes, incluido el acceso a las resoluciones que aclaren la aplicación de la legislación.

¿Recibe servicio? El uso de normas de prestación de servicios en la administración tributaria y resultados relacionados en los organismos de administración tributaria

15. Algunas administraciones tributarias, reflejando su compromiso con la transparencia, responsabilidad y los altos niveles de resultados, han desarrollado estándares formales de prestación de servicios para sus principales actividades de servicio (por ej., tramitación de las declaraciones del impuesto sobre la renta y las devoluciones del IVA, y la atención telefónica). En algunos países, estos estándares se publican en documentos oficiales al mismo tiempo que se da cuenta de los resultados obtenidos en la práctica en informes de resultados anuales, etc. (Se ofrece un ejemplo de dichos informes en el Cuadro 12, Capítulo 3.) En general, el criterio de la capacidad de respuesta es clave para los contribuyentes al considerar lo que supone un "buen servicio", lo que se refleja en el sistema de estándares formal concebido por algunos organismos. A continuación, se ofrecen algunos ejemplos de lo que se consideran estándares de servicios con capacidad de respuesta y altos estándares de resultados:

Actividad de servicio	País	Estándar de resultados establecido	Cumplido en 2009
Tratamiento de devoluciones de impuestos personales: presentación electrónica: modelo impreso	Australia	El 90% tramitadas en 14 días	96,1%
	Irlanda/1	El 100% tramitado en 5 días hábiles	87%
	Irlanda	El 80% en 10 días hábiles, el 100% en 20 días hábiles	87/95%
Tratamiento de declaraciones de IVA con devolución	Australia	Presentación electrónica: el 90% en 14 días Modelo impreso:	98,2%
		Modelo impreso:	96,3%
	Dinamarca	Presentación electrónica/en modelo impreso: El 98% en 21 días	95%
	Francia	Presentación electrónica/en modelo impreso: el 80% en 30 días	93,4 %/1
	Nueva Zelanda	El 95% en 3 semanas	98,5%
Respuesta a cartas del contribuyente sobre cuestiones rutinarias	Francia	Respuesta al 90% en un mes	96,1%
	Irlanda	El 50% en 10 días hábiles, el 85%, en 20, el 100%, en 30	93/98/99%
	Nueva Zelanda	El 85% en 3 semanas	88,9%
	Sudáfrica	El 80% en 21 días	84%
	México	Tiempo medio de espera <15 minutos	9 min. (med.)
Respuesta a las consultas telefónicas de los contribuyentes	Canadá	Llamadas generales: el 80% en 2 minutos de llamada entrante en cola	82%
	Irlanda /2	Modelo PAYE 1890/2: El 50% en 30 seg., 85% en 3 minutos, 100% en 5 minutos	56/85/94%
	México	Tiempo medio de espera <22 seg.	90%
	Singapur	El 85% en plazo de un 1 minuto	85%
Resolución de quejas planteadas por los contribuyentes	Malasia	El 100% en 3 días	??
	Singapur	Correspondencia en formato impreso: 6 días hábiles; otros: 4 días hábiles	2 días de media
Registro de nuevas empresas	Malasia	El 100% en 3 días	100%
	Países Bajos	El 98% tramitado en 5 días hábiles	95%
	Singapur	IVA: El 80% en 4 días hábiles, 100% en 6 días hábiles	99,1% (4 días) y 99,9% (6 días)
	EEUU	100% tramitado en 4 días hábiles	97%

/1. Francia: este estándar se aplica asimismo al impuesto de sociedades abonado en exceso; Irlanda: los estándares de servicio al administrado se revisaron en 2009; los estándares y resultados mostrados son los que se aplican desde septiembre-diciembre de 2009, siendo independientes los resultados para el periodo que concluye en agosto de 2009.

/2. Irlanda: PAYE 1890 es el servicio de atención telefónica de tarifa reducida que pone la agencia tributaria al servicio de los usuarios del sistema PAYE de retenciones en la fuente de los ingresos de los trabajadores empleados por cuenta ajena

16. Las Tablas 27 a 29 ofrecen datos sobre nueve áreas específicas de prestación de servicios que llevan a cabo los organismos de administración tributaria. Estas áreas son: 1) y 2) el tratamiento de las declaraciones del IRPF, tanto en modelo impreso como para la presentación telemática, cuando se espera una devolución del impuesto; 3) y 4) declaraciones de IVA con devolución, tanto en modelo impreso como para la presentación telemática; 5) respuestas a consultas escritas; 6) prestación de servicio de consultas planteadas de forma presencial en las oficinas; 7) respuesta a las consultas telefónicas de los contribuyentes; 8) resolución de quejas planteadas por los contribuyentes; y 9) registro de nuevas empresas. En los casos en los que

resulte pertinente, se ofrece la descripción de los estándares de la prestación del servicio fijados por el organismo de administración tributaria para el servicio concreto, además de los resultados obtenidos realmente en 2009, según los datos comunicados por el organismo de administración tributaria.

17. Las observaciones fundamentales que se extraen de los datos comunicados en esta área son las siguientes:

- La práctica de definir los estándares para la prestación del servicio y cuantificar los resultados obtenidos en relación con estos, sigue siendo infrecuente entre los países encuestados. No más del 50 por ciento de ellos han elaborado un conjunto completo de estándares para las áreas de prestación de servicio identificadas.
- En relación con los servicios estudiados, los criterios que se han fijado con más frecuencia son los correspondientes a la gestión de la devolución de IVA y a las consultas escritas, la respuesta a las consultas telefónicas y la resolución de las quejas planteadas por los contribuyentes. Es menos habitual que se fijen estándares en lo que concierne al tratamiento de las declaraciones de renta y el registro de nuevas empresas.
- Los estándares aplicados en algunas áreas de prestación de servicio (y los niveles de servicio logrados) varían significativamente (por ej. respecto de la gestión de las devoluciones de IVA).
- Los datos de las encuestas una serie de administraciones tributarias ofrecen ejemplos de estándares de respuesta y altos estándares de resultados.

Tabla 27. Conjunto de estándares de cumplimiento del servicio al contribuyente y rendimiento obtenidos en el ejercicio fiscal 2009/1

País	Área de prestación del servicio					
	Tratamiento de las declaraciones del IRPF: presentación modelo impreso		Tratamiento de las declaraciones del IRPF: presentación electrónica		Tratamiento de declaraciones de IVA con devolución: presentación modelo impreso	
	Estándar fijado	Resultado	Estándar fijado	Resultado	Estándar fijado	Resultado
1) Países de la OCDE						
Australia	El 80% en 42 días	91,9%	el 90% en 14 días	96,1%	el 90% en 14 días	96,3%
Austria	Duración media del proceso de tratamiento de 24 días	20,6 días	Duración media del proceso de tratamiento de 24 días	20,6 días	Duración media del proceso de tratamiento de 24 días	24,6 días
Canadá	El 100% en un plazo medio de 4 a 6 semanas.	4,3 semanas	El 100% en un plazo medio de 2 semanas.	1,6 semanas	El 95% en 30 días	97%
Chile/2	/2	100%	/2	100%	El 95% procesado en el periodo fijado. /2	97,7%
Dinamarca/2	El 99% en 30 días/2	El 99% en 30 días/2	No aplic.	No aplic.	El 98% en 21 días	95%
Estonia	Todas las declaraciones procesadas para el 1 de julio	100%	Procesadas en 5 días hábiles	100%	Procesadas en 5 días hábiles	100%
Finlandia	No aplic.	No aplic.	No aplic.	No aplic.	El 80% en 2 semanas	87%
Francia/2	/2	No disp.	/2	No disp.	El 80% recibe tratamiento favorable/parcialmente favorable en 30 días.	93,4% /2
Irlanda	El 80% tramitado en 10 días hábiles; El 100% tramitado en 20 días hábiles	87,0%, 95,0	El 100% procesado en 5 días hábiles	87,0%	El 80% tramitado en 10 días hábiles; El 100% tramitado en 20 días hábiles.	No disp.
Japón	El 90% tramitados en 6 semanas	96,7 %/1	El 90% tramitados en 6 semanas	No disp./1	No aplic.	No aplic.
Corea	El 100% en 30 días	No disp.	El 100% en 30 días	No disp.	El 100% en 30 días	No disp.
México/2	Duración media del proceso de tratamiento de 30 días hábiles	30 días	Duración media del proceso de tratamiento de 15 días hábiles	12 días	Varios (todos en días hábiles de media): 1) 5 días; 2) 12 días; 3) 30 días; 4) 30 días/2	1) 9, 2) 10 3) 19, 4) 21
Países Bajos	El 95-98% tramitado antes del 1 de julio si se presentaron antes del 1 de abril	99,9%	El 95-98% tramitado antes del 1 de julio si se presentaron antes del 1 de abril	99,9%	No aplic.	No aplic.
Nueva Zelanda	El 80% en 4 semanas; El 98% en 10 semanas	85,5%, 95%	El 80% en 4 semanas; El 98% en 10 semanas	90,6%, 98,1%	El 95% en 3 semanas; El 100% en 6 semanas	98,5%, 99,6%
Noruega	Proceso en el plazo de 55 días	55 días	Proceso en el plazo de 55 días	55 días	El 90% en 2 meses (aunque muy pocas)	No disp.
Polonia	Tramitadas en 3 meses	Cumplido	Tramitadas en 3 meses	Cumplido	Varios estándares: 25/60/180	No disp.
Portugal	No aplic.	No aplic.	Duración media del proceso de tratamiento de 20 días	15 días	No aplic. (todas las declaraciones con presentación electrónica)	No aplic.
España	Duración media del proceso de tratamiento de 30 días	Cumplido	Duración media del proceso de tratamiento de 30 días	Cumplido	No aplic.	No aplic.
Reino Unido	SE describe como el 97,7% en autoliquidaciones y el 96,0% en PAYE	1) 97,0%, 2) 96,2%	Se describe como 1) el 97,7% en autoliquidaciones y 2) el 96,0% en PAYE	1) 97,0%, 2) 96,2%	No aplic.	No aplic.

Tabla 27. Conjunto de estándares de cumplimiento del servicio al contribuyente y rendimiento obtenidos en el ejercicio fiscal 2009/1 (continuación)

País	Área de prestación del servicio					
	Tratamiento de las declaraciones del IRPF: presentación modelo impreso		Tratamiento de las declaraciones del IRPF: presentación electrónica		Tratamiento de declaraciones de IVA con devolución: presentación modelo impreso	
	Estándar fijado	Resultado	Estándar fijado	Resultado	Estándar fijado	Resultado
EEUU	El 100% en 40 días	99,2%	/2	No disp..	----- Sin sistema federal de IVA-----	
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE						
La India	Todas en 9 meses	No disp.	Todas en 6 meses	No disp.	No aplic.	No disp..
Malasia	El 100% en 3 meses	90%	El 100% en 1 mes	90%	----- Sin sistema federal de IVA-----	
Rusia	El 100% en 3 meses	No disp.	El 100% en 3 meses	No disp.	El 100% en 3 meses/2	No disp.
Singapur/2	El 100% de las devoluciones tramitado en 30 días	99,9%/2	El 100% de las devoluciones tramitado en 30 días	99,9%/2	El 95% en 1 mes	96,7 %/2

Fuente: respuestas de los países a la encuesta (*las notas a la tabla se encuentran al final Informe*)

Tabla 28. Conjunto de estándares de cumplimiento del servicio al contribuyente y rendimiento obtenidos en el ejercicio fiscal 2009/1

País	Área de prestación del servicio					
	Tratamiento de declaraciones de IVA con devolución: presentación electrónica		Envío de respuesta sustancial a la consultas escritas		Tratamiento de las declaraciones del IRPF: presentación de modelo impreso	
	Estándar fijado	Resultado	Estándar fijado	Resultado	Estándar fijado	Resultado
1) Países de la OCDE						
Australia	El 90% en 14 días	98,2%	El 80% en 28 días	89,3%	El 90% en 10/15 minutos	91,4%
Austria	Duración media del proceso de tratamiento de 28 días	24,6 días	8 semanas (2 semanas en el impuesto sobre los rendimientos del trabajo)	No disp.	No disp.	No disp.
Canadá/2	El 95% en 30 días	97%	No aplic.	No disp.	No aplic./2	No disp.
Chile	El 95% procesado en el periodo fijado. /2	97,7%	No aplic.	No disp.	No aplic.	No disp.
Dinamarca	El 98% en 21 días	95,0%	El 90% en 90 días	El 90,5% en 90 días	No aplic.	No disp.
Estonia/2	Procesadas en 5 días hábiles	100%	Procesadas en 5 días hábiles	/2	El 100% tramitado en 10 minutos	/2
Finlandia	El 80% en 2 semanas	87,0%	2 días	95,0%	No aplic.	No disp.
Francia	El 80% recibe tratamiento favorable/parcialmente favorable en 30 días.	93,4 %/1	El 90% en un mes	96,1%	No aplic.	No disp.
Hungría	No aplic.	No disp.	No aplic.	No disp.	No aplic.	No disp.
Irlanda/2	El 100% procesado en 5 días hábiles	No disp.	El 50% procesado en 10 días hábiles El 85% en 20 días hábiles y el 100% en 30 días hábiles/2	93%, 98% y 99%	No aplic.	No disp.
Italia	No disp.	No disp.	80% en 2 días después de la recepción	91%	El 90% con cita en 10 minutos	100%
Japón	No aplic.	No disp.	No aplic.	No disp.	El 90% expresa su satisfacción con el servicio (resultados de las encuestas)	89,7%
Luxemburgo	No aplic.	No disp.	El 100% en 3 meses	Cumplido	No aplic.	No disp.
Corea	El 100% en 30 días	No disp.	El 100% en 14 días	No disp.	No disp.	No disp.
México	(el mismo que para la presentación de modelo impreso)	No disp.	100% tramitado en 9 días hábiles	98%	Tiempo de espera <15 min.	9 min. (med.)
Países Bajos/2	No aplic.	No disp.	No aplic./2	No disp.	No aplic./2	No disp.
Nueva Zelanda	El 95% en 3 semanas; El 100% en 6 semanas	98%, 99,6%	El 85% en 3 semanas	88,9%	No aplic.	No disp.
Noruega	El 90% en 2 meses	79,2%	El 70% en 6 semanas; el 90% en 3 meses	Cumplido	No aplic.	No disp.
Polonia	Varios estándares de 25/60/180 días	Cumplido	1 mes	Cumplido	No aplic.	No disp.
Portugal	Duración media de 3 meses	3,1 meses	No aplic.	No disp.	Duración media de 23 min.	16,4 min.
España/2	Duración media de 30 días (exportadores)	Cumplido	35 días/2	31 días/2	No aplic.	No disp.

Tabla 28. Conjunto de estándares de cumplimiento del servicio al contribuyente y rendimiento obtenidos en el ejercicio fiscal 2009/1 (continuación)

País	Área de prestación del servicio					
	Tratamiento de declaraciones de IVA con devolución: presentación electrónica		Envío de respuesta sustancial a la consultas escritas		Tratamiento de las declaraciones del IRPF: presentación de modelo impreso	
	Estándar fijado	Resultado	Estándar fijado	Resultado	Estándar fijado	Resultado
Reino Unido	No aplic.	No disp.	1) 80% en 15 días; y 2) 95% en 40 días	1) 54,3%, 2) 86,4%	1) el 95% recibe cita en 3 días; y 2) el 95% con cita visto en 10 min.	1) 99,9%
EEUU/2	----- Sin sistema federal de IVA -----		1) respuesta provisional: El 100% en 30 días; 2) respuesta definitiva: El 100% en 45 días	1) 100%, 2) 55 días	/2	No disp.
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE						
Argentina	No disp.	No disp.	El objetivo es responder el 80% de los correos electrónicos recibidos en el mismo mes.	EL 94% respondidos	No disp.	No disp.
Chipre	No aplic.	No disp.	El 100% en 30 días	100%	No aplic.	No disp.
Malasia	----- Sin sistema federal de IVA -----			El 100% en 3 días	Cumplido	El 100% tramitado <15 min.
Rusia/2	El 100% en 3 meses/2	No disp.	El 100% en 30 días	No disp.	No aplic.	No disp.
Singapur/2	El 95% en 1 mes	96,7 %/2	El 80% en 3 semanas	86%	El 80% en 20 minutos	86%
Sudáfrica/2	No aplic.	No disp.	El 80% resuelto en 3 semanas	84%	Varios estándares: 1) a 4) /2	1) 75%, 2) 93%, 3) 81% 4) 2%.

Fuente: respuestas de los países a la encuesta (*las notas a la tabla se encuentran al final Informe*)

Tabla 29. Conjunto de estándares de cumplimiento del servicio al contribuyente y rendimiento obtenidos en el ejercicio fiscal 2009/1

País	Área de prestación del servicio					
	Respuesta a las consultas telefónicas de los contribuyentes		Resolución de quejas planteadas por los contribuyentes		Registro de nuevas empresas	
	Estándar fijado	Resultado	Estándar fijado	Resultado	Estándar fijado	Resultado
1) Países de la OCDE						
Australia	General: el 80% en 5 min.; Asesores fiscales: el 90% en 2 min.	82,6%, 91,8	EL 85% resuelto en 21 días	84,5%	EL 85% en 28 días	95.3
Austria	Tiempo de espera de 1 min. (máximo)	Alcanzado	En 14 días	No disp.	No disp.	No disp.
Canadá	Generales y empresas: el 80% en 2 minutos; relativas a prestaciones para atención a la infancia: el 75% en 2 minutos;	82%, 87% 78%	No aplic.	No aplic.	El 95% tramitado en 10 días hábiles	No disp.
Chile	El 98% respondido en 20 seg.	98,9	No aplic.	No aplic.	El 100% en 30 min.	92,5%
Dinamarca	No aplic.	No aplic.	No aplic.	No aplic.	La satisfacción del administrado mediante encuestas orientadas se sitúa en 3,8 sobre una escala de 1 A 5.	Satisfacción del administrado que indican las encuestas: 4.0
Estonia/2	Tiempo medio de espera de 25 seg.	21,2 seg.	El 100% en 30 días hábiles	/2	No aplic.	No disp.
Finlandia	El 70% en 1 min.	50,0%	No aplic.	No aplic.	No aplic.	No aplic.
Francia	El 90% en 10 tonos de llamada	86,5%	El 95,8% en un mes (impuesto sobre la renta y residencia)	96,7%	No aplic.	No aplic.
Hungría	No aplic.	No aplic.	No aplic.	No aplic.	No aplic.	No aplic.
Irlanda/2*	PAYE (impuesto retenido en la fuente sobre las rentas del trabajo): el 50% en 30 seg., el 85% in 3 min. y el 100% en 5 min./2** Otros: el 50% en 30 seg., el 85% in 3 min. y el 100% en 5 min./2**	PAYE (impuesto retenido en la fuente sobre las rentas del trabajo): 56%, 85%, & 94% Otros: 52%, 78% & 88%	Tramitadas imparcialmente en 20 días hábiles.	100%	a) Clientes PAYE registrados en cualquier momento/2**, contraseñas de acceso en 5 días hábiles. b) Clientes en modalidad empresas registrados en el sistema ROS/3***, contraseñas de acceso en 8 días hábiles. c) Clientes en modalidad empresas registrados en el sistema correo electrónico seguro, contraseñas de acceso en 3 días hábiles.	a) 91%, b) 100%, c) 100%
Italia	90%	100%	El 100% en 4 semanas	100	Tramitación en tiempo real	100%

Tabla 29. Conjunto de estándares de cumplimiento del servicio al contribuyente y rendimiento obtenidos en el ejercicio fiscal 2009/1 (continuación)

País	Área de prestación del servicio					
	Respuesta a las consultas telefónicas de los contribuyentes		Resolución de quejas planteadas por los contribuyentes		Registro de nuevas empresas	
	Estándar fijado	Resultado	Estándar fijado	Resultado	Estándar fijado	Resultado
Japón	1) El 70% expresa su satisfacción con el servicio (resultados de las encuestas 2) el 95% recibe asesoramiento en 15 minutos	1) 93,2% 2) 98,8%	1) resolución de problemas: el 90% en 3 días; 2) solicitud de modificación de la declaración del impuesto: el 100% en 3 meses; 3) solicitud de nueva inspección: el 100% en 3 meses; 4) solicitud de nueva estimación: el 85% en un año.	1) 89,4%, 2) 98,3%, 3) 96,9%, 4) 92,6%	No aplic.	No aplic.
Luxemburgo	No aplic.	No aplic.	El 100% en 3 meses	Cumplido	El 100% en 15 días	Cumplido
Corea	No disp.	No disp.	El 100% en 14 días	No disp.	El 100% en 3 días	No disp.
México	El 100% con tiempo de espera < 22 seg.	90%	No aplic.	No disp.	Tiempo de espera <15 min.	10 min. de media
Países Bajos	El 80-85% de las llamadas entrantes atendidas	74%	el 98% resueltas en 6 semanas	94%	El 98% de las solicitudes en 1 semana	95%
Nueva Zelanda	Prioridades en cola: El 70% en 1 min. No prioridades en cola: el 70% en 4 min.	67%, 70,8%	No aplic.	No disp.	No aplic.	No disp.
Noruega	El 80% en 3 minutos	68,2%	El 95% concluido en 3 meses	79%	Solicitudes de IVA resueltas en 3 semanas; en otros, se ha automatizado la tramitación.	Cumplido
Polonia	No aplic.	No disp.	1 mes/7 días	96,1%	No aplic.	No disp.
Portugal	Tiempo de media de 6,5 minutos	6 min.	Tiempo de media de 2,1 meses	3 meses	No aplic.	No disp.
España	No aplic.	No disp.	Tiempo de media de 35 días	31 días	No aplic.	No disp.
Reino Unido	No disp.	El 57,3% respondidos	No aplic.	No disp.	El 70% de los registros del IVA tramitados en 13 días	74,9%
EEUU/2	1) 70% de nivel de servicio al administrado. /2 2) tiempo medio de espera de 624 seg.	1) cumplido,2) 526 seg.	1) contacto inicial: 3 o 5 días hábiles/2; 2) actuaciones posteriores: el 100% en 5 días hábiles desde la fecha acordada	1) 95,2%/96,3%; 2) 70,3%	1) manual: El 100% en 4 días hábiles; 2) electrónico: el 70% tramitados por este canal/2	1) 97%, 2) 74,1%
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE						
Argentina	El objetivo es responder el 60% de la llamadas telefónicas.	El 49% de las llamadas respondidas	El objetivo es resolver el 80% de las quejas recibidas en el mismo mes.	El 83% de las quejas, resueltas.	No disp.	No disp.
Chipre	No aplic.	No disp.	El 100% en 30 días	No disp.	El 100% en 15 días	No disp.
La India	No aplic.	No disp.	El 100% en 2 meses	No disp.	No aplic.	No disp.
Indonesia	El 70% respondidos	67%	El 100% en 2 meses/2	1 mes	3 días de media	1,38 días
Malasia	En 3 tonos de llamada	<3 tonos	El 100% en 3 días	Cumplido	El 100% en 3 días	Cumplido

Tabla 29. Conjunto de estándares de cumplimiento del servicio al contribuyente y rendimiento obtenidos en el ejercicio fiscal 2009/1 (continuación)

País	Área de prestación del servicio					
	Respuesta a las consultas telefónicas de los contribuyentes		Resolución de quejas planteadas por los contribuyentes		Registro de nuevas empresas	
	Estándar fijado	Resultado	Estándar fijado	Resultado	Estándar fijado	Resultado
Rusia	No aplic.	No disp.	El 100% en 30-45 días	No disp.	El 100% en 5 días	No disp.
Singapur/2	El 85% en 1 minuto.	85%/2	Impresos: 6 días hábiles; otros: 4 días hábiles.	2 días (media)	IVA: 1) El 80% en 4 días hábiles, 2) el 100% en 6 días hábiles	1) 99,1% 2) 99,9%
Sudáfrica/2	El 70% respondidas en 30 seg.	63%	El 60% resuelto en el plazo de respuesta necesario	80%	El 90% concluido en 2 semanas	97%

Fuente: respuestas de los países a la encuesta (*Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe*).

Actividades de comprobación

18. Como se vio en el Capítulo 5, los organismos de administración tributaria de los países encuestados invierten una parte muy importante de sus recursos en las actividades de inspección y comprobación. Basándonos en los datos de la Tabla 22, la mitad de los países encuestados comunicaron que más del 30% de sus recursos humanos (TTC) se dedicaban a las actividades inspectoras, de investigación y otras actividades relacionadas con la comprobación. Basta con ese motivo para que resulte de gran interés para todos los organismos de administración tributaria conocer cómo se gastan los recursos con que se dota a la inspección y la aportación de esta actividad a la recaudación y a las tasas de cumplimiento.

A los efectos de esta Serie, se definió el término ‘comprobación’ como el compendio de todas las actividades desarrolladas habitualmente por los organismos de administración tributaria para verificar si los contribuyentes han comunicado correctamente sus obligaciones tributarias. La primera actividad de comprobación que ejecutan los organismos tributarios se describe habitualmente como “inspección fiscal” o “control fiscal”. Es menos frecuente la utilización de términos como “examen” o “investigación”. Es sabido que entre los organismos de administración tributaria las actividades de “inspección” varían respecto de su ámbito y exhaustividad, y naturalmente en la naturaleza exacta de las actuaciones llevadas a cabo por los funcionarios que se consideran constitutivas de una “inspección”. Los organismos tributarios llevan a cabo igualmente otras actividades (por ej. investigaciones en profundidad, cruce de declaraciones y documentos justificativos, solicitudes telefónicas de datos, control informatizado y comprobaciones matemáticas, así como inspecciones de los libros y registros contables) que pueden suponer cambios en la obligación tributaria comunicada por los contribuyentes. Las informaciones que se ofrecen en esta publicación pretenden reflejar todas las formas que adopta la actividad de comprobación en el seno de los organismos de administración tributaria.

19. Las Tablas 30 y 31 ofrecen una idea de la importancia de las actividades de inspección y de comprobación, tanto en términos del número de acciones efectuadas frente al número de contribuyentes como en relación con el importe de las liquidaciones resultantes de tales comprobaciones. En la Tabla 32 se ofrecen diversas ratios que sirven como indicadores "brutos" de la productividad y la cobertura. Estas tablas deben interpretarse con cuidado debido a las posibles diferencias en la definición o en la práctica de lo que constituye una actividad de “comprobación tributaria” entre las distintas administraciones, a las diferencias de criterio en el censo de contribuyentes, y respecto de otra información que se ofrece en ellas. Cabe destacar que:

- La cuantía de los resultados totales de la comprobación (es decir, de los impuestos y sanciones objeto de evaluación) en forma de proporción de la recaudación anual neta en 2009 varía enormemente:
 - 12 organismos de administración tributaria comunicaron resultados inferiores al 2% de su recaudación neta.
 - 13 ofrecieron una cifra en el rango 2 a 4%.
 - 9 informaron de un rango entre 4 y 8% y
 - 5 comunicaron que su resultado superaba el 8% (Italia, Hungría, Portugal, Rep. Eslovaca y Turquía).
- Si se observan los datos en este periodo de cinco años, en los casos en que se dispone de aquellos importantes, en torno a la mitad de los organismos encuestados comunicaron aumentos llamativos (+20%) de la cuantía total de sus resultados (por ej. cálculo del impuesto y sanciones), aunque tres comunicaron caídas en los resultados en consonancia (Singapur, Suecia y Suiza).
- Diez administraciones tributarias no comunicaron sus resultados totales de comprobación, entre las que se incluyen algunas que aplican deliberadamente medidas de no hacer públicos sus resultados de comprobación (por ej., Dinamarca).

- Los resultados de comprobación comunicados (a saber, números de las actuaciones concluidas) varían de forma considerable si se tienen en cuenta los datos demográficos; se carecía de datos suficientes para comprender plenamente las razones de estas diferencias, aunque entre los posibles factores determinantes se incluye el empleo/no empleo de procedimientos de autoliquidación frente a cálculo realizado por la administración, la escala de comprobaciones automatizadas en los casos de ingresos no declarados o presentaciones fuera de plazo, las medidas de inspección fiscal en el ámbito local (por ej., la ampliación de las inspecciones in situ, las inspecciones únicas, o simultáneas para varios tributos, etc.).
- Los resultados de la comprobación de los grandes contribuyentes ocupa un lugar destacado en muchos de los resultados comunicados por los organismos de administración tributaria; de los 28 que pudieron comunicar datos relacionados con grandes contribuyentes, 10 anunciaron que el valor de sus liquidaciones era superior al 30% de la actividad general de comprobación en 2009.
- Muchas de las administraciones tributarias que dijeron dedicar gran parte de la plantilla (más del 25% del total) a tareas de comprobación y que comunicaron proporciones de recaudación relativamente pequeñas en sus resultados de comprobación, o bien no comunicaron dichos resultados, aplican sistemas de la liquidación efectuada sobre la base de la declaración, en contraste con los métodos, más modernos, de autoliquidación:

País	Recursos humanos (TTC) comunicados para todas las funciones de comprobación/todos los TTC en %	Valor de los resultados de comprobación como parte de los ingresos totales %	Declaraciones sujetas a los principios de autoliquidación	
			IRPF	IRS
Austria	71,1	2,3	No	No
Bélgica	45,4	1,2	No	No
Dinamarca	40,7	No disp.	No	No
Alemania	65,0	2,4	No	No
Irlanda	33,1	1,6	Sí/1	Sí
Japón	69,7	1,6	Sí/1	Sí
Chipre	36,1	1,3	Sí	Sí
Países Bajos	58,6	No disp.	No	No
Singapur	53,7	0,7	No	No
Suecia	29,9	0,4	No/1	No

/1. **Japón e Irlanda:** la mayoría de los trabajadores asalariados están exentos de la presentación de declaraciones anuales debido a la aplicación de procedimientos especiales de retenciones en la fuente; Dinamarca y Suecia: la mayoría de los trabajadores asalariados reciben borradores del impuesto previamente completados en todos sus apartados.

Tabla 30 Actividades de verificación en el conjunto de contribuyentes
 (A menos que se especifique lo contrario, todos los valores monetarios están expresados en millones, en la moneda local)

País	Número de actuaciones completadas/1					Valor de las actuaciones completadas (en millones)/2				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
1) Países de la OCDE										
Australia	1.034.920	807.511	804.625	847.262	1.040.825	6.779	6.899	6.959	8.204	8.308
Austria	66.383	74.407	74.776	78.203	80.540	1.517	2.077	2.038	2.177	1.453
Bélgica	6.000.000/1/	7.000.000/1	4.000.000/1	4.026.508	4.714.773	No disp.	No disp.	No disp.	1.020	1.034
Canadá	No disp.	4.600.000	4.100.000	3.625.820	3.864.562	9.899	9.778	12.153	11.721	11.280
Chile	253.348	238.052	250.141	326.161	388.338	250.324	216.039	179.189	289.835	284.398
Rep. Checa	29.992	27.138	22.304	128.873	139.389	2.177	5.336	2.858	10.114	9.520
Dinamarca	No disp.	No disp.	No disp.	1.200.000	800.000	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Estonia	No disp.	No disp.	No disp.	1.822	1.867	No disp.	No disp.	No disp.	729	1.325
Finlandia	6.135	5.642	5.167	1.470	1.430	295	244	266	2.129	2.298
Francia	52.226	52.429	52.292	52.010	51.615	9.803	9.944	10.518	9.563	9.935
Alemania	482.131	459.412	453.135	448.315	433.525	15.845	18.178	18.544	19.374	20.938
Grecia	11.312	14.073	14.183	12.719	10.226	1.808	3.685	2.553	2.657	2.822
Hungría	299.287	279.314	246.137	59.786	60.322	328.730	480.812	569.063	768.639	751.751
Islandia	No disp.	No disp.	No disp.	637	693	No disp.	No disp.	No disp.	3.086	3.075
Irlanda	113.195	189.690	266.242	360.859	373.718	575,4	691,8	733,8	632,3	670,3
Israel	No disp.	No disp.	No disp.	804.454	804.454	No disp.	No disp.	No disp.	6.114	7.218
Italia	1.587.148	1.230.066	1.486.358	1.510.514	1.309.100	29.282	25.807	31.540	37.500	44.300
Japón	1.229.000	1.365.000	1.393.000	1.417.000	1.323.000	686.700	731.200	819.700	768.100	671.200
Corea	25.944	22.441	19.328	14.838	14.796	4.316.901	3.905.041	5.538.000	40.416	33.327
Luxemburgo	27.276	27.837	28.099	19.670/1	26.174/1	137,3	161,0	118,1	50,0/2	69,8/2
México	104.764	115.417	119.085	103.393	138.929	42.181	64.794	52.289	62.980	74.413
Países Bajos	1.315.210	1.345.390	1.446.030	1.158.000	1.048.800	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Nueva Zelanda	14.651	11.264	9.954	7.811	7.901	763	980	996	1.449	1.269
Noruega	504.786	599.056	530.168	334.435	345.249	10.635	15.999	5.351	No disp.	No disp.
Polonia	2.442.584	2.516.211	2.832.935	2.964.326	3.058.160	422,0	426,1	402,0	1.257,2	1.344,4
Portugal	118.067	132.486	127.841	137.887	143.234	1.141	1.352	1.769	1.660	2.606
Rep. Eslovaca	35.333	31.243	24.717	53.237	54.332	7.955	8.751	8.424	382	437
Eslovenia	4.373	5.069	6.278	73.417	84.557	84,5	69,1	87,1	150,2	173,6
España	No disp.	No disp.	605.645	610.658	625.139	4.583	5.310	5.954	6.500	7.010
Suecia	No disp.	563.165	578.195	511.218	375.500	No disp.	11.856	12.504	8.556	5.493
Suiza	8.886	9.426	9.096	10.192	10.284	343,6	249,0	135,3	95,0	163,0
Turquía	104.578	110.442	135.847	58.434	67.512	5.142	5.167	11.865	11.252	14.043
Reino Unido	193.000	238.000	220.000	No disp.	No disp.	5.200	5.600	9.200	No disp.	No disp.
EEUU/1	4.786.493	5.868.282	6.309.922	6.370.771	6.584.444	38.379	38.531	53.049	57.940	58.249

Tabla 30 Actividades de verificación en el conjunto de contribuyentes
(A menos que se especifique lo contrario, todos los valores monetarios están expresados en millones, en la moneda local) (continuación)

PAÍS	Total costes de TI					Costes de TI/costes totales de administración para todas las funciones (%)				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE										
Argentina/1	25.837	37.257	43.100	162.452	146.141	4.202	5.802	4.789	6.829,60	8.210,85
Bulgaria/1	270.284	281.944	242.582	283.145	167.899	240,0	163,4	235,8	263,8	295,6
China	1.080.000	860.000	540.000	440.000	313.000	36.700	38.600	43.000	44.000	119.200
Chipre	19.464	20.646	20.852	18.224	21.168	194,0	145,9	201,1	38,5	44
La India	No disp.	No disp.	No disp.	379.829	553.060	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Indonesia	No disp.	No disp.	No disp.	21.178	69.195	No disp.	No disp.	No disp.	10.345.046	12.179.268
Letonia	25.905	22.868	21.282	28.067	20.512	146,8	191,0	93,6	146,7	159,9
Lituania	No disp.	No disp.	No disp.	10.677	9.373	No disp.	No disp.	No disp.	261,8	410,4
Malasia	34.444	44.558	289.075	1.086.174	1.390.478	1.630,9	3.715,4	3.230,2	1.753,7	3.055,0
Malta	1.316	1.498	1.281	2.582	2.249	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Rumanía	112.056	123.589	77.649	97.077	112.170	0,299	2.293	2.587	4.587,0	6.081,0
Rusia	41.121.029	47.581.430	54.621.392	61.489.835	59.884.382	No disp.	No disp.	No disp.	407.280,10	468.531,60
Arabia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Singapur	7.206	6.075	5.521	6.623	7.919	254,8	170,0	135,2	151,0	198,8
Sudáfrica	61.936	69.430	73.657	No disp.	No disp.	12.200	21.800	15.700	No disp.	No disp.

Fuentes: Respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Tabla 31. Actividades de verificación en grandes contribuyentes
(A menos que se especifique lo contrario, todos los valores monetarios están expresados en millones, en la moneda local)

País	Número de actuaciones completadas/1					Valor de las actuaciones completadas (en millones)/2				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
1) Países de la OCDE										
Australia	16.002	24.239	19.227	15.837	20.752	3.201	2.495	2.557	3.325	2.137
Austria	7.642	6.972	7.209	7.177	5.373	880	1.189	1.193	1.358	546
Bélgica	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Canadá	1.665	1.609	1.773	1.719	1.865	2.214	2.125	3.169	4.627	3.482
Chile	954	1.656	2.377	561	515	46.408	29.289	37.507	38.008	18.204
Rep. Checa	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Dinamarca	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Estonia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Finlandia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Francia	892	1.318	1.466	1.589	1.551	2.137	2.444	2.743	3.117	3.317
Alemania	40.628	38.235	38.662	39.885	38.988	10.922	12.952	13.196	13.974	15.292
Grecia	3.661	5.240	4.827	1.066	1.250	1.355	2.836	1.857	1.693	1.280
Hungría	1.377	1.592	3.889	1.457	1.477	11.210	13.367	55.996	83.453	87.522
Islandia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Irlanda	6.358	7.138	7.972	9.002	12.942	97	108	208	140	191
Israel	No disp.	No disp.	No disp.	11.341	11.341	No disp.	No disp.	No disp.	695	1.069
Italia	2.718	2.755	2.362	729	866	3.762	3.324	4.523	2.800	5.400
Japón	4.000/1	5.000/1	5.000/1	4.000/1	4.000/1	184.100	201.100	236.500	203.600	142.100
Corea	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Luxemburgo	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
México	2.402	3.009	1.871	1.296	1.427	18.326,2	32.434,9	29.221,0	37.636,1	44.834,8
Países Bajos	No disp.	No disp.	No disp.	9.900	10.700	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Nueva Zelanda	716	797	928	583	547	268	357	359	723	583
Noruega	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Polonia	119.759	118.176	89.810	106.132	113.471	83,8	115,0	54,2	425,8	381,5
Portugal	556	743	743	1.761	2.256	237	344	561	396	739
Rep. Eslovaca	106	146	89	562	718	158	487	166	58	6
Eslovenia	477	459	559	637	422	No disp.	No disp.	No disp.	7,6	4,5
España	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	1.080
Suecia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Suiza	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Turquía	7.068	8.610	6.808	1.545	2.277	3.802,4	3.080,1	6.872,3	6.020,8	7.973,3
Reino Unido	7.509	8.705	6.968	No disp.	No disp.	4.160	3.400	4.300	No disp.	No disp.
EEUU/1	13.768	13.198	13.551	13.449	13.803	11.079	8.079	8.876	16.403	11.060

Tabla 31. Actividades de verificación en grandes contribuyentes
(A menos que se especifique lo contrario, todos los valores monetarios están expresados en millones, en la moneda local) (continuación)

PAÍS	Total costes de TI					Costes de TI/costes totales de administración para todas las funciones (%)				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE										
Argentina/1	No disp.	No disp.	No disp.	36.924	31.504	No disp.	No disp.	No disp.	5.271,82	5.760,10
Bulgaria/1	2.900	2.863	2.338	2.040	1.875	60,1	26,5	90,3	57.8	86.8
China	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Chipre	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
La India	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Indonesia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	657	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	1.028.666
Letonia	275	269	252	302	636	1,9	3,1	1,5	0,9	10,2
Lituania	No disp.	No disp.	No disp.	107	104	No disp.	No disp.	No disp.	15	45
Malasia	No disp.	226	200	No disp.	No disp.	No disp.	211,5	261,1	No disp.	No disp.
Malta	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Rumanía	626	1.233	775	1.049	1.067	0,074	568	245	735	1.017
Rusia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	594.413	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	179.631
Arabia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Singapur	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Sudáfrica	1.558	5.530	4.387	No disp.	No disp.	2.800 mill.	7.800 mill.	9.060 mill.	No disp.	No disp.

Fuentes: Respuestas de los países a la encuesta. *(Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)*

Tabla 32. Actividades de verificación en determinadas ratios

País	Todos los contribuyentes					Grandes contribuyentes				
	Importe resultante de las acciones concluidas/recaudación neta (%)		Cuantía media de las actuaciones completadas/1		Cuantía media de la actuación completada/TTC/2	Importe resultante de las acciones concluidas/recaudación neta (%)		Cuantía media de las actuaciones completadas/3		Cuantía media de las actuaciones completadas/TTC/4
	2008	2009	2008	2009	2009	2008	2009	2008	2009	2009
1) Países de la OCDE										
Australia	3,0	3,1	9.683	7.982	1.383.514	1,2	0,8	209.951	102.978	1.582.963
Austria	3,2	2,3	27.838	18.041	264.422	2,0	0,9	189.216	101.619	1.096.386
Bélgica	1,1	1,2	253	219	124.250	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Canadá	3,9	4,0	3.233	2.919	1.100.488	1,6	1,2	2.691.681	1.867.024	5.440.625
Chile	1,8	2,1	888.626	732.347	183.957.309	0,2	0,1	67.750.446	35.347.573	93.835.052
Rep. Checa	1,7	1,8	78.480	68.298	3.028.953	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Dinamarca	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Estonia	0,9	2,0	400.110	709.695	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Finlandia	4,4	5,2	1.448.299	1.606.993	925.121	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Francia	2,5	2,9	183.868	192.483	812.015	0,8	1,0	1.961.611	2.138.620	4.476.383
Alemania	2,1	2,4	43.215	48.297	286.857	1,5	1,7	350.357	392.223	No disp.
Grecia	5,6	6,3	208.900	275.963	1.039.794	3,6	2,9	1.588.180	1.024.000	No disp.
Hungría	8,6	8,9	12.856.505	12.462.302	132.900.380	0,9	1,0	57.277.282	59.256.601	399.643.836
Islandia	0,8	0,9	4.844.584	4.453.102	440.857.143	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Irlanda	1,2	1,6	1.752	1.794	331.667	0,3	0,4	15.552	14.758	816.239
Israel	3,4	4,2	7.600	8.973	2.247.198	0,4	0,6	61.282	94.260	15.720.588
Italia	13,4	17,0	24.826	33.840	2.732.207	1,0	2,1	3.840.878	6.235.566	27.000.000
Japón	1,6	1,6	542.061	507.332	17.126.818	0,4	0,3	50.900.000	35.525.000	61.621.856
Corea	0,03	0,02	2.723.817	2.252.433	8.722.062	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Luxemburgo	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
México	3,0	4,7	609.132	535.620	7.792.764	1,8	2,8	29.040.201	31.418.921	32.348.341
Países Bajos	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Nueva Zelanda	2,8	2,6	185.508	160.613	1.566.667	1,4	1,2	1.240.137	1.065.814	2.843.902
Noruega	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Polonia	0,7	0,8	424	440	129.058	0,2	0,2	4.012	3.362	177.773
Portugal	5,3	9,7	12.039	18.194	1.383.227	1,3	2,7	224.872	327.571	4.926.667
Rep. Eslovaca	8,1	9,6	7.175	8.043	257.210	1,2	0,1	103.203	8.357	84.507
Eslovenia	1,2	1,6	2.046	2.053	476.923	0,1	0,04	11.931	10.664	68.182
España	3,7	4,9	10.644	11.206	1.344.457	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Suecia	0,6	0,4	16.736	14.628	2.388.261	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Suiza	0,3	0,5	9.321	15.850	543.333	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Turquía	6,7	8,1	192.551	208.006	4.443.956	3,6	4,6	No disp.	3.501.669	No disp.
Reino Unido	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
EEUU	2,5	3,1	9.095	8.846	4.528.415	0,7	0,6	1.219.645	801.275	2.194.880

Tabla 32. Actividades de verificación en determinadas ratios (continuación)

País	Todos los contribuyentes					Grandes contribuyentes				
	Importe resultante de las acciones concluidas/recaudación neta (%)		Cuantía media de las actuaciones completadas/1		Cuantía media de la actuación completada/TTC/2	Importe resultante de las acciones concluidas/recaudación neta (%)		Cuantía media de las actuaciones completadas/3		Cuantía media de las actuaciones completadas/TTC/4
	2008	2009	2008	2009	2009	2008	2009	2008	2009	2009
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE										
Argentina/1	2,4	2,7	42.041	56.184	1.355.373	1,9	1,9	142.775	182.837	18.228.165
Bulgaria/1	2,2	2,5	932	1.761	82.271	0,5	0,7	28.333	46.293	522.892
China	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Chipre	1,0	1,3	2.113	2.068	144.737	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
La India	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Indonesia	2,1	2,4	488.480.782	176.013.700	3.196.658.268	No disp.	0,2	No disp.	1.565.701.674	3.052.421.365
Letonia	2,9	4,1	5.227	7.795	139.529	0,02	0,3	2.980	16.038	72.857
Lituania	1,1	2,5	24.520	43.785	384.991	0,07	0,3	140.187	432.692	1.406.250
Malasia	2,1	3,9	1.615	2.197	1.419.610	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Malta	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Rumanía	3,2	4,5	47.251	54.212	733.800	0,5	0,8	700.667	953.140	3.390.000
Rusia	4,1	5,6	6.624	7.824	6.919.374	No disp.	2,2	No disp.	302.199	19.959.000
Arabia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Singapur	0,5	0,7	22.799	25.104	216.087	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Sudáfrica	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.

Fuentes: Respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Controversias fiscales

20. La Tabla 33 presenta los datos proporcionados por los países sobre el número de recursos presentados ante la vía administrativa durante los años 2008 y 2009. La Tabla distingue entre los casos concluidos en el año y los que quedaron pendientes a fin del ejercicio.

21. Las importantes variaciones observadas en los datos recibidos sugieren que el criterio para el recurso administrativo varía notablemente entre países. Por otro lado, el abundante número de espacios vacíos en la Tabla 33 es un indicador de las carencias en los datos operativos recabados por muchos de los organismos de administración tributaria sobre el recurso administrativo. Esta situación puede estar vinculada al hecho de que, a pesar de formar parte de las funciones de las administraciones tributarias 41 de los 43 países, solo 16 de ellos han fijado estándares del servicio de revisión administrativa.

22. En el Capítulo 8 pueden encontrarse más detalles sobre el marco en el que los organismos de administración tributaria encuestados gestionan los recursos contenciosos-administrativos.

Deuda tributaria y su recaudación

23. La recaudación de las deudas tributarias es otra de las importantes competencias de la mayor parte de los organismos de administración tributaria. Como se señaló en el Capítulo 2, Tabla 5, salvo en escasas excepciones, se exige a las administraciones tributarias por regla general que ejerzan la función especializada de recaudación de deudas tributarias a fin de perseguir, a menudo, a través del periodo ejecutivo, el incumplimiento de pago. Son muchos los países en los que se dedican importantes recursos humanos a este aspecto (véase la Tabla 22). Asimismo, la mayoría de las administraciones tributarias tienen amplias facultades para proceder a la recaudación en periodo ejecutivo de las deudas. En el Capítulo 8, Tabla 54, se repasan las facultades administrativas ejercidas por los organismos de administración tributaria para el cobro de deudas tributarias.

24. Las Tablas 34 y 35 muestran los datos sobre volumen e importes (que abarcan un periodo de cinco años) de las acciones de recaudación en periodo ejecutivo de deudas tributarias en los países encuestados; mientras que las Tablas 36 y 37 muestra una serie de ratios escogidas para situar los datos en un contexto relativo y comparativo. Las comparaciones internacionales del volumen de expedientes precisan interpretarse con cautela, ya que, en el caso de algunas administraciones tributarias, los volúmenes se refieren al "número de contribuyentes" (es decir, aquellas con sistemas contables integrados), mientras que, en el de otras, el volumen que se comunica se refiere a una base de tipo de impuesto individual (aquellas administraciones tributarias sin sistemas contables integrados). La Tabla 38 muestra la información obtenida de las administraciones tributarias encuestadas que identifica los probables impactos de la crisis económica mundial sobre la relación de impagos y las actividades de recaudación, así como las medidas adoptadas para aliviar estos impactos sobre los contribuyentes.

25. En la Tabla 36 se recoge la ratio de impagos tributarios agregados (a saber, todos los impuestos impagados, excluyendo los que están recurridos, durante todos los ejercicios comprendidos en los expedientes de los contribuyentes) frente a la recaudación neta anual por todos los impuestos en los ejercicios indicados, comunicadas por los países encuestados. Los datos abarcan un periodo de cinco años que subraya las tendencias. Un cierto número de países aplican esta medición, o una variante de la misma, en sus sistemas de información sobre la gestión a fin de medir la evolución diacrónica del nivel de cumplimiento y de sus resultados en la recaudación de deudas. En términos generales, un descenso de la ratio puede indicar la mejora del nivel de cumplimiento, la eficacia en el cobro de deudas, o ambas, mientras que una tendencia creciente indicaría un aumento del incumplimiento o la carga de trabajo vinculada a la recaudación de deudas. En algunos momentos esta ratio puede verse también afectada por algunos factores anómalos (por ej. liquidaciones excepcionalmente elevadas resultantes de la actividad de inspección). El Gráfico 7 ilustra la tendencia de la deuda a final de año/recaudación neta anual (%) en el periodo de 2005 a 2009 en aquellos países en los que se dispone de los datos.

Tabla 33. Datos sobre controversias fiscales objeto de recurso administrativo
(A menos que se especifique lo contrario, todos los valores monetarios están expresados en millones, en la moneda local)

País	2008				2009			
	Casos concluidos en el ejercicio		Casos pendientes al final del ejercicio		Casos concluidos en el ejercicio		Casos pendientes al final del ejercicio	
	Número de casos	Montante del impuesto al que concierne	Número de casos	Montante del impuesto al que concierne	Número de casos	Montante del impuesto al que concierne	Número de casos	Montante del impuesto al que concierne
1) Países de la OCDE								
Australia	16.788	No disp.	2.714	No disp.	18.638	No disp.	3.458	No disp.
Austria	133.924	No disp.	No disp.	No disp.	136.361	No disp.	No disp.	No disp.
Bélgica/1	9/1	No disp.	53/1	No disp.	172/1	No disp.	211/1	No disp.
Canadá	65.663	3.550	80.551	10.600	66.637	3.270	109.264	14.780
Chile	2.144	No disp.	178	No disp.	2.154	No disp.	169	No disp.
Rep. Checa	24.371	2.660	5.724	4.675	23.152	3.015	4.160	2.538
Dinamarca	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Estonia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Finlandia	4.288	No disp.	3.200	No disp.	5.270	No disp.	3.500	No disp.
Francia	3.770.523	No disp.	No disp.	No disp.	3.822.912	No disp.	No disp.	No disp.
Alemania	5.536.353	No disp.	6.681.448	No disp.	6.105.841	No disp.	5.795.332	No disp.
Grecia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Hungría	14.518	No disp.	15.990	No disp.	1.923	No disp.	2.292	No disp.
Islandia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Irlanda	59	No disp.	6	No disp.	45	No disp.	7	No disp.
Israel	36.102	No disp.	721	No disp.	38.896	No disp.	673	No disp.
Italia	217	No disp.	10.769	No disp.	277	No disp.	9.388	No disp.
Japón	7.360	No disp.	3.330	No disp.	8.127	No disp.	3.397	No disp.
Corea/1	9.872	2.693.205	1.911	2.977.247	9.667	2.765.277	2.018	2.900.129
Luxemburgo/1	993	No disp.	501	No disp.	1.000	No disp.	493	No disp.
México	33.266	62.281	2.006	38.009	33.677	70.316	3.403	25.677
Países Bajos/1	352.000/1	No disp.	No disp.	No disp.	342.000/1	No disp.	No disp.	No disp.
Nueva Zelanda	66	79	24	100	61	214	18	163
Noruega	64.527	No disp.	No disp.	No disp.	64.902	No disp.	No disp.	No disp.
Polonia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Portugal	61.541	No disp.	16.724	No disp.	66.522	No disp.	6.165	No disp.
Rep. Eslovaca	4.478	No disp.	981	No disp.	5.455	No disp.	725	No disp.
Eslovenia	15.025	No disp.	3.660	No disp.	27.230	No disp.	3.221	No disp.
España	153.478	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Suecia	11.500	No disp.	1.800	No disp.	10.100	No disp.	1.700	No disp.

**Tabla 33. Datos sobre controversias fiscales objeto de recurso administrativo
(A menos que se especifique lo contrario, todos los valores monetarios están expresados en millones, en la moneda local) (continuación)**

País	2008				2009			
	Casos concluidos en el ejercicio		Casos pendientes al final del ejercicio		Casos concluidos en el ejercicio		Casos pendientes al final del ejercicio	
	Número de casos	Montante del impuesto al que concierne	Número de casos	Montante del impuesto al que concierne	Número de casos	Montante del impuesto al que concierne	Número de casos	Montante del impuesto al que concierne
Suiza	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Turquía	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Reino Unido	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
EEUU	106.722	26.475	59.899	61.693	112.886	25.286	72.002	64.623
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCD								
Argentina	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Bulgaria	3.254	253,8	4.511	588,9	3.491	463	5.833	849,7
China	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Chipre	88	5,62	142	132,9	95	2,52	87	55,23
La India	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Indonesia	15.904	8.246.169	6.284	16.370.897	18.613	15.108.704	7.326	16.134.468
Letonia	309	36,3	355	49,1	265	No disp.	312	No disp.
Lituania	492	139,3	614	No disp.	77	276,6	51	No disp.
Malasia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Malta/1	2.561	No disp.	No disp.	No disp.	1.866	No disp.	No disp.	No disp.
Rumanía	473	2.012,6	104	282,2	467	1.640,5	217	976,8
Rusia	45.765	161.418	4.586	No disp.	59.037	281.030	5.058	No disp.
Arabia S.	118	No disp.	No disp.	No disp.	136	No disp.	44	No disp.
Singapur	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Sudáfrica/1	410	No disp.	No disp.	No disp.	427	No disp.	No disp.	No disp.

Fuentes: Respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Tabla 34. Datos sobre impuestos no cobrados (no objeto de recurso)
 (A menos que se especifique lo contrario, todos los valores monetarios están expresados en millones, en la moneda local)

País	Importe de la deuda a final del ejercicio					Importe total de la deuda recaudada				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
1) Países de la OCDE										
Australia/1	9.611	10.225	10.776	10.887	12.148	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Austria/1	1.882	1.796	1.691	1.808	1.816	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Bélgica/1	4.565	4.450	4.206	12.311	12.195	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Canadá/1	18.026	18.488	20.027	23.200	24.400	19.130	21.514	22.185	30.500	35.200
Chile	1.686.283	1.829.248	1.857.015	2.003.733	2.145.964	257.119	191.082	238.715	358.468	418.569
Rep. Checa	105.354	101.100	No disp.	100.500	98.400	68.205	68.505	68.477	6.334	5.999
Dinamarca/1	3.301	9.896/1	8.995	15.742	15.324	No disp.	2.946/1	3.474/1	4.714	5.076
Estonia	4.743	4.276	5.427	7.064	8.584	1.090	771	844	0	1.302
Finlandia	2.991	3.093	3.076	3.166	3.575	1.261	1.298	1.401	1.569	1.476
Francia	32.391	30.263	28.101	26.290	26.479	24.089	22.934	24.535	26.686	19.794
Alemania	7.123	6.509	7.580	7.039	6.502	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Grecia	No disp.	No disp.	25.932	28.977	32.564	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Hungría	964.450	1.024.822	1.328.451	1.684.992	2.029.973	204.253	213.765	251.279	292.195	282.171
Islandia	No disp.	No disp.	97.673	109.177	102.282	No disp.	No disp.	No disp.	445.277	414.734
Irlanda	832	792	895	1.233	1.443	226	347	352	323	261
Israel	No disp.	No disp.	15.781,7	19.446,7	21.698,5	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Italia/1	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	1.295	2.022	3.461	No disp.	No disp.
Japón/1	1.867.305	1.784.398	1.684.374	1.615.109	1.553.821	1.055.007	1.012.757	999.824	951.747	960.079
Corea/1	4.389.778	4.056.973	3.574.750	3.908.020	4.165.891	6.268.723	6.535.800	6.930.104	7.106.042	8.022.710
Luxemburgo	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
México	296.076	302.870	282.767	258.826	219.454	4.305	4.595	34.464	8.944	11.238
Países Bajos	6.604	5.803	7.616	7.873	7.582	No disp.	No disp.	No disp.	2.055	2.027
Nueva Zelanda	2.312	2.776	2.906	3.657	4.097	1.492	1.774	1.850	2.208	2.428
Noruega	15.840	16.081	16.643	19.273	21.267	2.440	2.929	1.668	2.439	4.861
Polonia	13.053	13.519	17.284	19.667	20.276	2.054	2.213	2.248	2.078	2.299
Portugal	11.262	10.766	12.406	8.214	7.337	1.280	1.401	1.480	1.548	1.326
Rep. Eslovaca	62.690	58.663	65.114	2.291	2.387	15.167	13.564	14.664	513	604
Eslovenia	349,9	356,3	396,6	464,8	482,0	291,5	402,9	408,9	501,3	607,6
España/1	7.416	7.743	8.825	10.242/1	13.580	4.287	4.512	4.887	6.949/1	9.074/1
Suecia/1	34.700/1	44.500/1	32.200	34.000	No disp.	4.700/1	4.300/1	No disp.	4.690	5.581
Suiza	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Turquía	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Reino Unido	13.700	13.600	24.600	25.000	27.700	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
EEUU/1	87.622	91.088	97.875	111.977	127.810	47.347	48.717	59.210	56.437	48.886

Tabla 34 Datos sobre impuestos no cobrados (no objeto de recurso)
(A menos que se especifique lo contrario, todos los valores monetarios están expresados en millones, en la moneda local) (continuación)

País	Importe de la deuda a final del ejercicio					Importe total de la deuda recaudada				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE										
Argentina	1.887	2.305	2.321	5.523	5.477	470	572	550	16.729	25.347
Bulgaria/1	5.469	6.142	6.822	9.195	10.478	579	491	821	1.394	1.470
China	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Chipre/1	950,4	938,4	1.104,2	1.098,3	1.218,6	1.192,6	1.546,4	2.184,7	20,6	24,5
La India	No disp.	No disp.	179.770,0	137.010,0	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	100.160,0	No disp.
Indonesia	No disp.	No disp.	19.524.282	29.081.881	32.359.527	No disp.	No disp.	No disp.	12.612.341	18.365.095
Letonia	364,84	414,76	405,63	729,58	721,41	145,9	182,9	248,6	323,6	222,3
Lituania	No disp.	No disp.	No disp.	876	1.447	No disp.	No disp.	No disp.	1.066	854
Malasia	11.119	13.815	12.627	9.799	9.250	1.722	2.070	3.899	2.778	3.256
Malta	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Rumanía	No disp.	No disp.	11.862,0	13.004,6	17.231,0	No disp.	No disp.	No disp.	12.825,9	11.240,0
Rusia	2.074.348	1.951.676	1.455.349	1.285.935	1.371.986	692.535	354.881	915.606	493.374	566.979
Arabia S.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Singapur/1	1.098,4	925,0	1.064,0	892,6	766,9	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Sudáfrica	56.200	48.000	42.900	37.719	55.674	21.900	20.500	17.700	12.279	13.584

Fuentes: Respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Tabla 35. Algunos datos sobre impuestos no cobrados (no objeto de recurso)
(A menos que se especifique lo contrario, todos los valores monetarios están expresados en millones, en la moneda local)

País	Importe de la deuda anulada					Nº de exp. de impago concluidos a fin de ejercicio (en miles)				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
1) Países de la OCDE										
Australia/1	3.995	1.513	2.128	2.142	2.646	1.458,5	1.502,5	1.549,4	1.314,1	1.343,5
Austria	547	472	516	616	585	105,8	107,5	109,3	108,1	109,2
Bélgica/1	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	495,7	472,4	431,7	No disp.	No disp.
Canadá	2.543	1.850	1.721	1.982	2.122	3.255,3	3.172,5	2.995,1	3.291,4	3.353,6
Chile	0	136.634	26.521	168.275	187.485	391,3	412,4	400,4	439,8	448,7
Rep, Checa	9.449	11.276	13.734	16.211	13.786	1.608,9	1.751,2	1.811,2	1.715,8	2.244,3
Dinamarca/1	22/1	328/1	1.528/1	2.215	3.330	144,3	647.9/1	719,6	290,0	384,4
Estonia/1	757	266	333	595	498	176,1	176,9	183,4	192,1	124,5
Finlandia	290	265	280	257	216	306,3	314,8	305,0	308,5	310,3
Francia	5.704	5.631	6.002	5.203	3.960	4.025,4	4.127,2	4.050,3	3.983,7	4.034,9
Alemania/1	5.201	5.390	4.157	4.333	5.626	3.015,7/1	2.838,7	2.959,0	2.797,8	2.569,0
Grecia	No disp.	No disp.	No disp.	276	280	No disp.	No disp.	772	804	941
Hungría	319.181	314.588	355.966	404.303	542.876	193,9	191,7	214,1	241,4	278,2
Islandia	No disp.	No disp.	No disp.	10.776	13.844	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Irlanda	143	120	118	129	222	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Israel	No disp.	No disp.	No disp.	960,1	1.130,3	No disp.	No disp.	476,8	488,9	473,6
Italia/1	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Japón/1	175.363	174.573	166.014	176.238	188.437	4.369,8	4.295,9	4.243,2	4.181,2	4.134,8
Corea/1	No disp.	No disp.	No disp.	6.957.695	7.110.943	682,3	676,8	675,3	793,4	783,6
Luxemburgo	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
México	53.801	94.723	161.670	159.871	201.195	796,0	721,5	476,0	536,2	640,6
Países Bajos/1	2.118	1.616	2.421	2.827	1.762	1.400	1.200	1.200	1.200	1.200
Nueva Zelanda	No disp.	No disp.	No disp.	721,1	736,0	277,0	278,1	505,3	363,8	353,3
Noruega	2.231	1.053	396	806	1.530	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Polonia	282	148	118	90	85	769,5	853,8	734,8	775,0	750,0
Portugal	1.842	1.274	955	536	560	2.841,1	2.827,1	3.337,2	3.615,3	3.688,6
Rep, Eslovaca	23.019	13.920	5.410	361	413	188,3	211,1	156,3	149,3	159,5
Eslovenia	17,7	12,4	6,7	4,2	2,2	515,5	642,2	452,1	223,2	220,2
España	No disp.	No disp.	No disp.	3.100	3.544	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Suecia/1	4.600/1	4.500/1	No disp.	No disp.	No disp.	188	182	171	169	No disp.
Suiza	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Turquía	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Reino Unido/1	2.454	4.486	5.025	5.462	4.171	10.553,3	10.543,8	10.075,8	No disp.	No disp.
EE,UU,/1	9.927	8.736	10.679	9.299	10.740	16.412/1	16.632/1	16.873/1	15.946/1	17.709/1

Tabla 35 Algunos datos sobre impuestos no cobrados (no objeto de recurso)
(A menos que se especifique lo contrario, todos los valores monetarios están expresados en millones, en la moneda local) (continuación)

País	Importe de la deuda anulada					Nº de exp. de impago concluidos a fin de ejercicio (en miles)				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE										
Argentina/1	No disp.	No disp.	No disp.	124.280,3	194.318,6	4.113,2	5.899,6	5.629,0	2.984,2	2.845,4
Bulgaria	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	579,9	574,7	545,8	934,4	1.291,6
China	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Chipre/1	No disp.	No disp.	No disp.	0	0	No disp.	No disp.	No disp.	206.816	210.413
La India	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Indonesia	No disp.	No disp.	No disp.	75.987.722	168.228.943	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Letonia	198,5	142,7	199,8	158,1	293,6	80,5	82,0	85,7	97,0	107,6
Lituania	No disp.	No disp.	No disp.	187	189	No disp.	No disp.	No disp.	250	273
Malasia	19,44	302,77	781,00	398,48	149,34	No disp.	2.118,6	2.201,4	2.834,9	2.201,4
Malta	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Rumanía	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	396,2	No disp.	No disp.
Rusia	106.930	162.480	146.891	186.746	127.336	182,2	532,6	626,5	756,2	947,1
Arabia S,	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Singapur	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Sudáfrica	2.200	9.400	5.400	4.744	4.305	No disp.	1.400	1.500	2.219	2.000

Fuentes: Respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Tabla 36. Algunas ratios relacionadas con las actividades de recaudación en periodo ejecutivo de deudas tributarias

País	Importe de deuda tributaria a fin de ejercicio/Recaudación neta anual (%)					Deuda tributaria recaudada/importe total recaudable/1 (%)				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
1) Países de la OCDE										
Australia	4,5	4,4	4,3	4,0	4,6	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Austria	3,4	3,1	2,7	2,6	2,9	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Bélgica	5,6	5,3	5,1	31,8	34,9	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Canadá	7,5	7,4	7,4	7,8	8,7	48,2	51,4	50,5	54,8	57,0
Chile	15,5	14,2	11,7	12,2	16,1	13,2	8,9	11,2	14,2	15,2
Rep. Checa	20,5	19,7	No disp.	16,6	18,8	37,3	37,9	No disp.	5,1	5,1
Dinamarca/1	0,4	1,3	1,1	2,0	2,0	No disp.	22,4	24,8	20,8	21,4
Estonia	10,1	7,6	7,9	8,8	13,1	16,5	14,5	12,8	0	12,5
Finlandia	7,1	7,1	6,6	6,5	8,0	27,8	27,9	29,5	31,4	28,0
Francia	7,7	8,6	6,0	6,9	7,8	38,7	39,0	41,8	45,9	39,4
Alemania	0,9	0,8	0,9	0,8	0,7	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Grecia	No disp.	No disp.	No disp.	61,1	72,7	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Hungría	14,5	14,3	15,4	18,9	24,0	13,7	13,8	13,0	12,3	9,9
Islandia	No disp.	No disp.	No disp.	28,0	28,3	No disp.	No disp.	No disp.	78,8	78,1
Irlanda	1,8	1,5	1,6	2,4	3,4	18,8	27,6	25,8	19,1	13,4
Israel	No disp.	No disp.	No disp.	10,9	12,5	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Italia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Japón	4,2	3,7	3,4	3,4	3,8	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Corea	3,6	3,1	2,3	2,5	2,7	34,7	37,2	39,9	39,5	41,6
Luxemburgo	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
México	21,0	19,4	16,5	12,4	13,8	1,2	1,1	7,2	2,1	2,6
Países Bajos	4,2	3,0	3,3	3,8	4,0	No disp.	No disp.	No disp.	16,1	17,8
Nueva Zelanda	5,5	5,9	4,3	7,1	8,4	No disp.	No disp.	No disp.	29,7	31,4
Noruega	3,1	3,0	2,8	2,6	2,5	11,9	14,6	8,9	10,8	17,6
Polonia	8,4	7,7	5,9	10,4	11,4	13,3	13,9	14,2	9,5	10,1
Portugal	40,7	34,9	37,6	26,0	27,2	8,9	10,4	10,0	15,0	14,4
Rep. Eslovaca	43,6	45,7	49,3	48,5	59,5	15,0	15,7	17,2	16,2	17,7
Eslovenia	3,7	3,4	3,6	3,8	4,3	44,2	52,2	50,4	51,7	55,7
España	4,6	4,2	4,3	5,9	9,4	No disp.	No disp.	No disp.	34,2	34,6
Suecia/1	2,6/2	3,2/2	No disp.	2,3	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Suiza	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Turquía	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Reino Unido	3,6	3,3	2,7	5,5	6,2	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
EEUU	4,4	4,1	4,1	4,8	6,7	30,8	31,0	33,2	31,8	26,1

Tabla 36 Algunas ratios relacionadas con las actividades de recaudación en periodo ejecutivo de deudas tributarias (continuación)

País	Importe de deuda tributaria a fin de ejercicio/Recaudación neta anual (%)					Deuda tributaria recaudada/importe total recaudable/1 (%)				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE										
Argentina	1,6	1,6	1,2	1,2	1,8	19,9	19,9	19,2	11,4	7,7
Bulgaria	198,6	143,6	68,7	18,2	11,1	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
China	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	97,6	No disp.
Chipre	47,5	40,0	38,6	27,8	36,0	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
La India	No disp.	No disp.	No disp.	4,0	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Indonesia	No disp.	No disp.	No disp.	5,9	6,3	No disp.	No disp.	No disp.	10,7	8,4
Letonia	13,7	12,1	8,8	14,2	18,3	20,6	24,7	29,1	26,7	18,0
Lituania	No disp.	No disp.	No disp.	3,8	8,8	No disp.	No disp.	No disp.	50,1	34,3
Malasia	20,8	22,5	18,2	11,9	11,9	13,4	12,8	22,5	21,4	25,7
Malta	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Rumanía	No disp.	No disp.	No disp.	9,1	12,9	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Rusia	No disp.	No disp.	No disp.	12,9	16,4	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Arabia S.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Singapur	6,1	4,7	4,7	3,1	2,6	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Sudáfrica	15,6	11,3	8,3	6,5	8,8	27,3	26,3	27,2	22,4	18,5

Fuentes: Respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Tabla 37. Algunas ratios relacionadas con las actividades de recaudación en periodo ejecutivo de deudas tributarias

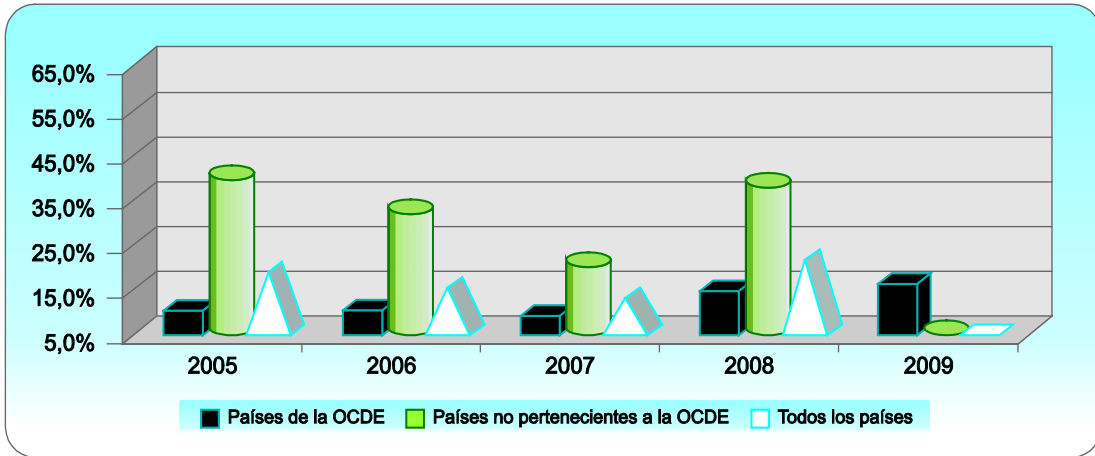
País	Importe de la deuda anulada//importe de partida de la relación de impagos (%)					Nº de exp. de impago a fin de ejercicio/Nº de partida de expedientes de impago (%)				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
1) Países de la OCDE										
Australia/2	53,1	15,7	20,8	19,9	24,3	104,5	103,0	103,1	84,8	102,2
Austria	26,8	25,1	28,7	36,4	32,4	103,3	101,6	101,6	98,9	101,0
Bélgica	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	132,4	95,2	91,4	No disp.	No disp.
Canadá	14,6	10,3	9,3	9,9	9,1	108,1	97,5	94,4	109,9	101,9
Chile	0	8,1	1,4	9,1	9,4	80,1	105,4	97,1	109,8	102,0
Rep. Checa	9,3	10,7	13,6	16,0	13,7	No disp.	108,8	103,4	94,7	130,8
Dinamarca/2	0,8/2	9,9/2	15,4/2	24,6	21,2	No disp.	No disp.	111,1	40,3	132,6
Estonia	14,9	5,6	7,8	11,0	7,0	97,7	100,5	103,7	104,7	64,8
Finlandia	9,6	8,9	9,1	8,4	6,0	114,1	102,8	96,9	101,1	100,6
Francia	16,2	17,4	19,8	18,5	15,1	93,3	102,5	98,1	98,4	101,3
Alemania	69,1	75,7	63,9	57,2	79,9	97,5	94,1	104,2	94,6	91,8
Grecia	No disp.	No disp.	No disp.	1,1	1,0	No disp.	No disp.	No disp.	104,1	117,0
Hungría	33,2	32,6	34,7	30,4	32,2	101,0	98,9	111,7	112,8	115,2
Islandia	No disp.	No disp.	No disp.	11,0	12,7	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Irlanda	15,2	14,4	14,9	15,2	19,8	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Israel	No disp.	No disp.	No disp.	6,1	5,8	No disp.	No disp.	No disp.	102,5	96,9
Italia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Japón/2	8,7	9,3	9,3	10,5	11,7	96,9	98,3	98,8	98,5	98,9
Corea	No disp.	No disp.	No disp.	194,6	182,0	96,8	99,2	99,8	117,5	98,8
Luxemburgo	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
México	20,3	32,0	53,4	56,5	77,7	94,0	90,6	66,0	112,6	119,5
Países Bajos	32,7	24,5	41,7	37,1	22,4	No disp.	85,7	100,0	100,0	100,0
Nueva Zelanda	No disp.	No disp.	No disp.	24,8	20,1	108,3	100,4	181,7	72,0	97,1
Noruega	13,6	6,6	2,5	4,8	7,9	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Polonia	2,2	1,1	0,9	0,5	0,5	99,6	111,0	86,1	105,5	96,8
Portugal	17,7	11,3	8,9	4,3	6,8	115,8	99,5	118,0	108,3	102,0
Rep. Eslovaca	34,1	22,2	9,2	16,7	18,0	112,9	112,1	74,0	95,5	106,8
Eslovenia	4,2	3,5	1,9	1,1	0,5	No disp.	124,6	70,4	108,8	98,7
España	No disp.	No disp.	No disp.	35,1	34,6	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Suecia/2	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	96,8	94,0	98,8	No disp.
Suiza	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Turquía	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Reino Unido	24,1	32,7	36,9	22,2	16,7	No disp.	99,9	95,6	No disp.	No disp.
EEUU	11,1	10,0	11,7	9,5	9,6	99,9	101,3	101,5	94,5	111,1

Tabla 37 Algunas ratios relacionadas con las actividades de recaudación en periodo ejecutivo de deudas tributarias (continuación)

País	Importe de la deuda anulada//importe de partida de la relación de impagos (%)					Nº de exp. de impago a fin de ejercicio/Nº de partida de expedientes de impago (%)				
	2005	2006	2007	2008	2009	2005	2006	2007	2008	2009
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE										
Argentina/2	No disp.	No disp.	No disp.	53.500	35.200	127,6	143,4	95,4	53,0	95,3
Bulgaria	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	97,0	99,1	95,0	171,2	138,2
China	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Chipre/2	No disp.	No disp.	No disp.	0	0	No disp.	No disp.	No disp.	97,6	101,7
La India	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Indonesia	No disp.	No disp.	No disp.	No aplic.	No aplic.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Letonia	50,3	39,1	48,2	39,0	40,2	100,6	101,9	104,5	113,2	110,9
Lituania	No disp.	No disp.	No disp.	27,1	21,5	No disp.	No disp.	No disp.	105,0	109,2
Malasia	0,2	2,7	5,7	3,2	1,5	No disp.	No disp.	103,9	128,8	101,7
Malta	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Rumanía	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
RUSIA	No disp.	7,8	7,5	12,8	9,9	No disp.	292,3	117,6	120,7	125,2
Arabia S.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Singapur	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Sudáfrica	3,9	16,7	11,2	11,1	11,4	No disp.	No disp.	107,1	147,9	90,1

Fuentes: Respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Gráfico 7 Tendencia de los valores medios de la ratio de deuda tributaria a fin del ejercicio/recaudación neta anual (%)



Tendencia de los valores medios de la ratio de deuda tributaria a fin del ejercicio/recaudación neta anual (%)					
Países	2005	2006	2007	2008	2009
Países de la OCDE	9,6	9,1	8,1	12,4	14,2
Países no pertenecientes a la OCDE	38,0	29,5	18,6	36,8	No disp.*
Todos los países	16,3	13,9	10,6	19,6	No disp.*

*Los datos son incompletos e inexactos en varios países no pertenecientes a la OCDE en 2009.

- De la información de las Tablas 34 a 37, pueden extraerse las siguientes observaciones: la incidencia de los impuestos impagados, como se muestra en el volumen relativo de sus relaciones de impagos, varía sustancialmente entre los países encuestados, lo que indica una variación importante en el cumplimiento de pago general; aplicando la ratio de referencia "*impagos tributarios agregados totales a fin de ejercicio (sin incluir la deuda recurrente)/recaudación neta total*" para el último ejercicio fiscal como indicador general de la magnitud relativa de la relación de impagados:
 - 13 administraciones tributarias tienen una ratio < 5% (Argentina, Australia, Austria, Dinamarca, Alemania, Irlanda, Japón, Corea, los Países Bajos, Noruega, Singapur, Eslovenia y Suecia);
 - 8 administraciones tributarias tienen una ratio entre el 5 y el 10%;
 - 12 administraciones tributarias tienen una ratio entre el 10 y el 20%;
 - 7 administraciones tributarias tienen una ratio del 20% y
 - 9 administraciones tributarias no comunicaron datos que permitiesen realizar el cálculo.
- Aplicando la ratio de referencia "*impagos tributarios agregados totales a fin de ejercicio (sin incluir la deuda recurrente)/recaudación neta total*" y considerando los movimientos a lo largo del periodo el indicador general de la efectividad del cumplimiento de los pagos/recaudación:
 - 17 administraciones tributarias tienen una ratio creciente en los ejercicios de 2005 a 2009.
 - 7 administraciones tributarias muestran una ratio relativamente estable o sin un patrón claro en este periodo.

- 11 administraciones tributarias muestran una ratio **decreciente** durante el periodo y, en el caso de otras 14 se carece de datos para mostrar la ratio.
- Aplicando la misma ratio de referencia y si se atiende a aquellas administraciones tributarias que, por regla general, muestran una ratio inferior al 5% cada año durante el periodo de cinco (con lo que indican altos niveles sistemáticos de cumplimiento de las obligaciones de pago y operaciones de recaudación eficaz de deuda), hay doce administraciones tributarias que se incluyen en esta categoría: Australia, Austria, Alemania, Irlanda, Japón, Corea, Países Bajos, Noruega, Suecia, Singapur, Eslovenia y los EEUU
- Atendiendo a los movimientos en los volúmenes de expedientes a lo largo de los cinco años, los datos de la encuesta permiten concluir que:
 - 7 administraciones tributarias (Argentina, Australia, Dinamarca, Estonia, Alemania, la Rep. Eslovaca y Eslovenia) muestran una tendencia decreciente de volúmenes de expedientes lo que supera en un 10% el total a lo largo del periodo.
 - 16 administraciones tributarias muestran volúmenes relativamente estables (es decir, sin aumentos o disminuciones llamativas de volúmenes totales de expedientes) a lo largo del periodo y
 - 8 administraciones tributarias muestran una tendencia creciente de volúmenes de expedientes que supera en un 20% el total a lo largo del periodo y
 - Se carece de datos de todos los años o la mayor parte de ellos en el caso de 18 administraciones tributarias.
- Atendiendo a la ratio de referencia "*deuda tributaria anulada/importe de deuda pendiente a final del ejercicio*" durante cinco años a fin de medir la importancia relativa de la deuda anulada por considerarla incobrable, su media reveló que:
 - 13 administraciones tributarias tenían una ratio <10% durante el periodo de 5 años;
 - para 7 administraciones tributarias su rango estaba comprendido entre el 10 y el 20%;
 - 10 administraciones tributarias tenían una ratio entre el 20 y el -50%;
 - para 3 administraciones tributarias su rango estaba comprendido entre el 50 y el 20%; y
 - y, en el caso de otras 14 se carece de datos para mostrar la ratio.

Los oscilantes resultados sugieren la aplicación de políticas radicalmente distintas por parte de las administraciones tributarias para la cancelación de deudas tributarias incobrables. (Este ámbito de la administración no fue objeto de examen en la investigación realizada para esta serie.)

- Las respuestas de los países a la encuesta indican graves deficiencias en los sistemas de recaudación de las deudas en muchos organismos de administración tributaria. por ejemplo, un tercio de las administraciones tributarias no pudieron comunicar el importe del impuesto recaudado como resultado de las actividades de recaudación en periodo ejecutivo de la deuda, y más de un cuarto no pudieron comunicar el número de deudores/expedientes.
- A pesar de no mostrarse en las tablas, los cálculos independientes realizados conjuntamente con la elaboración de este serie de los tributos pendientes en general en los países de la OCDE desde finales de 2009 apuntan hacia un importe total de deuda tributaria (sin incluir aquellas deudas sometidas a litigio) que podría superar la suma equivalente a 500 mil millones de dólares.

26. Los datos y sus ratios que se muestran en las tablas dan una idea de la magnitud del problema que constituye la recaudación de la deuda tributaria en los países encuestados (y algunas tendencias en este sentido); si bien, obviamente, como se señaló anteriormente en este

informe, deben utilizarse como un indicador de la necesidad de seguir haciendo estudios antes de extraer conclusiones. En este sentido, es preocupante constatar que un buen número de administraciones tributarias no han comunicado información básica sobre el cumplimiento de sus programas, lo que sugiere una posible fragilidad de los sistemas de gestión de información de que disponen.

Repercusiones de la crisis financiera mundial

27. En este capítulo, ya se ha comentado el aparente impacto negativo de la crisis económica mundial sobre la recaudación total de países individuales. Cabe, asimismo, la posibilidad de que la crisis haya contribuido a aumentar la incidencia del incumplimiento fiscal y del impago de impuestos en muchas administraciones tributarias. En la Tabla 38 se incluyen los movimientos de las relaciones de impagos de las administraciones tributarias en el periodo que va desde 2007 a finales del 2009 (el periodo que comprende la crisis) así como las medidas especiales que han adoptado las administraciones tributarias a fin de aliviar su impacto. Del contenido de la tabla, cabe extraer las siguientes observaciones:

- Casi el 40% de las administraciones tributarias comunicaron un aumento del valor total de sus relaciones de impagos superior al 20% en el periodo de dos años citado; en tanto que, en el caso de 13 organismos, este aumento superó el 40%;
- Ligeramente por encima del 20% de las administraciones tributarias (10) comunicaron un aumento del número de expedientes de deudas/contribuyentes deudores durante el periodo superior al 20%; en el caso de dos de los organismos, este aumento superó el 40%.
- En torno al 75% de las administraciones tributarias comunicaron la existencia de actuaciones administrativas especiales para aliviar los impactos de la crisis; entre las que se incluían criterios de ampliación de los plazos de pago (29 administraciones tributarias), intereses de demora por impago reducidos (17), ampliación de los periodos de presentación de declaraciones (7) y criterios más laxos de cancelación de deudas (7).

Tabla 38. Deudas tributarias e impactos de la crisis financiera mundial

País	Relación de impagos (final de 2007 a final de 2009)			Medidas especiales de reducción del impacto de la crisis económica mundial				
	Cambio en la deuda pendiente total (+/- millones)	Cambio en la deuda pendiente total (% +/-)	Cambio en la relación de casos (% +/-)	Criterios más sencillos de ampliaciones de los plazos de pago	Reducido (interés) para pagos retrasados	Periodos aumentados para la presentación de declaraciones	Criterios más sencillos de cancelación de deudas	Otras actuaciones seguidas
1) Países de la OCDE								
Australia/1	+1.372	+12,73	-13,29	✓	✓	✓	✓	x
Austria	+125	+7,39	-0,09	x	x	x	x	x
Bélgica/1	-482	-1,58	No disp.	✓	✓	x	x	✓
Canadá	+1.800	+7,76	+11,97	✓	x	x	x	x
Chile	+288.949	+15,56	+12,06	x	x	x	x	x
Rep. Checa	-2.700	-2,67	+23,91	✓	x	x	x	x
Dinamarca	+6.329	+70,36	-46,58	✓	✓	✓	x	x
Estonia/1	+3.157	+58,17	-32,12	x	x	x	x	✓
Finlandia	+499	+16,22	1,74	✓	✓	x	x	x
Francia/1	-1.622	-5,77	-0,38	✓	✓	x	x	✓
Alemania	-1.078	-14,22	-13,18	x	x	x	x	x
Grecia	+6.632	+25,57	+21,89	✓	✓	x	x	x
Hungría	+701.522	+52,81	+29,94	✓	✓	x	x	x

Tabla 38. Deudas tributarias e impactos de la crisis financiera mundial (continuación)

País	Relación de impagos (final de 2007 a final de 2009)			Medidas especiales de reducción del impacto de la crisis económica mundial				
	Cambio en la deuda pendiente total (+/- millones)	Cambio en la deuda pendiente total (% +/-)	Cambio en la relación de casos (% +/-)	Criterios más sencillos de ampliaciones de los plazos de pago	Reducido (interés) para pagos retrasados	Periodos aumentados para la presentación de declaraciones	Criterios más sencillos de cancelación de deudas	Otras actuaciones seguidas
Islandia/1	+4.609	+4,72	No disp.	✓	✓	x	x	x
Irlanda/1	+548	+61,23	No disp.	✓/1*	✓/1**	x	x	✓/1***
Israel	+5.917	+37,49	-0,67	x	x	x	x	x
Italia	No disp.	No disp.	No disp.	✓	✓	✓	x	x
Japón	-130.553	-7,75	-2,55	x	x	x	x	✓
Corea	+591.141	+16,54	+16,04	✓	✓	x	x	x
Luxemburgo	No disp.	No disp.	No disp.	x	x	x	x	x
México/1	-63.313	-22,39	+34,58	✓	x	x	x	✓
Países Bajos/1	-34	-0,45	0	✓	x	✓	x	✓
Nueva Zelanda	+1.191	+40,98	-30,08	x	x	x	x	x
Noruega/1	+4.624	+27,78	No disp.	✓	x	x	x	✓
Polonia	+1.733	+10,03	+2,07	x	x	x	✓	x
Portugal	-5.069	-40,86	+10,53	x	x	x	x	x
Rep. Eslovaca	+226	+10,46	+2,05	✓	x	✓	x	x
Eslovenia/1	+85	+21,53	+7,36	x	x	x	x	x
España	+4.755	+53,88	No disp.	✓	x	x	✓	x
Suecia/1	No disp.	No disp.	No disp.	x	✓	x	x	✓
SUIZA	No disp.	No disp.	No disp.	x	x	x	x	x
Turquía	No disp.	No disp.	No disp.	x	✓	x	x	x
Reino Unido	+3.100	+12,60	No disp.	✓	x	x	x	x
EEUU	+29.935	+30,58	+4,95	✓	x	x	✓	✓
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE								
Argentina	+3.156	+136,0	-49,4	✓	✓	x	x	x
Bulgaria	+3.656	+53,6	+136,6	x	x	x	x	x
China	No disp.	No disp.	No disp.	x	x	x	x	x
Chipre/1	+114	+10,36	-0,38	✓	x	x	x	x
La India	No disp.	No disp.	No disp.	x	x	x	x	x
Indonesia	+12.835.245	+65,74	No disp.	x	x	x	x	x
Letonia	+315	+77,69	+25,55	✓	x	x	✓	x
Lituania	+758	+110,01	+14,71	✓	✓	x	x	x
Malasia	-3.377	-26,74	+31,03	✓	x	x	x	x
Malta	No disp.	No disp.	No disp.	✓	✓	✓	✓	x
Rumanía	+5.369	+45,26	No disp.	✓	x	x	x	x
Rusia	+53.600	+4,07	+51,17	x	x	x	x	x
Arabia S.	No disp.	No disp.	No disp.	x	x	x	x	x
Singapur	-297	-27,92	No disp.	✓	✓	✓	x	✓
Sudáfrica	+12.774	+29,78	+33,33	✓	x	x	✓	x

Fuente: respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Mantenimiento de la deuda tributaria total en un mínimo

28. Aunque no hay duda de que hay muchos factores que influyen el nivel de cumplimiento global de los administrados de un organismo tributario, y que, a su vez, influyen sobre la escala de las actividades de recaudación de deudas en periodo ejecutivo que deben practicarse, es posible distinguir de la información recabada para esta serie algunas características comunes de los mecanismos vigentes de las administraciones tributarias que podrían haber tenido influencia sobre el cumplimiento de las obligaciones de pago.

29. Sobre la base de las respuestas a los cuestionarios, 12 administraciones tributarias presentan relaciones de deudas excepcionalmente pequeñas a lo largo del periodo de cinco años que abarca la serie (es decir, aquellas cuyas relaciones de deuda a fin de ejercicio son inferiores al 5% de la recaudación neta anual): Australia, Austria, Dinamarca, Alemania, Irlanda, Japón, Corea, Países Bajos, Noruega, Singapur Eslovenia, Suecia y los EEUU. Extraer conclusiones definitivas sobre los factores que pueden haber contribuido al nivel relativamente bajo de deuda tributaria en estos países queda fuera del ámbito de esta publicación, si bien otros datos que se recogen en la serie pueden ofrecernos una idea de algunos de los factores que han podido influir:

- *Utilización frecuente de mecanismos de retención del impuesto en la fuente o de sistemas de comunicación de información y similares*: además de respecto de las rentas derivadas del trabajo (excepto Singapur), 8 de 12 países exigen, por regla general, la retención en la fuente respecto de los dividendos pagados a los contribuyentes residentes, mientras que 7 de los 12 exigen la retención respecto de los intereses (véase la Tabla 48, Capítulo 8); en aquellos países en los que, normalmente, no se aplica la retención en la fuente respecto de los dividendos y de los intereses (a saber, Australia y los EEUU), las administraciones correspondientes emprenden programas de comprobación de la información a gran escala con los que detectar ingresos no comunicados (véase apartado 44, Capítulo 8).
- *Facultades ejecutivas ampliadas (incluidos los niveles adecuados de intereses y de sanciones)*: los datos son insuficientes para permitir extraer conclusiones categóricas a este respecto, pero se observó que 10 de las 12 administraciones tributarias en cuestión cuentan con un marco sancionador referido a los principales impuestos y que, con pequeñas excepciones, están facultadas para recaudar impuestos de terceras partes, imponer gravámenes sobre los activos; compensar deudas tributarias contra créditos, exigir la liquidación de los impuestos para poder contratar con la administración, y pueden repercutir las deudas tributarias a los directivos de las sociedades, además de retener pagos estatales a los deudores e imponer deudas tributarias a los directivos de las empresas (véase Tabla 54, Capítulo 8).
- *Recursos adecuados para proceder a la recaudación de deudas por vía ejecutiva*: siete de las 12 administraciones tributarias comunicaron que destinaban más del 10% de sus recursos a las actividades de recaudación en periodo ejecutivo de las deudas (véase la Tabla 23, Capítulo 5).
- *Sistemas de pagos anticipados*: la gran mayoría de estas administraciones tributarias gestionan sistemas de impuestos sobre la renta (tanto en el caso de personas físicas como de sociedades) diseñados para recaudar la mayor parte la deuda del impuesto (en forma de pagos anticipados) a lo largo del ejercicio fiscal en el que se generan las rentas (véanse las Tablas 50 y 51, Capítulo 8).
- *Amplio uso de medios de pago electrónico*: estos métodos, en particular la utilización del cargo directo que puede incitar a ciertos contribuyentes a cumplir mejor con sus obligaciones de pago, se utilizan con gran difusión en 8 países europeos (véase la Tabla 41).

30. La comparación entre países debe hacerse con mucho cuidado debido a las razones anteriormente descritas. Además, sobre el tamaño de la bolsa de impagos comunicada por las administraciones tributarias influirán las medidas de anulación utilizadas y el grado en que se apliquen, que pueden variar notablemente entre los distintos países encuestados y, eventualmente, por la intensidad de las actividades de comprobación o de exigencia de cumplimiento.

Capítulo 7. Provisión y uso de servicios electrónicos en la administración tributaria

Resumen

Este capítulo proporciona una panorámica general de los servicios electrónicos modernos que ofrecen generalmente las administraciones tributarias a sus administrados y, además, una serie de datos resumidos sobre el uso de los mismos.

Aspectos y observaciones clave

Presentación electrónica de las declaraciones

- Actualmente la disponibilidad de una moderna gama de servicios electrónicos que abarque los principales impuestos que administran los organismos tributarios encuestados es prácticamente global: más del 90% de ellos ofrece estos servicios.
- Tanto en el caso del IRPF como en el del IVA, algo más de la mitad de las administraciones tributarias lograron la utilización de la presentación electrónica por parte de la mayoría de sus contribuyentes en 2009; en el del IRS, el porcentaje de administraciones tributarias que consiguieron que la mayor parte de sus contribuyentes utilizaran esta vía se situó en el 90% en ese mismo ejercicio 2009.
- Una serie de administraciones tributarias apuntan incrementos notables en la utilización de la presentación electrónica durante los seis últimos años, resultado de las iniciativas administrativas o la introducción de requisitos de presentación electrónica obligatoria.
- Pese a lo que se ha avanzado, hay margen para incrementar la utilización de la presentación electrónica (+75%) en muchos organismos de administración tributaria (20, en el caso del IRPF; 23 en el del IRS y 15 en el del IVA).

Provisión de declaraciones previamente cumplimentadas a los contribuyentes

- El sistema del borrador de la declaración ha evolucionado hasta convertirse en un elemento importante (y, para algunos, transformador) de la estrategia de los servicios electrónicos de algunos organismos de administración tributaria, sobre todo, en el caso del IRPF.
- En su formato más sofisticado, el borrador y otros medios relacionados (por ej. las carpetas personales en línea) han conseguido automatizar prácticamente todo el proceso de elaboración y liquidación de declaraciones.

Pago electrónico de tributos

- Aproximadamente tan solo la mitad de las administraciones tributarias encuestadas pudieron comunicar la incidencia aproximada de los volúmenes de los distintos métodos de pago disponibles; esta falta de conocimiento que se trasluce por parte de muchas administraciones tributarias sugiere la posibilidad de que los ahorros para los contribuyentes, organismos de administración tributaria e instituciones financieras pasen desapercibidos debido a una falta de atención a este aspecto de la automatización del sistema tributario.
- En el caso de las administraciones tributarias que han proporcionado datos, únicamente nueve comunicaron que la mayoría de los pagos tributarios se efectúan a través de medios plenamente automatizados, tal como se definió para este informe.
- Existe margen para incrementar la utilización de las posibilidades de pagos en formato electrónico en muchos de los países encuestados.

Otros servicios electrónicos a disposición de los contribuyentes

- Algo más de la mitad de las administraciones tributarias encuestadas dijeron ofertar la gama al completo de otros servicios identificados en el cuestionario: acceso a través de Internet a un conjunto exhaustivo de datos fiscales, acceso en línea a ciertos datos de los contribuyentes personas físicas; medios que permitan a terceros (por ej., asesores fiscales) acceder a los datos de los contribuyentes personas físicas, comunicaciones por vía electrónica con los contribuyentes, acceso a distancia del personal a sistemas de las empresas y bases de datos en línea de legislación y jurisprudencia.

Provisión y uso de servicios electrónicos modernos

1. Durante las últimas dos décadas, las administraciones tributarias de la mayoría de los países han estado explotando el empleo de las nuevas tecnologías para transformar los procesos recaudación y liquidación tributarias con el fin aprovechar los importantes beneficios que puede generar, especialmente, en el caso de la mayor rapidez y precisión de los intercambios de los datos relevantes de los administrados, además de la prestación de una serie de servicios que faciliten a los contribuyentes gestionar mejor sus propios asuntos fiscales. Los principales tipos de servicios electrónicos que ofrecen ahora la mayoría de las administraciones tributarias tanto a los contribuyentes como a los asesores fiscales incluyen:

- Acceso a un conjunto exhaustivo de datos tributarios y de otra índole a través de Internet.
- Presentación electrónica de las declaraciones.
- Borradores de la declaración tributaria pre-cumplimentados total o parcialmente.
- Una combinación de medios de pago electrónico para todos los tributos (por ej. pago directo en línea).
- Acceso a la información personal del contribuyente a través de "cuentas en línea" para contribuyentes y
- Modernas oficinas de centros de atención telefónica que presten servicios más accesibles.

A las administraciones tributarias se les pidió para esta serie que facilitasen una serie limitada de datos acerca de la naturaleza de los servicios electrónicos que ofrecen y, en el caso de los servicios más frecuentes, datos que apuntasen a la escala de su utilización o aceptación.⁵⁷

Presentación electrónica de las declaraciones

2. Los informes de las series anteriores dedicaron gran atención a la automatización de los sistemas de presentación de declaraciones tributarias de los principales impuestos, vistas las posibilidades que tienen de rendir importantes beneficios tanto a las administraciones tributarias como a los contribuyentes. El informe de 2008 señalaba los considerables avances logrados en los últimos años en cuanto al número de administraciones tributarias que ofrecen opciones de presentación electrónica para los principales impuestos. Sin embargo, señalaba asimismo la existencia de importantes diferencias tanto entre las administraciones tributarias como en los distintos impuestos respecto al nivel de aceptación alcanzado, lo que acarrea una desigualdad considerable en cuanto a los beneficios para los distintos países. En esencia, el avance más importante se había producido en relación con la presentación en formato

⁵⁷ Se remite a los lectores, en caso de que deseen acceder a una evaluación más reciente y exhaustiva del empleo de los servicios electrónicos modernos que hacen las administraciones tributarias de la OCDE, a las conclusiones de un estudio en profundidad realizado en 2009 (véase *Survey of Trends and Developments in the Use of Electronic Services for Taxpayer Service Delivery*, marzo 2010, en <http://www.oecd.org/dataoecd/20/49/45035933.pdf>)

electrónico de las declaraciones del IRPF, aunque los anteriores informes anticipaban avances importante a medio plazo para estos contribuyentes cuando daban cuenta de las prácticas innovadoras de muchas administraciones tributarias de recurrir al uso de requisitos de presentación electrónica obligatoria para algunas o todas las empresas.

3. En el caso de este informe, el propósito de la encuesta a las administraciones tributarias era establecer los avances en relación con la presentación electrónica para los principales impuestos. De la información que se muestra en las Tablas 39 y 40 pueden extraerse las siguientes conclusiones fundamentales:

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- La prestación de servicios de presentación electrónica a los contribuyentes personas físicas se ha generalizado entre los países encuestados hasta universalizarse (46 de las 49 administraciones consultadas dicen ofrecer este servicio en el ejercicio fiscal 2009).
- Poco más de la mitad de las administraciones tributarias comunicaron que la mayoría de sus contribuyentes particulares utilizaban la presentación electrónica (con o sin ayuda de asesores fiscales) en el ejercicio de 2009:
 - 16 de 46 administraciones tributarias lograron una utilización por encima del 75% de las declaraciones presentadas.
 - 8 de 46 administraciones tributarias lograron una utilización entre el 50 y el 75%.
 - 6 de 46 administraciones, entre el 25 y el 50% y
 - 16 de 46, por debajo del 25%.
- Hay una serie de países que han hecho avances considerables (+50% en términos absolutos) en los seis últimos años en cuanto al aumento de la utilización de la presentación electrónica (Argentina (+82%), Lituania (+52%), Portugal (+56%), Turquía (+69%) y el Reino Unido (+56%); sumado a las iniciativas administrativas (incluidos incentivos como la ampliación de los periodos de presentación de declaraciones), el aumento de su utilización en algunos países se ha conseguido con la introducción de requisitos de presentación electrónica obligatoria.
- Existe la posibilidad de un aumento mucho mayor incluso del recurso a la utilización de la presentación electrónica (+75% en términos absolutos) en 20 de los países encuestados.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas

- La prestación de servicios de presentación electrónica a los contribuyentes personas físicas se ha generalizado entre los países encuestados hasta universalizarse (45 de las 49 administraciones consultadas comunican disponer de este servicio en el ejercicio fiscal 2009).
- Cerca de la mitad de las administraciones tributarias encuestadas comunicaron que las declaraciones de la mayoría de sus contribuyentes sociedades o personas jurídicas se presentaron vía electrónica en el pasado ejercicio fiscal:
 - 21 de 45 administraciones tributarias lograron una utilización por encima del 75%.
 - 2 de 45 administraciones alcanzaron porcentajes de utilización entre el 50 y el 75%.
 - 4 de 45, entre el 25 y el 75% y
 - 18 de 45, por debajo del 25%.
- Una serie de administraciones tributarias han hecho avances considerables (+50% en términos absolutos) durante los últimos seis años en el aumento de la utilización de la presentación electrónica (Argentina (+66%), Austria (+66%), Estonia (+95%), Francia

(+51%), Hungría (+96%), Irlanda (+67%), Letonia (+92%), Países Bajos (+100%), Noruega (+50%), Portugal (+95%), Eslovenia (100%), España (+76%) y Turquía (+99%); sumado a las iniciativas administrativas, el aumento de su utilización en muchos países es el resultado de la introducción de requisitos de presentación electrónica obligatoria.

- Existe la posibilidad de un aumento mucho mayor incluso del recurso a la presentación electrónica (+75% en términos absolutos) en 23 de los países encuestados.

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

- La prestación de servicios de presentación electrónica a los contribuyentes personas físicas se ha generalizado entre los países encuestados hasta universalizarse, 42 de las 45 administraciones consultadas comunican disponer de este servicio en el ejercicio fiscal.
- Cerca de la mitad de las administraciones tributarias encuestadas que ofrecen la opción de la presentación electrónica comunicaron que la mayoría de las declaraciones del IVA se presentan ahora a través de este medio:
 - 16 de 42 administraciones tributarias lograron una utilización por encima del 75%.
 - 7 de 42, entre el 50 y el 75%.
 - 8 de 42 administraciones, entre el 25 y el 50% y
 - 11 de 42, por debajo del 25%.
- Según los datos de los que se dispone, once administraciones tributarias parecen haber progresado de forma considerable (+50% en términos absolutos) en los seis últimos años en cuanto al aumento de la utilización de servicios de presentación electrónica (Argentina, Bélgica, Hungría, Japón, Letonia, Lituania, Países Bajos, Noruega, Singapur, Eslovenia, España; otros trabajos del FAT indican que el aumento de su utilización en muchos países es el resultado de la adopción de requisitos de presentación electrónica obligatoria.
- Existe la posibilidad de un aumento mucho mayor incluso del recurso a la presentación electrónica (+75% en términos absolutos) en 15 de los países encuestados.

Tabla 39. Presentaciones de declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas

País	Declaraciones presentadas para el ejercicio 2009		Presentación electrónica				Uso de borradores en 2009	
	Total (millones)	Presentadas por asesores fiscales (%)	Año de inicio	Declaraciones electrónicas: 2004 (%)	Declaraciones electrónicas: 2009 (%)	Cambio: 2004 a 2009 (+/-, %)	Declaraciones precumplimentadas parcialmente (%)	Declaraciones precumplimentadas íntegramente (%)
1) Países de la OCDE								
Australia	13.6	73	1990	80	92	12	69	0
Austria/1	4.4	65	2003	10	43-79 /1		0	0
Bélgica	6.0	13	2002	3	40	37	No disp.	No disp.
Canadá	26.7	39	1993	49	58	9	No aplic.	No aplic.
Chile	1.1	No disp.	1999	83	98	15	65	53
Rep. Checa/1	1.8	No disp.	2004	0.5	1.0/1	0.5	0	0
Dinamarca/1	4.6	No disp.	1994	68	96	28	100	84
Estonia	0.65	No disp.	2000	59	92	33	100	0
Finlandia	1.7	No disp.	2006	0	23	23	100	95
Francia/1	36.2	No disp.	2001	4	27	23	98/87 /1	15
Alemania	27.2	No disp.	1999	7	30	23	No disp.	No disp.
Grecia	5.1	No disp.	2001	4	13	9	0	0
Hungría	4.6	No disp.	2003	3	30	27	4	15.8
Islandia	0.3	25	1999	86	92	6	100	0
Irlanda	0.5	66	2001	62	67	5	0	0
Israel/1	0,6 (2008)	No disp.	2009	0	/1	0	0	0
Italia	26,3 (2008)	97 (2008)	1998	100	100	0	6	0
Japón	23.6	No disp.	2004	0	31	31	0	0
Corea	4.9	No disp.	2004	43	80	37	0	0
Luxemburgo	0.17	24.1	2009	0	<1	<1	0	0
México	3.1	No disp.	1998	48	96	48	10	0
Países Bajos	10.8	3.4	1996	69	95	26	25	0
Nueva Zelanda/1	2,0 /1	50	1991	56	63	7	43	43
Noruega/1	3.7	(Insignificante)	1999	37	82	45	99	50
Polonia	22.5	No disp.	2008	0	1.4	1.4	No disp.	No disp.
Portugal	6.7	2	2000	24	80	56	46	0
Rep. Eslovaca	1.0	15	2005	0	No disp.	No disp.	0	0
Eslovenia/1	1.0	18	2004	0	77	77	1	71/1
España/1	19,5/1*	No disp.	1999	23	36	13	35/1**	39/1***
Suecia	7.4	No disp.	2002	15	55	40	100	60
Suiza/1	(Administrados en el ámbito territorial infranacional (por los cantones, algunos de los cuales disponen de su propios sistemas de presentación electrónica)							
Turquía	1.7	90	2005	30	99	69	0	0
Reino Unido	8.6	67	2000	17	73	56	0	0
EEUU	147.2	45	1986	47	65	18	0	0

Tabla 39. Presentaciones de declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas (continuación)

País	Declaraciones presentadas para el ejercicio 2009		Presentación electrónica				Uso de borradores en 2009	
	Total (millones)	Presentadas por asesores fiscales (%)	Año de inicio	Declaraciones electrónicas: 2004 (%)	Declaraciones electrónicas: 2009 (%)	Cambio: 2004 a 2009 (+/-, %)	Declaraciones precumplimentadas parcialmente (%)	Declaraciones precumplimentadas íntegramente (%)
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCD								
Argentina	0.8	No disp.	1999	18	100	82	0	0
Bulgaria	0.63	No disp.	2005	<1	3	2	0	0
China	No disp.	No disp.	2005	0	No disp.	No disp.	0	0
Chipre	0.12	1	2003	0.4	5.7	5.3	0	0
La India	29.0	No disp.	No disp.	No disp.	17	No disp.	0	0
Indonesia	6.0	No disp..			No disp.			
Letonia	0.29	No disp.	2008	0	10	10	0	0
Lituania	0.8	11	2004	14	71	57	91	8
Malasia/1	1.7	7	2004	33	56	23	0/1	0/1
Malta	0.22	2	2006	1	2	1	72?	No disp.
Rumanía	0.69	No disp.	2007	0	<1	<1	0	0
Rusia	7.6	No disp.	2006	0	9	9	0	0
Arabia S.					No disp.			
Singapur/1	1.6/1	No disp.	1998	67	91	24	No disp.	32
Sudáfrica	3.6	39	2001	4	46	42	0	0

Fuentes: respuestas de los países a la encuesta, informes de las anteriores ediciones de la serie y encuesta de 2009 sobre las tendencias y avances en la utilización de los servicios electrónicos. (Las notas a la Tabla figuran al final del informe.)

Tabla 40. Presentaciones de declaraciones: beneficios societarios/impuesto sobre la renta e impuesto sobre el valor añadido

País	Beneficios empresariales /Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas					Impuesto sobre el valor añadido			
	Declaraciones de renta presentadas: 2009 (millones)	Presentación electrónica				Presentación electrónica			
		Año de inicio	Declaraciones electrónicas: 2004 (%)	Declaraciones electrónicas: 2009 (%)	Cambio: 2004 a 2009 (+/-)	Año de inicio	Declaraciones electrónicas: 2004 (%)	Declaraciones electrónicas: 2009 (%)	Cambio: 2004 a 2009 (+/-)
1) Países de la OCDE									
Australia	0.9	Años noventa	95	92	-3	2001	36	49	13
Austria	0.1	2004	30	96	66	2003	80	86	6
Bélgica	0.4	2006	1	32	31	2001	9	90	81
Canadá	1.9	2002	2	21	19	2002	11	22	11
Chile	1.2	1999	83	98	15	1999	36	64	28
Rep. Checa	0.3	2004	1	No disp.	No disp.	2004	1	No disp.	No disp.
Dinamarca	0.2	2005	0	18	18	1999	60	95	35
Estonia	No disp.	No disp.	0	95	95	2000	No disp.	96	No disp.
Finlandia	No disp.	2000	1	19	18	1997	35	65	30
Francia	1.3	1991	26	77	51	2001	2	28	26
Alemania	1.1	No disp.	0	0	0	2000	19	25	6
Grecia	0.3	No disp.	0	0	0	2000	51	70	19
Hungría	0.4	2003	3	99	96	2000	6	99	93
Islandia	0.03	1997	99	99	0	2004	16	65	49
Irlanda	0.1	2001	18	85	67	2000	13	45	32
Israel	0.1	2009	0	/1	0	No disp.	No disp.	No disp.	0
Italia	2,2 (2008)	1998	100	100	0	1998	100	100	0
Japón/1	2.8	2004	0	38	38	2004	0	57/29 /1	57/29
Corea	0.4	2004	92	96	4	2000	50	74	24
Luxemburgo	0.08	No disp.	0	0	0	2003	0	26	26
México	0.7	1998	100	100	0	2002	55	100	45
Países Bajos	0.6	2005	0	100	100	2005	0	100	100
Nueva Zelanda	0.4	1991	67	75	8	1992	9	21	12
Noruega	0.2	2000	47	75	28	2001	38	88	50
Polonia	0.4	2006	0	1	1	2006	0	2	2
Portugal	0.4	2000	100	100	0	2000	83	100	17
Rep. Eslovaca	0.2	2005	0	No disp.	No disp.	2005	0	No disp.	No disp.
Eslovenia	No disp.	2004	0	100	100	2004	0	100	100
España	1.4	1999	23	99	76	1999	23	75	52
Suecia	0.3	2009	0	68	68	2001	3	35	32
Suiza	-----	No aplic. en el ámbito federal-----				2010	0	0	0

Tabla 40. Presentaciones de declaraciones: beneficios societarios/impuesto sobre la renta e impuesto sobre el valor añadido (continuación)

País	Beneficios empresariales /Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas					Impuesto sobre el valor añadido			
	Declaraciones de renta presentadas: 2009 (millones)	Presentación electrónica				Presentación electrónica			
		Año de inicio	Declaraciones electrónicas: 2004 (%)	Declaraciones electrónicas: 2009 (%)	Cambio: 2004 a 2009 (+/-)	Año de inicio	Declaraciones electrónicas: 2004 (%)	Declaraciones electrónicas: 2009 (%)	Cambio: 2004 a 2009 (+/-)
Turquía	0.6	2005	72	99	27	2004	70	99	29
Reino Unido	1.6	2004	1	16	15	2003	0	20	20
EEUU	7.0	2004	1	25	24	-----No aplic.-----			
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE									
Argentina	0.1	1999	34	100	66	1999	30	100	70
Bulgaria	0.3	2006	0	21	21	2004	5	68	63
China	No disp.	2001	No disp.	No disp.	No disp.	1998	No disp.	No disp.	No disp.
Chipre	No disp.	2003	0	No disp.	No disp.	2004	1	1	0
La India	0.5	No disp.	0	No disp.	No disp.	-----No aplic.-----			
Indonesia	0.4	-----No disp.-----							
Letonia	0.1	2008	0	92	92	2008	0	64	64
Lituania	No disp.	2004	34						
Malasia	0.2	2001	No disp.	18	No disp.				
Malta	0.01	2001	82	99	17	No disp.	0	<1	<1
Rumanía	0.5	2004	0	2	2	2004	0	5	5
Rusia	7.2	No disp.	0	12	12	No disp.	?	26	No disp.
Arabia S.	0.4	No disp.	0	0	0				
Singapur/1	0,1/1*	2000	84	67/1**	-17	2005	0	99/1***	99
Sudáfrica	0.7	2006	0	36	36	2001	7	47	40

Fuentes: respuestas de los países a la encuesta, informe de 2009 sobre las tendencias y avances en la utilización de los servicios electrónicos y anteriores informes de la serie. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Provisión de declaraciones previamente cumplimentadas a los contribuyentes

4. Uno de los avances más significativos en la nueva concepción del proceso y la utilización de la tecnología por las administraciones tributarias en la última década afecta a la aparición de sistemas de declaraciones pre-cumplimentadas, o borradores de declaración.

5. El sistema denominado declaración previa o borrador de declaración implica la utilización por parte de las administraciones tributarias de información en su poder (por ej. información sobre la identidad del contribuyente, elementos de sus historiales e informes de terceros sobre ingresos y deducciones, etc.) con los que se rellenan los campos de las declaraciones tributarias, etc. que se les ofrecen a los contribuyentes para que estos los revisen. Dependiendo del grado de sofisticación del servicio (y el marco legislativo vigente), estas declaraciones parcial o íntegramente pre-cumplimentadas o pre-confeccionadas son enviadas a los contribuyentes en formato electrónico o en un modelo impreso. En su forma más sofisticada, se ha automatizado la elaboración de las declaraciones tributarias de la gran mayoría de contribuyentes. Este ha sido el caso en particular de los países nórdicos, donde las administraciones tributarias ofrecen este formato de ayuda a prácticamente todos sus contribuyentes. Así, se cumplimenta íntegramente el borrador de la declaración de los contribuyentes interesados (por ej., en el caso de Dinamarca, el 84% y, en el de Finlandia, el 94%). El recurso a la modalidad del borrador de la declaración está también muy extendido en Chile, Nueva Zelanda, Eslovenia y España para elaborar declaraciones tributarias íntegramente cumplimentadas (o comunicaciones tributarias análogas en el caso de los trabajadores empleados por cuenta ajena) y otros países (a saber, Australia, Bélgica, Estonia, Francia, Países Bajos y Portugal) lo utilizan en el caso de la mayoría de sus contribuyentes en las declaraciones tributarias parcialmente cumplimentadas.

6. En las encuestas para la serie de 2008 no se preguntó acerca de la utilización de métodos que recurriesen al uso de borradores a los países participantes; aunque se señaló que algunos países habían avanzado de forma considerable en la automatización de la elaboración de las declaraciones del impuesto sobre la renta recurriendo a sistemas de borradores de declaraciones y, en este contexto, describía la evolución del sistema en Dinamarca (que parece ser el país más avanzado de todos: véase el Cuadro 29 a continuación).

Cuadro 29. Dinamarca: la evolución de borradores de declaración

A continuación, se ofrece una descripción de las fases de la evolución diacrónica de los borradores en Dinamarca a lo largo de los últimos 20 años, que comienza con la utilización inicial muy limitada de borradores a finales de la década de los ochenta y llega hasta 2008, con una situación de automatización total en la que la gran mayoría de los contribuyentes ya disponían de acceso en línea a la información de la declaración y la correspondiente notificación de la liquidación del impuesto.

2008 hasta el momento actual	Automatización total: no se remiten más borradores a los contribuyentes. Los contribuyentes reciben la notificación de la liquidación (con posibilidad de acceso en línea a la declaración y a los datos que la sustentan). Se mantiene la obligación de los contribuyentes de comunicar los ajustes necesarios.
2006	Borrador de declaración y notificación conjunta: los contribuyentes que reciben un borrador íntegramente cumplimentado reciben también una notificación de la liquidación junto con su declaración.
2004	Notificaciones en línea de liquidación: los contribuyentes que reciben un borrador íntegramente cumplimentado reciben una notificación de la liquidación en línea una vez que han confirmado la exactitud del borrador de declaración.
1999	Borradores de declaración accesibles en línea: los contribuyentes pueden acceder el línea al borrador para su revisión y para notificar los cambios pertinentes o la confirmación de su aceptación. La notificación de la liquidación se envía tras la tramitación.
1995	Primera presentación de declaración electrónica: Es posible presentar la declaración en línea (no se trata de un borrador confeccionado por la administración). El contribuyente está obligado a cumplimentar todos los datos necesarios.
1992	Se introduce el sistema de confirmación silenciosa: los contribuyentes que reciben los borradores de declaración no están obligados a confirmar su corrección. Los contribuyentes deberán comunicar al organismo de administración tributaria los ajustes. La notificación de la liquidación se envía tras la tramitación.

Cuadro 29. Dinamarca: la evolución de borradores de declaración (continuación)

1992	Primera declaración íntegramente cumplimentada: se perfecciona el sistema de cumplimentación de borradores de declaración íntegros (en papel) remitidos a muchos contribuyentes para revisión – necesaria confirmación o modificación. Las notificaciones de la liquidación se envían tras la tramitación.
1988	Declaración parcialmente cumplimentada: inicio del sistema de borrador preconfeccionado del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en papel). Los contribuyentes están obligados a completar la declaración y remitirla al organismo de administración tributaria. La notificación de la liquidación se envía tras la tramitación.

Fuente: funcionarios de la administración tributaria danesa

El estudio que llevó a cabo el FAT en 2009⁵⁸ exploraba esta cuestión con más detalle, entre otras cosas, destacaba la tendencia al alza entre las administraciones tributarias de la OCDE que recurren (o planean recurrir) al sistema de borradores para la automatización de los elementos que intervienen en la elaboración de las declaraciones y en los beneficios derivados de este servicio.

7. El factor referido al censo de contribuyentes, es decir, el volumen de contribuyentes administrados, que, en la mayoría de los países que ofrecen el servicio de borrador de la declaración en alguno de sus formatos es relativamente reducido, hace que la tarea de ofrecer estos servicios de forma satisfactoria se considere más viable en estos que en el caso de otros países cuya población es mucho mayor. Sin embargo, hay dos excepciones a esta situación: tanto Francia como España emplean satisfactoriamente el sistema de borradores, como se verá en la información de los Cuadros 30 y 31.

Cuadro 30. Uso por parte de Francia de los borradores de declaración

Antecedentes: En Francia, el sistema del impuesto sobre la renta se basa en la provisión de una declaración anual del impuesto sobre la renta. Hay 36 millones de hogares (en una población total de cerca de 63 millones de habitantes), y todos ellos deben presentar una declaración del impuesto de la renta cada ejercicio. Los borradores pre-cumplimentados de declaración se envían ahora a los contribuyentes a finales de abril. Los usuarios disponen de un plazo que concluye a finales de mayo para presentar una declaración en formato impreso. En caso de que presenten la declaración por Internet, disponen de un plazo adicional de 10 a 25 días que dependerá de la región en la que residan.

Introducción de los borradores pre-cumplimentados de declaración: Tras la aplicación de un programa piloto en una de las Direcciones locales en 2005, se introdujo el borrador pre-cumplimentado de la declaración en todo el territorio de Francia en 2006. En un primer momento, los datos de las rentas percibidas que venían "pre-cumplimentados" incluían sueldos y salarios, subsidios por incapacidad temporal, pensiones, subsidios por desempleo y prestaciones por jubilación. Con esta introducción, hubo que realizar una serie de actividades en paralelo:

- Modificación de las pautas para los terceros declarantes y los proveedores de los datos, que incluía nuevos plazos para la comunicación de los datos en consonancia con la elaboración de los borradores de la declaración, integridad de los datos proporcionados.
- Garantizar la fiabilidad de los datos de identificación del contribuyente en la administración tributaria, (para lo cual se enviaron, en 2004, alrededor de 3,6 millones de cartas a personas cuyo estado civil, aunque constaba a la administración pública, era preciso certificar, consiguiéndose así elevar el número de estados civiles certificados fehacientemente del 82,7% en 2003 al 95,2% en 2006.)
- Modernización del proceso de obtención de datos, lo que incluyó la obligatoriedad de realizar las comunicaciones al organismo tributario a través de medios electrónicos en el caso de las entidades terceras comunicadoras de mayor tamaño.
- Simulación de borradores pre-cumplimentados de la declaración (cruce de la información enviada por terceros declarantes con la declarada por los contribuyentes: el grado de exactitud aumentó del 40% en 1999 a más del 85% en 2005.

⁵⁸ Véase *Survey of Trends and Developments in the Use of Electronic Services for Taxpayer Service Delivery (Encuesta sobre tendencias y avances en la utilización de servicios electrónicos en el cumplimiento del servicio al contribuyente)*, marzo 2010, del FAT en <http://www.oecd.org/dataoecd/20/49/45035933.pdf>

Cuadro 30. Uso por parte de Francia de los borradores de declaración (continuación)

Ámbito actual del borrador pre-cumplimentado: además de las categorías de renta ya mencionadas, desde el ejercicio correspondiente a 2008 se han añadido nuevas partidas de información: acciones, obligaciones, créditos y bonos, con lo que se aumentaron los volúmenes totales de comunicación de datos cruzados de 103 a 154 millones. En 2009, más del 90% de hogares (31 millones en total) se beneficiaron del sistema de borradores en el caso de una o más de sus rentas percibidas. De ellos, alrededor de 20 millones tenían sus rentas ya pre-cumplimentadas.

Obtención de datos: Las entidades comunicadoras ajenas a la administración tributaria tienen la posibilidad de enviar los datos por medios electrónicos. En el caso de las entidades más importantes, la posibilidad se convierte en exigencia. Los datos obtenidos de estas terceras entidades se recopilan desde el 1 de enero hasta mediados de marzo. A continuación, tiene lugar el cruce de los datos hasta finales de abril, que es cuando se pre-cumplimenta la información en 36 millones de borradores impresos de declaraciones y se publica en línea para los usuarios del formato electrónico. En caso de que el usuario acepte los datos del borrador y no precise modificarlo, el proceso concluye con solo tres clics de ratón en el programa informático en el ordenador.

Fuente: DGFIP

Cuadro 31. Servicio de borradores de declaración en España

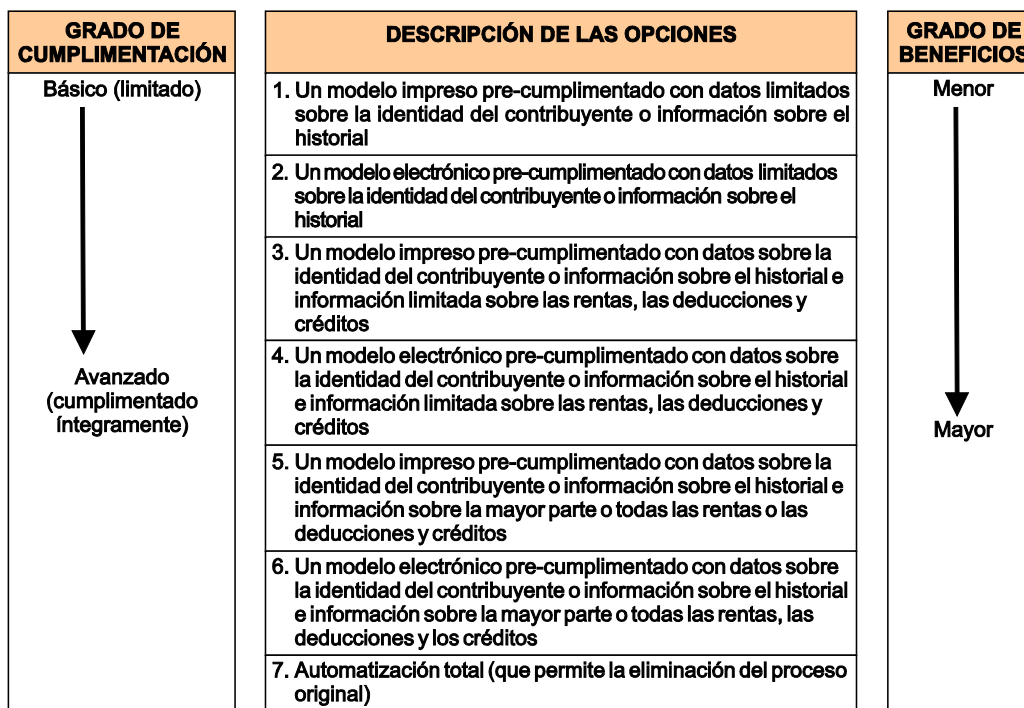
España, también un país con un alto número de habitantes, en torno a los 46 millones, ofrece, al igual que Francia, un sistema exhaustivo de borradores "pre-cumplimentados". La Agencia Tributaria cuenta con sistemas con los que ofrece a muchos contribuyentes la mayor parte o todos los datos necesarios para cumplimentar sus declaraciones, además de un servicio de ayuda a la elaboración de la declaración en las oficinas de la Agencia Tributaria o en colaboración con otras instituciones. Además, la Agencia facilita los datos para las declaraciones en el plazo de uno o dos días (se envían a los domicilios de los contribuyentes, a solicitud de estos, series de datos fiscales y, donde corresponda, declaraciones pre-cumplimentadas. Las declaraciones pre-cumplimentadas pueden modificarse y confirmarse a través de una serie de vías, como el teléfono, mensajes SMS, Internet, etc.).

En 2009, más de 20,6 millones de contribuyentes en total recibieron los borradores pre-cumplimentados de su declaración (13,8 millones) y series de datos fiscales (6,8 millones).

Fuente: Informe Anual de resultados de la Agencia Tributaria española (2009)

8. Como ya se ha mencionado, el borrador tiene distintos niveles de sofisticación/madurez. Ello se explica más pormenorizadamente en el Diagrama 1, donde, a la vez que se describe el modelo de opciones o madurez, figuran los distintos grados de sofisticación observados en la experiencia de los organismos de administración tributaria y documentados en anteriores informes de la FAT. No obstante, es preciso señalar que el marco legislativo del impuesto de la renta de las personas físicas de un país es un factor decisivo del ámbito de aplicación del sistema de borradores, más aun que los límites que puedan imponer otros factores administrativos. Aparte, el modelo ofrece criterios clasificatorios de la naturaleza del servicio de ayuda a los contribuyentes (en términos del posible grado de beneficios que se obtiene) ofrecido por las administraciones tributarias.

Diagrama 1. Modelo de vencimiento de las capacidades de los borradores



9. Se encuestó a las administraciones tributarias para esta serie sobre el grado de utilización de los métodos de borradores de declaraciones en los principales impuestos y, en los casos en que se aplicaba al impuesto sobre la renta de las personas físicas, sobre la proporción de declaraciones completamente pre-cumplimentadas en 2009. De la información ofrecida en la Tabla 39, pueden extraerse las conclusiones siguientes conclusiones fundamentales:

- El sistema de borradores ha evolucionado hasta convertirse en un componente importante (para algunos, de transformación) de la estrategia de servicios electrónicos de las administraciones tributarias en muchos países, en especial, en el caso del IRPF, sobre el que:
 - Siete administraciones tributarias (Chile, Dinamarca, Finlandia, Noruega, Eslovenia y Suecia) ofrecen una función que permite generar a final del ejercicio una declaración tributaria completamente confeccionada (o su equivalente) en formatos electrónico o impreso **en la mayoría de contribuyentes obligados a presentar declaración**; mientras que tres organismos (Nueva Zelanda, Singapur y España) obtuvieron dicho resultado en 2009 en el 30 y el 50% de sus contribuyentes personas físicas.
 - Además de los países mencionados, otros seis comunicaron la utilización generalizada de borradores de declaraciones tributarias parcialmente confeccionadas: Australia, Estonia, Francia, Islandia, Lituania y Portugal.
 - En total, 19 de las 49 administraciones tributarias encuestadas dijeron utilizar el sistema de borradores en mayor o menor medida, lo que sugiere que muchas de ellas son ya conscientes de los importantes beneficios que puedan aprovecharse.

Pago electrónico de tributos

10. El pago de impuestos constituye una de las formas más frecuentes de interacción entre contribuyentes y organismos de administración tributaria. Este es particularmente el caso

de las muchas empresas obligadas a enviar regularmente la información sobre los diversos pagos a lo largo de cada ejercicio fiscal (y que incluye tanto sus propias obligaciones tributarias como las de sus empleados). Más en general, se exige a particulares y empresas un alto grado de contabilidad en el caso de los pagos de las facturas que reciben cada año (por ej., de los servicios colectivos y las deudas de las tarjetas de crédito). La enorme cantidad de operaciones de pago que deben efectuarse en una economía que funcione con normalidad ha acarreado avances significativos durante la última década en cuanto a la gama de medios electrónicos de pago a la que pueden acudir tanto particulares como empresas en general: todos ellos orientados a facilitar y a abaratar la *experiencia de pago*.

11. La serie de 2008 señaló que las administraciones tributarias habían avanzado de forma notable en cuanto al aumento de la gama de medios íntegramente electrónicos de pago de impuestos de los que disponen los contribuyentes. Los principales ejemplos citados fueron el cargo directo, el crédito directo (es decir, pagos por Internet de los contribuyentes) y la banca telefónica. No obstante, también se señaló que los medios de pago manuales (más costosos), como, por ejemplo, el envío postal de cheques, el pago en efectivo o los pagos en persona por los contribuyentes en la sede los organismos tributarios o en agencias terceras (ya fuese en efectivo o mediante cheques) seguían siendo aún los predominantes en el 50 por ciento de los organismos de administración encuestados. Así, muchas administraciones tributarias seguían aún contrayendo grandes gastos administrativos extra relacionados con dichos métodos manuales (por ej., gastos de comisiones de terceros por las operaciones realizadas (o sus equivalentes), gastos internos de gestión o tramitación de cheques); gastos que se eliminarían en su mayor parte si se recurriese a medios de pago íntegramente electrónicos.

12. En lo que respecta a otros servicios electrónicos, los tipos de medios de pago de impuestos a través de esta modalidad disponibles con carácter general difieren tanto en lo que atañe a su nivel de "madurez" (o grado de automatización relacionado) como a los beneficios resultantes que pueden aportar a los contribuyentes, administraciones tributarias y terceros. A fin de promover el debate al respecto de esta cuestión, el informe de estudio de la FAT de 2009 en materia de servicios electrónicos estableció un modelo que describía los medios más frecuentes de pago de los que disponen las administraciones tributarias para recaudar el impuesto, una descripción de los tipos de costes que intervienen habitualmente y una opinión respecto al grado de automatización relacionado y a los costes que intervienen (véase el Diagrama 2). Además, para respaldar esta línea argumental, se ofrecen datos sobre los costes en uno de los países (Australia) que abarcan tanto los del organismo de administración tributaria como los del sistema bancario con el fin de reflejar los diferenciales de costes de los distintos medios de pago disponibles. Dichos datos sobre costes sugieren que la gestión de los medios de pago completamente manuales (por ej., mediante cheques) podría resultarle hasta entre cinco y seis veces más costosa, aproximadamente, al organismo de administración tributaria y al sistema bancario que la de los medios íntegramente electrónicos, como son los ingresos directos. Teniendo en cuenta los grandes volúmenes de pagos que deben hacerse a los organismos de administración tributaria, los datos dejan ver que aquellas administraciones que operan principalmente a través de medios de pago manuales podrían obtener considerables ahorros en caso de emplear medios electrónicos.

Diagrama 2. Modelo de vencimiento de los métodos de pago

GRADO DE AUTOMATIZACIÓN	OPCIONES		NIVEL DE COSTES
	DESCRIPCIÓN	COSTES CONTRAÍDOS	
<p style="text-align: center;">BAJO (LIMITADO)</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p style="text-align: center;">ALTO (TOTALMENTE AUTOMATIZADO)</p>	1. Pagos en persona en e organismo tributario; captura de datos vía electrónica al recibirse	Tiempo de los contribuyentes para el pago; costes de tramitación del organismo tributario	<p style="text-align: center;">ALTO</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p style="text-align: center;">BAJO</p>
	2. Pagos en persona en la agencia (por ej. un banco); captura de datos vía electrónica	Tiempo de los contribuyentes para el pago; comisión por las operaciones de la agencia	
	3. Cheque enviado por correo al organismo tributario; captura de datos de pago automatizado	Costes de tramitación postales y de los bancos y del organismo tributario	
	4. Utilización de la banca telefónica por el contribuyente	Tiempo de los contribuyentes y llamada telefónica	
	5. Utilización de medios de pago por Internet del contribuyente (a través de banco/organismo tributario)	Tiempo de los contribuyentes	
	6. Utilización de los contribuyentes de la autoridad del "adeudo directo" en el pago (modalidad deuda por deuda)	Tiempo de los contribuyentes en cuestión de la renovación de las autorizaciones	
	7. Utilización de los contribuyentes de la autoridad general de efectuar los pagos de sus obligaciones tributarias a través del "adeudo directo"	Tiempo de los contribuyentes al dar su autorización al adeudo directo	

13. Como se desprende claramente de los datos incluidos en la tabla anterior, puede haber importantes variaciones en cuanto a los costes de los métodos completamente manuales que precisan el recurso a los cheques respecto a los costes de los medios de pago íntegramente automatizados tales como el "adeudo directo" y el "ingreso directo", lo que apunta hacia la posibilidad de beneficios considerables para aquellos países que aumenten en la medida de sus posibilidades la utilización de los segundos.

14. En la elaboración de esta serie, se encuestó a las administraciones tributarias acerca de las características de los medios disponibles de recaudación de impuestos y la utilización en términos relativos que se hace de ellos (expresada en forma de porcentaje) en el ejercicio de 2009 (véase la Tabla 41). De los datos ofrecidos por los países encuestados, pueden extraerse las siguientes conclusiones esenciales:

- Aproximadamente tan solo la mitad de las administraciones tributarias encuestadas pudieron comunicar la incidencia aproximada de los volúmenes de los distintos métodos de pago disponibles; esta falta de conocimiento que se trasluce por parte de muchas administraciones tributarias sugiere la posibilidad de que pase desapercibida la posibilidad de beneficiarse de considerables ahorros para los contribuyentes, los organismos de administración tributaria y las instituciones financieras debido a una falta de atención a este aspecto de la automatización del sistema tributario.
- Veintidós administraciones tributarias proporcionaron información exhaustiva sobre la naturaleza y la utilización de los distintos medios de pago de los que disponen los contribuyentes. En particular:
 - Nueve de ellas comunicaron que la mayor parte de los pagos se efectúan a través de medios plenamente automatizados (por ej., mediante autorizaciones de "ingreso directo" y utilización de los medios disponibles de pago a través de Internet disponibles por parte de los contribuyentes).

- Poco más de la mitad de las administraciones tributarias continúa ofreciendo modalidades de pago en persona relativamente costosas a través de sus redes de oficinas.
- Cinco administraciones tributarias comunicaron volúmenes razonablemente importantes (30% o más) de cheques remitidos por correo tradicional que deben tramitarse en las propias oficinas del organismo.
- Los pagos en persona, sea en el organismo tributario o a través de una agencia (como los bancos o las oficinas de correos), predominaban como medio de pago en seis países.
- En términos generales, el porcentaje de pagos electrónicos estaba considerablemente por debajo de los de presentación electrónica en el caso de los principales impuestos; aunque no es la materia objeto de este estudio, podría hablarse de una serie de factores que contribuyen a este resultado, a saber: 1) la percepción del sistema bancario por parte del contribuyente en términos de fallos de seguridad; 2) la reticencia del contribuyente a facilitar los datos de sus cuentas bancarias por escrito o vía electrónica al organismo tributario; 3) la resistencia del contribuyente a utilizar modalidades de "ingreso directo", dado que su mentalidad es la de ser él quien controla el momento en el que paga sus obligaciones fiscales; o 4) el que las administraciones tributarias no promuevan los medios electrónicos de pago, en particular, en aquellos países en los que el sistema bancario es el único proveedor de los mismos.
- La ausencia de datos exhaustivos en relación con los volúmenes de pago en el caso de los distintos medios de pago dificulta en extremo la posibilidad de calibrar la tasa de progreso de las administraciones tributarias en los últimos seis años; dicho lo cual, parece haber posibilidades de incrementar la utilización de las opciones de pago en formato electrónico en los numerosos países encuestados.

Otros servicios electrónicos a disposición de los contribuyentes

15. Además de los servicios de las operaciones básicas, en las series anteriores los informes destacaban la tendencia a alza de las administraciones tributarias de ofrecer otros servicios electrónicos a los contribuyentes, aprovechando el crecimiento del acceso a Internet y a las conexiones de banda ancha, además de los avances relativos a la disposición de medidas de seguridad en el acceso a la información del contribuyente persona física. En consecuencia, se encuestó a las administraciones tributarias acerca de si ofrecen ciertos servicios designados (como acceso en línea a los datos de la cuenta del contribuyente persona física). De los datos que se muestran en la Tabla 42 pueden extraerse las siguientes conclusiones esenciales:

Tabla 41. Métodos disponibles de pagos tributarios

País	Medios disponibles de pago de impuestos (☐ indica la disponibilidad, las cantidades entre paréntesis indican la utilización, en caso de conocerse, en forma de % de los pagos en total)							
	Cheque por correo	Pagos en persona		Banca telefón.	Banca por Internet	Cargo directo en cuenta	Terminal de pago	Otros
		En la agencia	En el organismo tributario					
1) Países de la OCDE								
Australia	✓ (13)	✓ (30)	x	✓ (4)	✓ (50)	✓ (3)	x	
Austria/1	✓ (<1)	✓ (2)	✓	x	✓ (50)	x	x	✓/1 (47)
Bélgica	x	✓	x	✓	✓	x	✓	
Canadá/1	✓ (19)	✓ (39)	✓ (<1)	✓ (No disp.)	✓ (42)	✓ (<1)	x	✓/1 (2)
Chile/1	x	✓	x	x	✓	✓	x	✓/1
Rep. Checa	x	✓	✓	✓	✓	✓	x	
Dinamarca	x	✓	✓	x	✓	✓	x	
Estonia	x	✓	✓	x	✓ (98)	x	x	
Finlandia	x	✓	x	✓	✓	✓	✓	
Francia	✓	x	✓	✓	✓	✓	✓	
Alemania	✓	✓	x	✓	✓	✓	x	
Grecia	✓	✓	✓	x	✓	x	x	
Hungría/1	x	✓	✓/1*	✓	✓	x	x	✓/1**
Islandia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	
Irlanda	✓	✓	✓	x	✓	✓	x	
Israel	✓ (88)	✓ (2)	✓ (5)	x	✓ (5)	✓ (<1)	x	
Italia	x	✓ (29)	x	x	✓ (42)	✓ (29)	x	
Japón/1	x	✓ (75)	✓ (5)	x	✓ (1)	✓ (17)	✓/1 (1)	✓/1 (2)
Corea	x	✓ (70)	✓ (2)	✓ (1)	✓ (24)	x	✓ (3)	
Luxemburgo	✓	✓	x/1*	x	✓	x/1**	x	
/1								
México	x	✓ (52)	x	x	x	✓ (48)	x	x
Países Bajos/1	x	✓ (<1)	x	x	✓ (30)	✓ (19)		✓/1 (50)
Nueva Zelanda/1	✓ (43)	✓ (6)	x	✓	✓/1 (51)	✓	x	x
Noruega	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	
Polonia	x	✓	✓	✓	✓	x	✓	
Portugal/1	x	✓ (38)	✓ (42)	x	✓ (<1)	x	x	✓/1 (20)
Rep. Eslovaca/1	x	x	x	x	✓	✓/1 (85)	x	✓ (15)
Eslovenia	✓	✓ (60)	x	✓	✓ (40)	✓	x	
España/1	x	✓	x	✓	✓	✓	x	✓/1
Suecia	x	✓	x	✓	✓	✓	x	
Suiza	x	✓	✓	✓	✓	✓	x	
Turquía	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	
Reino Unido/1	✓ (30)	✓ (28)	✓	✓	✓	✓ (41)	x	✓/1 (1)
EEUU/1	✓ (40)	✓ (13)	✓ (<1)	✓ (3)	✓ (16)	✓ (8)	x	✓/1 (20)
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE								
Argentina	x	✓ (85)	X	✓	✓ (5)	✓ (10)	x	✓ (<1)
Bulgaria/1	x	✓	x	x	✓	✓	x	✓/1
China	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Chipre/1	✓	✓/1	✓	x	x	x	x	
La India	x	✓ (30)	x	x	✓ (70)	x	x	
Indonesia	x	✓	x	x	✓	x	x	
Letonia	x	✓	x	x	✓	x	x	
Lituania	x	✓	✓	x	✓	x	x	
Malasia	✓ (52)	✓ (45)	✓ (<1)	✓ (<1)	✓ (3)	✓ (<1)	-	✓/1 (<1)
Malta/1	✓/1 (68)	✓ (26)	✓ (5)	x	✓ 1	x	x	
Rumanía	x	✓	✓	x	✓	✓	x	
Rusia	x	✓	x	x	x	✓	x	
Arabia S.	x	✓ (97)	✓ (3)	x	x	x	x	
Singapur	✓ (19)	✓ (12)	x		✓ (4)	✓ (46)	✓ (14)	
Sudáfrica	✓	✓	✓	x	✓	✓	x	

Fuente: respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Tabla 42. Otros servicios electrónicos ofrecidos a los contribuyentes (o a sus representantes)

Pais	Los contribuyentes tienen acceso en línea a sus datos fiscales personales	Los asesores fiscales autorizados tienen acceso a la información fiscal del administrado persona física	El organismo tributario se comunica por vía electrónica con los contribuyentes	Personal a distancia tiene acceso en línea a los datos del contribuyente	Los contribuyentes tienen acceso en línea a la información fiscal exhaustiva	Los contribuyentes tienen acceso a la base de datos jurídica
1) Países de la OCDE						
Australia/1	✓/1	✓	✓/1	✓	✓	✓
Austria	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Bélgica	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Canadá/1	✓	✓	✓	✓	✓	✓/1
Chile	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Rep. Checa	x	x	✓	✓	✓	✓
Dinamarca	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Estonia	✓	✓	✓	x	✓	✓
Finlandia	✓	x	x	x	✓	✓
Francia	✓	✓	✓	x	✓	✓
Alemania	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Grecia/1	✓	x	✓	✓	✓	✓/1
Hungría	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Islandia/1	✓	✓	✓	✓	✓	✓/1
Irlanda/1	✓	✓	✓	✓	✓	✓/1
Israel	x	✓	x	✓	✓	✓
Italia/1	✓	✓	✓	✓	✓	✓/1
Japón	✓	x	✓	x	✓	✓
Corea	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Luxemburgo/1	x	x	x	✓/1	✓	✓
México/1	✓	x	✓/1	✓	✓	✓
Países Bajos/1	✓	x	✓/1	x	✓	✓
Nueva Zelanda	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Noruega	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Polonia	x	x	x	x	✓	✓
Portugal	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Rep. Eslovaca/1	x	x	✓*	x	✓	✓**
Eslovenia	✓	✓	✓	x	✓	✓
España	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Suecia/1	✓	✓/1	x	x/1	✓	✓
Suiza/1	x	x	✓/1	✓	✓	✓
Turquía	✓	✓	✓	✓	✓	x
Reino Unido/1	✓/1	✓/1	✓/1	x	✓	x
EEUU/1	x/1	✓/1	x/1	✓	✓	✓
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE						
Argentina	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Bulgaria	x	✓	✓	x	✓	✓
China	x	x	✓	✓	✓	✓
Chipre/1	✓/1	✓	x	x	✓	✓
La India	✓	x	x	✓	✓	✓
Indonesia	x	x	x	x	x	x
Letonia	✓	x	✓	x	✓	✓
Lituania	x	✓	✓	x	✓	✓
Malasia	✓	✓	✓	x	✓	x
Malta	✓	✓	✓	x	✓	✓
Rumanía/1	✓/1	x	✓/1	x	x	✓/1
Rusia	✓	x	x	x	✓	✓
Arabia S.	x	x	x	x	x	✓
Singapur/1	✓	✓	✓	x	✓	✓/1
Argentina	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Fuente: respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

- En torno a tres cuartas partes de las administraciones tributarias encuestadas comunicaron que sus contribuyentes disponen de acceso en línea, siempre sujeto a las pertinentes medidas de seguridad, a ciertos datos del contribuyente persona física.
- Dos tercios comunicaron la existencia de opciones que permiten a los asesores fiscales autorizados tener acceso a la información de los contribuyentes personas físicas.
- Apenas dos tercios comunicaron la existencia de opciones que permiten a sus organismos la comunicación vía electrónica con contribuyentes que reúnan las características adecuadas.
- Algo más de la mitad comunicaron la existencia de medios que permiten a su plantilla el acceso a distancia a sus sistemas corporativos (aunque no se profundizó en las características de dichos medios).
- Salvo escasas excepciones, todas las administraciones tributarias comunicaron la provisión de una serie completa de datos fiscales a la que pueden acceder los contribuyentes a través de Internet, además de la existencia de medios que permiten a los contribuyentes y a los asesores acceder a bases de datos jurídicas o de legislación tributaria razonablemente exhaustivas.

Capítulo 8. Marcos jurídico y administrativo en la administración tributaria

Resumen

Este capítulo ofrece una visión general de los marcos jurídico y administrativo conforme a los que tiene lugar la gestión de la administración y recaudación tributarias en los países encuestados.

Aspectos y observaciones clave

Derechos de los contribuyentes y decálogos

- Con alguna excepción, los organismos de administración tributaria funcionan mediante un conjunto formal de derechos del contribuyente establecidos en la legislación u otros estatutos, o bien en documentos administrativos; se incluyen ejemplos de varias iniciativas de los organismos de administración tributaria en este área (por ejemplo, Australia, Dinamarca y el Reino Unido).

Acceso a las resoluciones

- La gran mayoría de los organismos de administración tributaria encuestados emiten resoluciones públicas y, a solicitud del contribuyente, también privadas; los datos de esta serie y de series anteriores sugieren una leve tendencia hacia la imposición por parte de estos organismos de tasas por la prestación de ciertas resoluciones privadas.

Registro de contribuyentes

- La existencia de sistemas integrales para el registro de contribuyentes y asignación de NIF es una característica fundamental de los dispositivos de la administración tributaria en la mayoría de los países; estos constituyen la base de los procesos de presentación de declaraciones, recaudación, liquidación y comprobación.
- Como reflejo de la diversidad de los sistemas de administración tributaria de particulares, existen muy importantes diferencias entre países en cuanto al tamaño relativo de sus respectivas bases de datos de registros de contribuyentes y de las cargas de trabajo relacionadas; si se toma la población laboral activa como referencia de comparación, en el caso de algo más de un tercio de las administraciones tributarias (17), la proporción es superior al 80%; en tanto que en el de 14 organismos tributarios, la proporción supera el 140%.

Métodos de cálculo y liquidación de los impuestos sobre la renta

- Con la excepción de Francia, Singapur y Suiza, todos los países aplican mecanismos de retención en la fuente en la recaudación del IRPF (y, en la mayoría de los países que lo hacen, además, en la de las cotizaciones a los seguros sociales) sobre las rentas del trabajo.
- Los regímenes de retención en la fuente para rentas del trabajo dependiente varían de forma considerable en su diseño (por ej., criterio acumulativo frente a no acumulativo) con distintas consecuencias tanto para los trabajadores como para los organismos de administración tributaria (es decir, para las cargas de trabajo).
- La mayoría de los organismos de administración tributaria encuestados administran asimismo los regímenes de retención del impuesto sobre la renta (bien como impuesto final, bien como pagos deducibles del impuesto final) para la recaudación del impuesto sobre la renta derivada de intereses (en 30 países) y dividendos (27 países) aplicados a los contribuyentes residentes.

- El recurso a los sistemas de retención se ha ampliado en algunos países a los pagos efectuados por empresas y otros pagadores a ciertas categorías de trabajadores autónomos/contratistas/pequeñas y medianas empresas (18), rentas (14), cánones y patentes (23), ventas de acciones (14), ventas de inmuebles (9) y ciertos premios e ingresos procedentes de juegos y loterías (23).
- Todos los países prevén la recaudación gradual del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en el caso de rentas respecto de las que no se aplica una retención en la fuente) y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas, mediante un régimen de pagos anticipados / por plazos. Los requisitos de estos mecanismos varían considerablemente (por ejemplo, en el número de pagos, bases de su computación y sus intervalos) que tienen repercusiones para los contribuyentes y las cargas de trabajo de las administraciones tributarias.
- Si bien la mayor parte de las administraciones tributarias utilizan el sistema de auto-liquidación para la gestión de los impuestos sobre la renta, sigue habiendo una cantidad considerable de contribuyentes que siguen solicitando el impreso de la liquidación administrativa; más aún, en los países de la OCDE.
- Los sistemas de comunicación de información de los pagos por terceros con respecto a los ingresos de empleo, dividendos y ingresos por intereses (muchos de los cuales estaban también sometidos a retenciones) son en gran parte universales. Los sistemas de comunicación de información por terceros son menos frecuentes, pero sin embargo significativos, para otras categorías de pagos, por ejemplo para determinadas rentas (22), rentas específicas percibidas por autónomos (25), así como la venta y compra de acciones/bienes inmobiliarios (23).

Recaudación del IVA

- Los umbrales de registro aplicados en los países encuestados varían notablemente; sin embargo, la repercusión de estos umbrales sobre la carga de trabajo administrativo y sobre la carga de cumplimiento para los contribuyentes se mejora en muchos países por medio de los aplazamientos de las obligaciones de pago y presentación de declaraciones (por ejemplo, trimestrales, semestrales o anuales) o con la utilización de "tipos uniformes" para el cálculo del IVA debido.
- Los plazos concedidos a los operadores con actividad media o grande para el pago del IVA varían considerablemente entre los Estados miembros de la OCDE, oscilando entre 10 y 60 días desde la conclusión del periodo al que corresponda.

Regulación de los asesores fiscales

- Menos de un tercio de las administraciones tributarias encuestadas comunicaron la existencia de legislación o reglamentación específica que regula las actividades tributarias de los profesionales en este ámbito; Australia y los Estados Unidos se citan como ejemplos con iniciativas recientes que pueden resultar de interés.

Recaudación de deudas en vía ejecutiva

- La gran mayoría de los organismos encuestados aplican los modelos más tradicionales en cuanto a las facultades para ejercer la recaudación en periodo ejecutivo del pago de las deudas tributarias (formas de pago, ampliaciones de los plazos de pago, confiscación de bienes, etc.); mientras que, entre las facultades menos frecuentes citadas se incluyen el cierre de la empresa, la retirada de la licencia de actividad, la pérdida del acceso a los servicios del estado y las limitaciones de la facultad de desplazarse al extranjero.

Facultades de acceso a la información y de visita al contribuyente

- Todas las administraciones tributarias encuestadas están facultadas para obtener información, permitiéndose el acceso a terceros al objeto de recabar la información en prácticamente la totalidad de las administraciones. Las circunstancias en que estas pueden ejercer la facultad de visita y de investigación varían en función del país, como también varía la posibilidad de utilizar mandamientos judiciales y la posibilidad de recurrir a otros organismos de la administración.

Infracciones tributarias, intereses, sanciones y medidas de ejecución

- Sobre la base de las respuestas de los países a la encuesta, únicamente la mitad de los organismos de administración tributaria han unificado sus sanciones por la presentación fuera de plazo, el pago fuera de plazo y la omisión de obligaciones tributarias en los casos de los tributos principales, al objeto de simplificar la gestión de los mismos.

1. En este capítulo se resumen algunos de los aspectos fundamentales que constituyen los marcos jurídico y administrativo de los sistemas tributarios nacionales de los países encuestados, identificando las características comunes, así como las que más divergen. Los aspectos más concretos abordados, eso sí, sucintamente, son los siguientes:

- Derechos y obligaciones de los contribuyentes.
- Acceso a las resoluciones.
- Sistemas de identificación y registro de los contribuyentes.
- Sistemas de retención y comunicación de información por terceros.
- Regulación de los asesores fiscales.
- Sistemas de presentación de declaración y pago.
- Revisión en vía administrativa.
- Recaudación en vía ejecutiva de tributos no pagados
- Facultades de acceso a la información y de visita al contribuyente. y
- Infracciones tributarias, sanciones e intereses.

Derechos de los contribuyentes y decálogos⁵⁹

2. En todo sistema democrático, los contribuyentes, o los ciudadanos gozan de una serie de derechos básicos, aunque, también tienen una serie de obligaciones respecto a sus Estados y agencias estatales. Los organismos de administración tributaria no son una excepción, y la mayoría de los países disponen de una legislación a través de la cual se rigen los derechos y obligaciones de los contribuyentes en relación con la fiscalidad.

3. Como cabría esperar, dada la diversidad de las circunstancias que rodean a cada una de las administraciones tributarias en todo el mundo, los pormenores de los derechos y obligaciones de los contribuyentes varían ligeramente en función del país. No obstante, cabe identificar una serie de puntos en común. En 1990, el Grupo de Trabajo nº 8 del Comité de la OCDE sobre asuntos fiscales publicó el documento titulado: *Taxpayers' rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries* (Derechos y obligaciones de los contribuyentes)¹. Según la encuesta, aunque la mayor parte de los países no contaban con decálogos a los contribuyentes formulados de forma explícita en ese momento, sí estaban presentes en todos los sistemas los siguientes derechos básicos del contribuyente:

- El derecho a recibir información, ayuda y a ser atendido.

⁵⁹ El texto introductorio a este apartado se ha tomado directamente de la nota práctica del CFA de 2003 titulada: *Taxpayers' Rights and Obligations* (Derechos y obligaciones de los contribuyentes)

- El derecho a recurrir.
- El derecho a no pagar más que el importe exacto de la deuda tributaria.
- El derecho a la certeza.
- El derecho a la privacidad.
- El derecho a la confidencialidad y al secretismo.

4. Los citados derechos y obligaciones básicos del contribuyente implican asimismo obligaciones por su parte. Existe un conjunto de normas de conducta de los contribuyentes cuyo cumplimiento esperan los Estados para que pueda tener lugar un funcionamiento fluido del sistema tributario. Tan fundamentales son tales conductas para el eficaz funcionamiento de los sistemas tributarios, que se exigen por ley en muchos, si no en la mayoría, de los países. Sin el equilibrio entre los derechos y las obligaciones los contribuyentes, aparece la posibilidad de que los sistemas fiscales no sean eficaces. Estas obligaciones son las siguientes:

- La obligación de ser sinceros.
- La obligación de cooperar.
- La obligación de proporcionar información cierta y documentación puntual.
- La obligación de llevar registros contables.
- La obligación de ser puntuales en el pago de los impuestos.

5. Muchos países han plasmado estos derechos y obligaciones básicos en decálogos a los contribuyentes. Estos documentos suelen incluir declaraciones acerca de las conductas que se espera que observen tanto funcionarios como contribuyentes. Algunos países han optado por consolidar las medidas adoptadas para la protección de los contribuyentes en "decálogos" o "declaraciones" y darles una amplia difusión. En algunos de ellos, se ha dado forma a una declaración general de los principios en sentido amplio que rijan las relaciones entre administraciones tributarias y contribuyentes. En otros, dichos documentos ofrecen una guía más pormenorizada de los derechos del contribuyente en cada una de las fases del proceso de cálculo. Y hay otros países que han seguido el criterio de incluir declaraciones sobre las conductas que se esperan por parte tanto de los funcionarios como de los contribuyentes en documentos como el de la declaración de la misión de la administración tributaria. En este sentido, debe subrayarse que incluso aquellos países que no disponen de un Decálogo del contribuyente tienen, no obstante, la posibilidad de otorgar idéntica importancia a sus derechos, y que, en la práctica, los contribuyentes tienen derechos similares a los que figuran en los decálogos.

6. Durante las últimas décadas, las administraciones tributarias han avanzado para mejorar la transparencia y accesibilidad en esta materia. Tal como se expone en la Tabla 43, desde 2010, de los 49 países encuestados, todos salvo uno (Argentina) llevan a cabo operaciones fiscales respaldadas por un conjunto formal de derechos de los contribuyentes, bien en forma de ley o de norma administrativa. De estos, 43 los han codificado (parcial o íntegramente) en leyes tributarias u otras normas de rango legal, mientras que 36 países han plasmado estos conjuntos de derechos y obligaciones en documentos administrativos, en ocasiones, denominados decálogos "a los contribuyentes" o "de servicios". Estas cifras plasman la tendencia creciente hacia la codificación de los derechos y obligaciones de los contribuyentes desde 2003, año en el que, según las conclusiones de un informe de la OCDE, únicamente dos tercios de los países miembros cuentan con algún tipo de declaración formal de derechos.

7. La decisión sobre el criterio de codificación legal o administrativa es el resultado de muy diversos factores, entre los que se incluyen aspectos culturales y legales. A modo de ejemplo, un país proporcionó una visión general sobre lo que, sobre la base de un análisis en profundidad, consideraba la razón fundamental y los beneficios de la elaboración de un documento esencialmente administrativo:

- Más rápido de elaborar y de aplicar que un texto legislativo.

- Puede redactarse en un lenguaje más cercano y fácilmente comprensible, que es difícil de reproducir en un texto legislativo.
- Permite la inclusión de derechos relativos al "servicio" y otros más generales, lo que puede resultar menos adecuado para un texto legislativo.
- Permite mayor flexibilidad: el documento puede adaptarse fácilmente en función de las variaciones en las necesidades de los contribuyentes.
- Los mecanismos de recurso administrativo son, en principio, menos costosos y más rápidos que los procedimientos previstos por ley.

8. Teniendo en cuenta lo anterior, los beneficios potenciales del criterio de codificación permiten: 1) reforzar la credibilidad del documento y el compromiso de las administraciones tributarias con esta iniciativa, lo que inspirará mayor confianza en los contribuyentes; 2) acelerar la adhesión del personal al documento; 3) dotar de longevidad: es menos probable que el documento se modifique, por ejemplo, por razones políticas y 4) someter al documento a los mecanismos previstos para recurrir contra él y cuestionarlo.

9. La forma y el contenido de estos conjuntos de derechos varían entre los países. Sin embargo, se observan elementos y materias comunes. La nota práctica elaborada por el Comité de Asuntos Fiscales en 2003, *Taxpayers' Rights and Obligations* (Derechos y obligaciones de los contribuyentes), describía, a partir de la experiencia de las administraciones tributarias de diversos países de la OCDE, los elementos integrantes de un ejemplo de "Decálogo del Contribuyente" (expresados en términos tanto de derechos como de obligaciones de los contribuyentes). En el Cuadro 32 se muestra una versión a modo de ejemplo de los elementos relacionados con los "derechos".

Tabla 43. Derechos de los contribuyentes y regulación de los asesores fiscales

País	Derechos de los contribuyentes			Regulación de los asesores fiscales	
	Los derechos se definen en la legislación tributaria/otras leyes	Los derechos se definen en documentos administrativos	Existencia de una agencia o departamento específico para la atención de las quejas del contribuyente	Existe legislación que regula a los asesores	Nombre de la ley vigente en cuestión
1) Países de la OCDE					
Australia	✓	✓	✓	✓	Ley de Servicios de Agentes Fiscales 2009
Austria	✓	✓	✓	✓	Ley sobre el Estatuto Profesional de Asesores Fiscales y Contables del Sector Público
Bélgica/1	✓	✓	✓/1	x	
Canadá/1	✓	✓	✓/1	x	
Chile/1	✓/1	✓	x	x	
Rep. Checa/1	✓	✓	✓/1	✓	Ley de asesores fiscales
Dinamarca	✓	✓	✓	x	
Estonia	✓	✓	✓	x	
Finlandia	✓	✓	✓	x	
Francia	✓	✓	✓	x	
Alemania/2	✓	x	x	✓	Ley sobre asesoría fiscal /2
Grecia	✓	✓	✓	✓	Sanciones Administrativas y Penales en la Legislación Tributaria
Hungría	✓	✓	x	x	
Islandia/1	✓	x	✓/1	x	
Irlanda/1	x	✓	x	x	
Israel	✓	✓	x	x	
Italia	✓	✓	✓	✓	
Japón	✓	x	✓	✓	Ley de contables fiscales oficiales

Tabla 43. Derechos de los contribuyentes y regulación de los asesores fiscales (continuación)

País	Derechos de los contribuyentes			Regulación de los asesores fiscales	
	Los derechos se definen en la legislación tributaria/otras leyes	Los derechos se definen en documentos administrativos	Existencia de una agencia o departamento específico para la atención de las quejas del contribuyente	Existe legislación que regula a los asesores	Nombre de la ley vigente en cuestión
Corea	✓	✓	✓	✓	Ley de contables fiscales oficiales públicos
Luxemburgo	✓	x	✓	x	
México/1	✓	✓	✓/1	✓	Código Federal Tributario y Ley Aduanera
Países Bajos/1	✓	✓	✓	x	
Nueva Zelanda/2	x	✓	✓	✓	/2
Noruega	✓	✓	✓	x	
Polonia/1	✓	✓/1	✓	✓	Ley de Asesores Fiscales
Portugal/1, 2	✓	✓	x/1	✓	/2
Rep. Eslovaca/1,2	✓/1	x	✓/1	✓	/2
Eslovenia/1	✓	✓	✓/1	x	
España	✓	✓	✓	x	
Suecia/2	✓	✓	x	✓	/2
Suiza	✓	x	x	x	
Turquía	x	✓	x	✓	Ley de auditores, técnicos especialista contables y peritos mercantiles oficiales
Reino Unido	✓	✓	✓	-	
EEUU/2	✓	✓	✓	✓	Ley de Funciones Prácticas de Agencia
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE					
Argentina	x	x	✓	x	
Bulgaria	✓	✓	x	x	
China	✓	✓	✓	✓	Medidas provisionales de administración Interim de Agentes Fiscales oficiales
Chipre/2	✓	✓	✓	✓	/2
La India	✓	✓	✓	✓	Ley del impuesto sobre la renta
Indonesia/1, 2	✓	✓	✓/1	x/2	
Letonia	✓	✓	✓	x	
Lituania	✓	✓	✓	x	
Malasia	✓	✓	✓	✓	Ley malaya del impuesto sobre la renta de 1967
Malta/2	✓	✓	x	✓	/2
Rumanía/1	✓	✓	x/1	x	
Rusia/1	✓	x/1	✓/1	x	
Arabia S.	✓	✓	✓	x	
Singapur/2	✓	✓	x	✓	Ley sobre los Contables/2
Sudáfrica	x	✓	✓	✓	

Fuentes: respuestas a la encuesta y documentos oficiales de los países (por ej. planes de actuación, informes anuales). (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Cuadro 32. Decálogo del contribuyente. Ejemplo descriptivo de los derechos de los contribuyentes

Sus derechos

1. **Tiene derecho a recibir información, ayuda y a ser atendido:** le trataremos con cortesía y consideración en todo momento y, en condiciones normales, procuraremos:

- ayudarle a entender sus obligaciones tributarias y a cumplir con ellas;
- explicarle las razones de las decisiones que hayamos adoptado en relación con su caso;
- atender las solicitudes de devolución en el plazo de días / [en la mayor brevedad posible] y, cuando las leyes lo permitan, pagarle intereses sobre ese importe;
- responder sus consultas por escrito en el plazo de ... días / [en la mayor brevedad posible];
- resolver las solicitudes urgentes tan pronto como sea posible;
- atender con presteza sus llamadas telefónicas y sin transferencias innecesarias;
- devolverle sus llamadas telefónicas en la mayor brevedad posible;
- hacer que sus costes de cumplimiento sean los mínimos;
- darle la oportunidad de contar con un asesor legal o fiscal colegiado durante las inspecciones que podamos realizarle; y
- remitirle en el plazo de días / [en la mayor brevedad posible] tras la finalización de la inspección, notificación por escrito del resultado, incluyendo una motivación de las decisiones y, en el caso de que se haya practicado una liquidación, los detalles sobre el modo en que se ha calculado.

2. **Tiene derecho a recurrir:** en circunstancias normales, nosotros procuraremos:

- explicarle con detalle su derecho de revisión, objeción y recurso en caso de que se sienta inseguro o necesite aclaraciones al respecto;
- revisar su caso si usted cree que hemos malinterpretado los hechos, aplicado incorrectamente la ley o no hemos gestionado su caso correctamente;
- asegurar que la revisión la lleva a cabo de forma integral, profesional e imparcial un representante de la administración que no haya intervenido en la decisión primigenia;
- pronunciarnos sobre su recurso en el plazo de días / [en la mayor brevedad posible], a menos que necesitemos información complementaria o que el caso sea de naturaleza extraordinariamente compleja;
- razonarle el rechazo total o parcial de su objeción si así fuera el caso; y
- solicitarle que aporte más información únicamente cuando sea necesario para solventar la cuestión en litigio.

3. **Tiene derecho a no pagar más que el importe exacto de su deuda tributaria:** nosotros:

- actuaremos con integridad e imparcialidad en todos nuestros actos con usted, de forma que pague únicamente el impuesto legalmente debido y aplicaremos correctamente todas las deducciones, desgravaciones, devoluciones u otros derechos que le correspondan.

4. **Tiene derecho a la certeza:** en circunstancias normales, nosotros procuraremos:

- informarle sobre las implicaciones tributarias de sus actos;
- permitirle conocer con al menos días / [en la mayor brevedad posible] la fecha de una inspección;
- informarle sobre el ámbito de la inspección y nuestros requerimientos al respecto; y
- acordar un lugar y fecha conveniente para la entrevista, de forma que pueda preparar su documentación.

5. **Tiene derecho a la privacidad:** nosotros:

- únicamente investigaremos sobre usted cuando sea necesario para comprobar que ha cumplido con sus obligaciones tributarias;
- únicamente accederemos a la información que sea pertinente a nuestra investigación; y
- consideraremos confidencial toda información obtenida, que recibamos o que poseamos.

6. Tiene derecho a la confidencialidad y al secretismo: nosotros:

- no utilizaremos ni divulgaremos ninguna información de índole personal o financiera sobre usted a menos que nos haya autorizado a ello por escrito, o en aquellos casos en que la ley lo permita; y
- únicamente permitiremos el acceso a su información personal o financiera a aquellos empleados que pertenezcan a la administración, que estén autorizados por ley y que necesiten dicha información para aplicar nuestros programas y cumplir la legislación.

Fuente: Nota práctica: Derechos y obligaciones de los contribuyentes (OCDE CAF, julio 2003)

10. La serie de 2008 destacaba algunos ejemplos de codificación de un conjunto de derechos y obligaciones de los contribuyentes mostrando el ejemplo de dos países: Canadá y Eslovenia. En el caso de esta serie, se toman los ejemplos de otros tres países que han modificado o introducido decálogos a los contribuyentes en los últimos dos años: Australia, Dinamarca y el Reino Unido. En el momento de elaborarse esta serie, la administración tributaria sudafricana estaba cerca de concluir su Decálogo del contribuyente, que ha sido objeto de consulta externa y se espera se publique en breve.

11. La oficina tributaria australiana publicó una versión actualizada de su Decálogo del contribuyente en 2010. La introducción al documento destaca que los miembros de la sociedad participan en el buen funcionamiento de los sistemas tributario y social cumpliendo sus obligaciones legales, lo que incluye ser capaces de acceder a los beneficios que potencialmente les corresponden. El papel que desempeña la ATO como administrador es el de generar confianza entre la sociedad en estos sistemas a fin de fomentar el cumplimiento entre los contribuyentes. Si se desea estimular la confianza, es preciso que la relación con la sociedad se sustente en la confianza y el respeto mutuos. El Decálogo del contribuyente (en adelante, el decálogo) explica qué es lo que puede esperar la sociedad de la ATO a la hora de alcanzar sus objetivos. Los elementos clave del decálogo se exponen en el Cuadro 33. Puede consultarse una versión completa en http://www.ato.gov.au/content/downloads/cor63133_n2548.pdf. Además, la ATO publica una relación exhaustiva de estándares de servicio que deberá leerse junto con su decálogo.

Cuadro 33. Elementos clave del Decálogo del contribuyente de la Agencia Tributaria australiana

Nos comprometemos a:

- Actuar de manera justa y razonable con el contribuyente
- Presumir que el contribuyente es sincero mientras no se demuestre lo contrario
- Ofrecer al contribuyente servicios y ayuda profesionales
- Aceptar que al contribuyente lo represente cualquier persona al que escoja como su asesor
- Respetar la privacidad del contribuyente
- Guardar la confidencialidad de la información del contribuyente
- Permitir al contribuyente el acceso a los datos que conservamos sobre él
- Ayudar al contribuyente a hacer lo correcto
- Explicar las decisiones adoptadas respecto al contribuyente
- Respetar el derecho del contribuyente a recurrirlas
- Respetar el derecho a reclamar del contribuyente
- Facilitarle el cumplimiento al contribuyente
- Asumir nuestra responsabilidad

Sus obligaciones son

Se espera del contribuyente que:

- Sea sincero
- Lleve la contabilidad exigida
- Sea diligente
- Sea puntual en sus presentaciones
- Sea puntual en sus pagos
- Coopere

Fuente: *cibersitio de la ATO (noviembre 2010)*

12. La administración tributaria danesa (SKAT) introdujo un nuevo Decálogo del contribuyente en 2009. En la introducción al documento del decálogo se señala que las autoridades danesas deseaban que la labor del Ministerio de Hacienda reflejase la coherencia de sus criterios a través de la cooperación entre el legislador (el Ministerio), el organismo de administración tributaria (la SKAT) y las comisiones de apelaciones. El Decálogo del contribuyente se basa en la muchas consultas recibidas en relación con su campaña relativa a la justicia procesal. A menudo, dichas consultas se referían a desacuerdos entre la SKAT y los contribuyentes. En consecuencia, la SKAT quiso enviar la señal de que su prioridad era establecer una relación satisfactoria con la sociedad. Los elementos básicos del decálogo se describen en el Cuadro 34, aunque es posible consultar una versión más pormenorizada en <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=1826693&vId=0>.

Cuadro 34. Elementos clave del Decálogo del contribuyente de la SKAT (Dinamarca)

Cooperación y expectativas

Establecer un adecuado grado de cooperación es cosa de dos, y la cooperación mejora si se es consciente de qué es lo que puede esperar el uno del otro. El propósito de este Decálogo es el de aclarar nuestro punto de vista acerca del modo en que debe producirse esa cooperación entre la hacienda pública y los contribuyentes.

Nos comprometemos a:

- Observar las normas y recaudar solo los tributos necesarios
- Actuar siempre con la máxima profesionalidad
- Darle al contribuyente un trato justo y equitativo
- Presumir que el contribuyente es siempre sincero
- Responder al contribuyente y resolver puntualmente sus expedientes
- Ofrecer al contribuyente las explicaciones pertinentes a las decisiones que adoptemos y que le incumban
- Informar al contribuyente sobre su derecho a presentar reclamaciones ante nuestras decisiones
- Actuar con mentalidad de servidores públicos y orientar al contribuyente cuando lo precise
- Expresarnos con claridad en nuestras actuaciones
- Tratar los datos relativos al contribuyente de forma confidencial y permitirle acceder a los datos que conservamos sobre él
- Discutir las cuestiones tributarias tanto con él al contribuyente como con su asesor
- Intentar gestionar la normativa tributaria haciéndolas sencillas y accesibles al contribuyente.

Fuente: *cibersitio de la SKAT (noviembre 2010)*

13. El organismo tributario británico, Her Majesty's Revenue & Customs (HMRC) del Reino Unido publicó un nuevo decálogo en 2009. Los elementos básicos del decálogo se describen en el Cuadro 35, aunque es posible consultar una versión más pormenorizada en <http://www.hmrc.gov.uk/charter/charter.pdf>

Cuadro 35. Elementos clave del Decálogo del contribuyente de la HMRC del Reino Unido

Decálogo

Nos comprometemos a:

Cerciorarnos de que las sumas recaudadas de los impuestos y tributos se destinan a financiar los servicios públicos británicos, conforme al mandato del Parlamento. Ayudamos a las familias y a los particulares con necesidades específicas de financiación. Deseamos ofrecer un servicio que sea imparcial, preciso y se base en la confianza y el respeto mutuos, y, además, facilitar al contribuyente que actúe correctamente. En el siguiente enlace es posible encontrar más información sobre nuestra proyección de futuro: www.hmrc.gov.uk/governance/vision.htm El Decálogo del contribuyente explica qué espera el organismo de sus administrados y viceversa.

Sus derechos

Nos comprometemos a:

1. Respetar al contribuyente
2. Ayudar y facilitar al contribuyente a que actúe correctamente
3. Presumir sinceridad al contribuyente
4. Tratar al contribuyente de manera equitativa
5. Actuar con profesionalidad e integridad
6. No tolerar actuaciones deliberadas de incumplimiento de las normas y perseguir a quienes las eludan
7. Proteger los datos del contribuyente y respetar su privacidad
8. Aceptar que el contribuyente pueda tener representantes
9. Hacer cuanto esté en nuestras manos para abaratar en lo posible los costes de los gestiones ante nuestro organismo.

Sus obligaciones son

Esperamos del contribuyente que:

1. Sea sincero
2. Respete a nuestros funcionarios
3. Sea diligente en su actuación.

Fuente: cibersitio de la HMRC (noviembre 2010)

Acceso a las resoluciones tributarias

14. En línea con los derechos de los contribuyentes a recibir información, ayuda y a la certidumbre, la prestación de servicios de asesoramiento jurídico en materia de interpretación de la legislación que aplican se ha convertido en una realidad práctica para las administraciones tributarias. En esta sección se ofrece una panorámica general de los regímenes vigentes en las administraciones tributarias a través de los cuales se proporcionan **las resoluciones relativas a aspectos importantes del derecho tributario (las que se hacen públicas)** y permiten a los contribuyentes solicitar **resoluciones previas** sobre determinadas operaciones que les incumban y que se estén evacuando o que ya se hayan adoptado.

15. Una resolución pública es una toma de posición hecha pública por la administración tributaria sobre la interpretación que va a otorgar a las disposiciones del derecho en determinadas circunstancias. Por lo general, se publican con el fin de aclarar la aplicación de la ley, especialmente, en aquellos casos en los que una disposición concreta pueda afectar a un gran número de contribuyentes o cuando se haya detectado confusión o incertidumbre derivadas de una cierta disposición de ley (o, dicho de otro modo, asuntos sobre fiscalidad o cuestiones de importancia pública). Normalmente, las resoluciones públicas adoptadas son vinculantes para la administración tributaria si se aplican al contribuyente y este invoca la resolución.

16. Una resolución de índole privada es aquella referida a una solicitud específica planteada por un contribuyente (o sus asesores) al organismo tributario en la que solicita la aclaración respecto al modo en que este aplica la ley en relación con una o varias operaciones propuestas o efectuadas. El objetivo de los sistemas de resoluciones privadas es el de dotar al contribuyente de una ayuda complementaria y permitirle conocer por anticipado las consecuencias tributarias de ciertas operaciones, a menudo complejas o de alto riesgo.

17. En la Tabla 44 se identifican las características esenciales de los sistemas vigentes para la evacuación de resoluciones tanto públicas como privadas. Las observaciones fundamentales son las siguientes:

- Todas las administraciones tributarias encuestadas salvo una (Estonia) comunicaron la existencia de un sistema de resoluciones públicas; 42 de las 48 administraciones tributarias comunicaron que dichas resoluciones son, por regla general, vinculantes para el organismo tributario.
- 45 de las 49 administraciones tributarias encuestadas comunicaron la vigencia de un servicio de resoluciones privadas. 41 de ellos indican que las resoluciones son, por regla general, vinculantes para las administraciones tributarias; en Suecia, existe un consejo independiente del organismo tributario que facilita las resoluciones privadas previas que, en algunos casos, suponen un coste para el solicitante (aunque no hay límites temporales).
- 31 de las administraciones tributarias que mantienen un servicio de resoluciones privadas comunicaron la existencia de límites temporales (bien por imposición de la legislación vigente o por aplicación administrativa) para emitirlos; los datos proporcionados por algunas de las administraciones tributarias indican que estos límites temporales varían ampliamente (desde 28 a 90 días); 20 de estos organismos comunicaron la práctica de imponer una comisión por la obtención de una resolución.
- Aun cuando este aspecto no se abordó en este cuestionario, los estudios efectuados anteriormente por la OCDE constatan que los sistemas de adopción resoluciones son potencialmente costosos de aplicar y vulnerables cuando los contribuyentes los utilizan para proveerse de un "colchón" o "garantía". Esto podría explicar el motivo por el que muchos países han optado por cobrar una tasa para acceder al servicio de emisión de resoluciones de índole privada, práctica que, por lo visto en anteriores estudios, parece ir en aumento.

Tabla 44. Características del sistema de adopción de resoluciones por la administración tributaria

País	Resoluciones públicas		Resoluciones privadas			
	Se emiten resoluciones	Las resoluciones son vinculantes para la admón. tributaria	Se emiten resoluciones	Las resoluciones son vinculantes para la admón. tributaria	Existen plazos para la emisión de resoluciones	Se impone tasa a la entrega de la resolución
1) Países de la OCDE						
Australia/1	✓	✓	✓	✓	✓/1	x
Austria/1	✓	✓	✓	✓	✓/1	x
Bélgica/1	✓	✓	✓	✓	✓/1	x
Canadá/1	✓	x	✓	✓	✓/1*	✓/1**
Chile/1	✓	✓	✓/1	✓	x	x
Rep. Checa	✓	✓	✓	✓	x	✓
Dinamarca/1	✓	✓	✓	✓	✓/1	✓

Tabla 44. Características del sistema de adopción de resoluciones por la administración tributaria (continuación)

País	Resoluciones públicas		Resoluciones privadas			
	Se emiten resoluciones	Las resoluciones son vinculantes para la admón. tributaria	Se emiten resoluciones	Las resoluciones son vinculantes para la admón. tributaria	Existen plazos para la emisión de resoluciones	Se impone tasa a la entrega de la resolución
Estonia/1	x	No disp.	✓	✓	✓/1	✓
Finlandia	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Francia/1	✓	✓	✓	✓	✓/1	x
Alemania	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Grecia	✓	✓	x	No disp.	x	x
Hungría/1	✓	✓	✓	✓	✓/1	x
Islandia/1	✓	✓	✓	✓	✓/1	✓
Irlanda/1	✓	✓	✓	✓	✓/1	x
Israel/1	✓	✓	✓	✓	✓/1	✓
Italia/1	✓	✓	✓	✓	✓/1	x
Japón	✓	✓	✓	x	x	x
Corea	✓	x	✓	✓	✓	x
Luxemburgo/1	✓	✓	✓/1	✓/1	x/1	x/1
México/1	✓	✓	✓	✓/1	✓/1	x
Países Bajos	✓	✓	✓	✓	x	x
Nueva Zelanda	✓	x	✓	✓	✓	✓
Noruega/1	✓	x	✓	✓	✓/1	✓
Polonia/1	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Portugal/1	✓	✓	✓	✓	✓/1*	✓/1**
Rep. Eslovaca/1	✓	✓	✓	x	✓/1	x
Eslovenia/1	✓	✓	✓	✓	✓/1	x/1
España/1	✓/1	✓	✓	✓	✓	x
Suecia/1	✓	✓	x/1*	✓	x/1**	✓/1***
Suiza	✓	✓	✓	✓	x	x
Turquía	✓	✓	✓	✓	x	x
Reino Unido	✓	✓	✓	✓	✓	x
EEUU	✓	✓	✓	✓	x	✓
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE						
Argentina	✓	✓	✓	✓	✓	x
Bulgaria/1	✓	✓	✓	x	✓/1	x
China	✓	✓	✓	✓	x	x
Chipre/1	✓	✓	✓	✓	✓/1	✓
La India	✓	✓	x	No disp.	No disp.	No disp.
Indonesia	✓	✓	✓	✓	x	x
Letonia	✓	x	✓	✓	✓	x
Lituania	✓	✓	✓	x	x	x
Malasia/1	✓	✓	✓	✓	✓/1	✓
Malta/1	✓	x	x	No disp.	No disp.	No disp.
Rumanía/1	✓	✓	✓	✓	✓/1	✓
Rusia	✓	✓	✓	x	x	✓/1
Arabia S.	✓	✓	✓	✓	x	x
Singapur/1	✓/1	✓	✓/1	✓	✓/1	✓
Sudáfrica	✓	✓	✓	✓	x	✓

Fuentes: IBFD y respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Registro de contribuyentes

18. La existencia de sistemas integrales para el registro de contribuyentes y asignación de NIF es una característica fundamental de los dispositivos de la administración tributaria en la mayoría de los países; estos constituyen la base de los múltiples procesos que realiza y sustentan las actividades de presentación de declaraciones, recaudación y liquidación.

19. Para algunas administraciones tributarias el registro consiste en los datos básicos para la identificación del contribuyente (por ej. para las personas físicas su nombre completo, domicilio y fecha de nacimiento, y para las personas jurídicas: razón, objeto y sede sociales) asignados a un número de identificación para ciudadanos o empresas, utilizable en todas las áreas de la administración y que, a los efectos de la administración tributaria permite la identificación rutinaria del contribuyente para toda una serie de funciones administrativas (por ejemplo, la emisión de notificaciones, la detección de falta de presentación y el seguimiento de medidas de ejecución de la ley y coercitivas). Para otras administraciones, el registro implica la utilización de un número único de identificación fiscal (NIF) que posibilita de forma análoga la administración general del Derecho tributario. Con independencia de si la identificación y asignación de un número al contribuyente se basa en su número como ciudadano o en un NIF único, muchas administraciones tributarias utilizan asimismo este número para el cruce de la información facilitada por terceros con los datos del contribuyente que obran en poder de la administración a fin de detectar posibles casos de incumplimiento, intercambiar información entre organismos del Estado (cuando así lo permita la ley), y muchas otras aplicaciones.

20. La información sobre el número de contribuyentes registrados en los países encuestados y la utilización de los números de identificación fiscal se recoge en las Tablas 45 a 47. En particular:

- Alrededor de dos tercios de los organismos de administración tributaria de los países encuestados (32) utilizan identificadores únicos de contribuyentes (o algún otro número de alta integridad (por ejemplo, el número de identidad de los ciudadanos) a los efectos tributarios. En general, estos sistemas de asignación de NIFs son numéricos, no incorporan información específica del contribuyente y sí un dígito de control a los efectos de la validación. En el caso del IRS e IVA se aplican mecanismos similares que emplean identificadores únicos y sistemas de asignación por parte de 40 administraciones tributarias (en el caso del IRS) y de 37 (en el del IVA) respectivamente.
- Son varios los países en los que el número no es específico de la administración tributaria. Por ejemplo, en Chile, Dinamarca, Corea, Malta, Noruega y Rumanía el número de identificación del ciudadano se utiliza también a los efectos del IRPF. En Canadá y Estados Unidos el número de la seguridad social es el que se utiliza a los fines del impuesto sobre la renta de las personas físicas. En Finlandia, el número de la seguridad social de las personas físicas se utiliza a los efectos del IRPF y el IVA de personas físicas, mientras que el número de registro de la empresa es el que se utiliza en el caso del IRS e IVA.
- Los identificadores únicos de contribuyentes se utilizan extensamente en las comunicaciones y cruces de información relativas a sueldos y salarios, pensiones, prestaciones sociales, intereses, dividendos, rentas contractuales y compraventa de activos y otras que se comunican al organismo de administración tributaria a los efectos de su comprobación (véase Tabla 47).
- Al utilizar como punto de referencia los datos sobre población activa del país, el porcentaje de personas físicas registradas como contribuyentes ante los organismos de administración tributaria varía sensiblemente entre los países encuestados. En el caso de un tercio de administraciones tributarias (17), la proporción fue inferior al 80%, mientras que para 14 organismos, esta proporción fue superior al 140%.
- Las administraciones tributarias con una tasa de registro relativamente baja (es decir, por debajo del 50%), Argentina, Israel, La India, Indonesia, Japón, Corea, México, Rumanía, Sudáfrica y Turquía), aplican, normalmente, un sistema de retención en la fuente acumulativo sobre las rentas de los trabajadores asalariados que hace innecesaria, en la mayoría de los casos, la presentación de declaraciones anuales; y, dada la forma en que se gestionan tales sistemas, también la necesidad de que dichos contribuyentes trabajadores por cuenta ajena estén registrados en el organismo de administración tributaria.

- Las administraciones tributarias con tasas de registro de contribuyentes personas físicas relativamente altas (es decir, equivalentes a más del 150% de sus respectivas poblaciones activas o más del 80% de sus respectivas poblaciones en general), como Australia, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Nueva Zelanda, Noruega, Suecia y los EEUU tienen, normalmente, algunas otras características exclusivas de sus sistemas de gestión, por ejemplo:
 - Recurso generalizado a los sistemas de comunicación de datos por tercero y cruce y regularización anuales de dichos datos en los borradores de las declaraciones tributarias, o comprobación de las rentas declaradas en la presentación anual del impuesto. y
 - Responsabilidades por el pago de ciertas ayudas o subsidios estatales u otros programas públicos que atañen a los particulares.

Tabla 45. Comparación del número de contribuyentes registrados (2009)

País	Población (millones)		Número de contribuyentes registrados (millones)			Indicadores relativos	
	Población	Población activa	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)	Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas (IRS)	Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)	Contrib. IRPF registrados/población activa (%)	Contrib. IRPF registrados/población en general (%)
1) Países de la OCDE							
Australia/3	21,96	11,50	20,63	1,87	2,40	1,79	0,94
Austria	8,36	4,28	6,30	0,14	0,82	1,47	0,75
Bélgica/3	10,79	4,80	6,80	0,40	0,70	1,42	0,63
Canadá/3	33,74	18,43	30,00/3	2,70	2,90	1,63	0,89
Chile/3	16,76	7,45	7,72	0,74/3	0,74	1,04	0,46
Rep. Checa	10,51	5,29	3,90	0,44	0,53	0,74	0,37
Dinamarca	5,52	2,92	4,60	0,24	0,43	1,57	0,83
Estonia	1,34	0,69	0,75	0,16	0,06	1,09	0,56
Finlandia	5,34	2,70	5,20	0,36	0,58	1,93	0,97
Francia	62,63	28,51	36,40	1,60	4,20	1,28	0,58
Alemania/3	81,90	41,70	26,80	2,50	5,70	0,64	0,33
Grecia/3	11,26	4,97	8,20	0,26	1,10	1,65	0,73
Hungría	10,02	4,20	4,69	0,50	0,52	1,12	0,47
Islandia	0,32	0,18	0,26	0,03	No disp.	1,44	0,81
Irlanda	4,46	2,20	3,10	0,16	0,28	1,41	0,69
Israel	7,23	3,02	0,62	0,17	No disp.	0,21	0,09
Italia	59,75	24,97	41,80	1,02	5,26	1,67	0,70
Japón/3	127,51	66,17	23,69	3,00	3,63	0,36	0,19
Corea/3	48,75	24,39	5,23	0,44	5,34	0,21	0,11
Luxemburgo	0,49	0,37	No disp.	No disp.	0,06	No disp.	No disp.
México/3	107,55	45,40	23,60	0,90	4,90	0,52	0,22
Países Bajos/3	16,45	8,78	8,64	0,81	1,45	0,98	0,53
Nueva Zelanda/3	4,32	2,32	5,72	0,54	0,65	2,47	1,33
Noruega	4,83	2,59	4,40	0,30	0,30	1,70	0,91
Polonia	38,15	17,28	17,42	0,42	2,14	1,01	0,46
Portugal	10,64	5,58	7,00	0,50	1,50	1,25	0,66
Rep. Eslovaca	5,42	2,69	2,56	0,20	0,19	0,95	0,47
Eslovenia	2,04	0,95	1,02	0,08	0,10	1,07	0,50
España/3	45,93	23,04	19,46/3	2,2	3,3	0,84	0,42
Suecia	9,30	4,91	7,40	0,4	1,0	1,51	0,80
Suiza	7,74	4,72	No disp.	No disp.	0,3	No disp.	No disp.
Turquía	71,90	23,81	14,00	0,6	2,3	0,59	0,19
Reino Unido	60,93	31,24	31,30	2,8	1,9	1,00	0,51
EE. UU./3	307,01	155,54	258,20	19,7	0	1,66	0,84

**Tabla 45. Comparación del número de contribuyentes registrados (2009)
(continuación)**

País	Población (millones)		Número de contribuyentes registrados (millones)			Indicadores relativos	
	Población	Población activa	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)	Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas (IRS)	Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)	Contrib. IRPF registrados/población activa (%)	Contrib. IRPF registrados/población en general (%)
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE							
Argentina/3	40,13	16,40	0,93	0,29	0,92	0,06	0,02
Bulgaria	7,57	3,20	0,64	0,33	0,18	0,20	0,08
China/3	1.334,74	813,50	No disp.	3,40	12,30	No disp.	No disp.
Chipre	0,80	0,40	0,29	0,15	0,08	0,72	0,36
La India	1.199,06	467,00	32,65	0,32	No disp.	0,07	0,03
Indonesia	231,55	113,30	12,70	1,53	0,67	0,11	0,05
Letonia/3	2,26	1,19	0,88	0,07	0,08	0,74	0,39
Lituania	3,34	1,64	No disp.	0,15	0,07	No disp.	No disp.
Malasia	27,76	11,38	8,86	0,71	No disp.	0,78	0,32
Malta	0,42	0,18	0,26	0,02	0,05	1,49	0,63
Rumanía/3	21,47	9,33	6,10	0,89	0,68	0,65	0,28
Rusia/3	141,90	75,81	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Arabia S./3	25,52	6,92	No disp.	0,005	No disp.	No disp.	No disp.
Singapur/3	5,01	3,03	1,62	0,12	0,08	0,53	0,32
Sudáfrica/3	49,32	17,38	5,54	1,83	0,74	0,32	0,11

Fuentes: Datos de la OCDE en 2010, estadísticas de la UE, estadísticas de las NU, respuestas de los países a la encuesta, publicación anual *World Factbook* de la CIA y Base de datos estadística del FMI. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe).

Tabla 46. Tipos de identificadores de los contribuyentes ante la administración tributaria

País	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPS)					Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas (IRS)					Impuesto sobre el valor añadido (IVA)				
	NIF único	Num. o alfanum. (AN)	Nº de dígitos	Dígito control	Especif. Contribuy.	NIF único	Num. o alfanum.	Nº de dígitos	Dígito control	Especif. Contribuy.	NIF único	Num. o alfanum.	Nº de dígitos	Dígito control	Especif. Contribuy.
1) Países de la OCDE															
Australia/1	✓	N	9	✓	x	✓	N	8	✓	x	✓	N	11	✓	x
Austria	✓	N	9	✓	x	✓	N	9	✓	x	✓	AN	11	✓	x
Bélgica	✓	N	11	✓	x	✓	N	10	✓	x	✓	AN	12	✓	x
Canadá/1	x/1	N	9	✓	x	✓	AN	15	✓	x	✓	AN	15	✓	x
Chile/1	x/1	N	8	✓	x	✓	N	8	✓	x	✓	N	8	✓	x
Rep. Checa/1	✓	AN	12/1	✓	x	✓	AN	12/1	✓	x	✓	AN	12/1	✓	x
Dinamarca/1	x/1	N	10	✓	✓	✓	N	8	✓	x	✓	N	8	✓	x
Estonia	x/1	N	11	✓	✓	x/1	N	8	✓	x	✓	AN	11	x	x
Finlandia/1	x	N y AN	10	✓	✓	x	N	8	✓	✓	x	AN	8	✓	✓
Francia/1	x/1	N	13	x	x	✓	N	9	x	x	✓	AN	13	x	x
Alemania	✓	N	11	✓	x	✓	N	11	✓	x	✓	N	11	✓	x
Grecia/1	✓	N	9	x	x	✓	N	9	x	x	✓	N	9	x	x
Hungría/1	✓	N	10	✓	✓	✓	N	11	✓	✓	✓	N	11	✓	✓
Islandia/1	x/1	N	10	✓	✓	x/1	N	10	✓	✓	✓	N	5	x	x
Irlanda/1	✓	AN	8	✓	x	✓	AN	8	✓	x	✓	AN	8	✓	x
Israel	x	N	9	✓	✓	x	N	9	✓	✓	x	N	9	✓	✓
Italia/1	x/1	AN	16	✓	✓	✓	N	11	✓	x	✓	N	11	✓	x
Japón	x	-	-	-	-	x	-	-	-	-	x	-	-	-	-
Corea/1	x	N	13	✓	✓	✓	N	10	✓	✓	✓	N	10	✓	✓
Luxemburgo /1	x	N	11	✓	✓	x	N	11	✓	✓	x	AN	10	✓	x
México/1	✓	AN	13	✓	✓	✓	AN	12	✓	✓	✓	AN	12(13)/1	✓	✓
Países Bajos/1	x	N	9	✓	x	✓	N	9	✓	x	✓/1	N	9	✓	x
Nueva Zelanda/1	✓	N	9	✓	x	✓	N	9	✓	x	✓	N	9	✓	x
Noruega/1	✓	N	11	✓	✓	✓	N	9	✓	x	✓	N	9	✓	x
Polonia/1	✓	N	10	✓	x	✓	N	10	✓	x	✓	N	10	✓	x
Portugal	✓	N	9	✓	x	✓	N	9	✓	x	✓	N	9	✓	x
Rep. Eslovaca/1	✓	N	10	✓	x	✓	N	10	✓	x	✓	N	10	✓	x

Tabla 46. Tipos de identificadores de los contribuyentes ante la administración tributaria (continuación)

País	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPS)					Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas (IRS)					Impuesto sobre el valor añadido (IVA)				
	NIF único	Num. o alfanum. (AN)	Nº de dígitos	Dígito control	Especif. Contribuy.	NIF único	Num. o alfanum.	Nº de dígitos	Dígito control	Especif. Contribuy.	NIF único	Num. o alfanum.	Nº de dígitos	Dígito control	Especif. Contribuy.
Eslovenia	✓	N	8	✓	x	✓	N	8	✓	x	✓	AN	10	✓	x
España/1	✓	AN	9	✓	x	✓	AN	9	✓	x	✓	AN	9	✓	x
Suecia/1	✓	N	10	✓	✓	✓	N	10	✓	✓	x	N	10	✓	✓
Suiza/1	x	N	Varía	✓	✓	x	N	Varía	✓	✓	✓	N	6	x	x
Turquía/1	✓	N	11	✓	x	✓	N	10	✓	x	✓	N	10/11	✓	x
Reino Unido/1	✓	N	10	✓	x	✓	N	10	✓	x	✓	N	9	✓	x
EEUU/1	x/1	N	9	x	x	✓	N	9	x	x	-	-	-	-	-
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE															
Argentina/1	✓	N	11	✓	✓	✓	N	11	✓	✓	✓	N	11	✓	✓
Bulgaria/1	✓	N	10	✓	✓	✓	N	9	✓	x	✓	AN	11(12)	✓	✓
China	✓	AN	18	x	✓	x	AN	9	✓	x	x	AN	9	✓	x
Chipre	✓	AN	9	✓	✓	✓	AN	9	✓	✓	✓	AN	9	✓	✓
La India	✓	AN	10	x	✓	✓	AN	10	x	✓	-	-	-	-	-
Indonesia	✓	N	15	✓	x	✓	N	15	✓	x	✓	N	15	✓	x
Letonia/1	x	N	11	✓	✓	x	N	11	✓	x	x	AN	11	✓	x
Lituania	✓	N	11	x	✓	✓	N	9,7,10	x	✓	✓	AN	9 o 12	✓	✓
Malasia	✓	AN	12	x	✓	✓	AN	8	✓	x	-	-	-	-	-
Malta/1	x	AN	Varía	x	✓	✓	N	9	✓	✓	✓	AN	10	✓	x
Rumanía/1	✓	N	13	✓	✓	✓	N	2-10	✓	x	x/1	AN	2-10 /1	✓	x
Rusia/1	✓	N	12	✓	x	✓	N	12	✓	x	✓	N	12	✓	x
Arabia S.	✓	N	10	✓	x	✓	N	10	✓	x	-	-	-	-	-
Singapur/1	✓	AN	9	✓	x	✓	AN	9 (10)	✓	x	✓	AN	9 (10)	✓	x
Sudáfrica	✓	N	10	✓	x	✓	N	10	✓	x	✓	N	10	✓	x

Fuente: Serie informativa recopilada por el Grupo de Trabajo nº 8 del CAF y respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)
 NIC: Número de identificación del contribuyente, AN: Alfanumérico, N: Número

Tabla 47. Utilización de los identificadores de los contribuyentes a los efectos de comunicación y cruce de información

País	Utilización de los identificadores de los contribuyentes (o algún otro número) a los efectos de comunicación y cruce de información/1					
	Asalariados: sueldos y salarios	Dep. de la Admón: pensiones y prestaciones sociales	Instituciones financieras: intereses	Sociedades: dividendos	Dep. de la Admón: adquisición o enajenación de activos	Ciertos contratistas: pagos a sub-contratas
1) Países de la OCDE						
Australia	✓	✓	✓	✓	x	x
Austria	✓	✓	x	x	x	x
Bélgica	✓	✓	x	x	✓	✓
Canadá	✓	✓	✓	✓	algunos	✓
Chile	✓	✓	✓	✓	x	x
Rep. Checa	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Dinamarca	✓	✓	✓	✓	✓	x
Estonia	✓	✓	✓	✓	✓	x
Finlandia	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Francia	x	x	x	x	x	✓
Alemania/2	✓	✓/2	x	x	x	x
Grecia	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Hungría	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Islandia	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Irlanda/2	✓	✓	✓/2	x	x	✓
Israel	✓	✓	✓	✓	x	x
Italia	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Japón	x	x	x	x	x	x
Corea	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Luxemburgo	✓	✓	x	✓	✓	✓
México	✓	✓	✓	✓	x	✓
Países Bajos	✓	✓	✓	✓	✓	x
Nueva Zelanda	✓	✓	✓	✓	x	✓
Noruega	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Polonia	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Portugal/2	✓	✓	x/2	✓	✓	✓
Rep. Eslovaca	x	x	x	x	x	✓
Eslovenia	✓	✓	✓	✓	x	x
España	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Suecia/2	✓	✓	✓	✓	✓	x
Suiza	x	x	x	x	x	x
Turquía	✓	x	✓	✓	✓	x
Reino Unido	✓	✓	x	x	✓	✓
EEUU	✓	✓	✓	✓	x	✓
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE						
Argentina	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Bulgaria	✓	✓	✓	✓	✓	✓
China	✓	✓	✓	✓	x	✓
Chipre/2	✓	x/2	x/2	✓/1	x/2✓	x/2
La India	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Indonesia	✓	x	x	x	✓	✓
Letonia	✓	x	x	x	x	x
Lituania	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Malasia	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Malta	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Rumanía	✓	✓	✓	✓	✓	x
Rusia/2	✓	✓	✓	✓	x	✓
Arabia S.	x	x	x	x	x	x
Singapur/2	✓	✓	x	x/2	x/2	✓
Sudáfrica	✓	x	✓	✓	x	x

Fuente: Respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Métodos de cálculo y valoración fiscal

Impuestos sobre la renta

21. Las decisiones que determinan las características de los sistemas de cálculo y liquidación de los impuestos sobre la renta están frecuentemente influidas por decisiones adoptadas al margen de la administración tributaria. No obstante, estas decisiones tienen consecuencias importantes por lo que respecta a las obligaciones tributarias impuestas a los contribuyentes, sobre el modelo de gestión del sistema fiscal, la carga de trabajo para la administración, así como sobre la eficacia y la eficiencia del sistema en general. Este apartado se centra en los sistemas vigentes para la liquidación y el cálculo y recaudación de los impuestos sobre la renta.

Aspectos generales: sistemas de retención

22. 5. El hecho de obligar a terceras partes, tales como a los empleadores y a las instituciones financieras a retener una parte, en concepto de impuesto, de los pagos de renta efectuados a los contribuyentes, reduce significativamente -si no elimina- las posibilidades de infravalorar tal renta en la liquidación y el cálculo del impuesto: se trata de una forma más eficiente de gestionar el pago de impuestos, tanto para los contribuyentes como para la administración, que reduce la incidencia de impagos que pudieran darse en caso de que el contribuyente declarara correctamente su renta pero no pudiera hacer frente a todo o a parte del impuesto calculado. Los resultados publicados de ciertos estudios realizados por algunas administraciones tributarias⁶⁰ muestran claramente la influencia positiva respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias que comporta la utilización de los sistemas de retención en la fuente. En ese mismo sentido, la remisión en plazo de los importes retenidos por los pagadores a la administración tributaria permite alimentar los fondos del Estado, facilitando así la gestión del presupuesto.

23. En la práctica, donde más frecuentemente se aplican retenciones es sobre las rentas del trabajo dependiente (de los 49 países incluidos en esta serie, solo tres de ellos (Francia, Singapur y Suiza) no recurren a sistemas de retención en la fuente para recaudar el impuesto de las personas físicas en relación con las rentas del trabajo dependiente; aunque, en el caso de Francia, las retenciones se aplican para recaudar las cotizaciones a los seguros sociales de las rentas derivadas del trabajo. En los tres países, el régimen de comunicación de información garantiza que el organismo de administración tributaria disponga de los datos relativos a los ingresos de todos los empleados, facilitando así la comprobación de las declaraciones de los impuestos.

Regímenes de retención en la fuente para rentas del trabajo dependiente

24. Tal como ya se ha señalado, los sistemas de retención se aplican casi de modo universal en la recaudación del impuesto de las personas físicas sobre las rentas del trabajo dependiente. No obstante, existen importantes diferencias en el diseño de estos sistemas, que acarrearán consecuencias para el funcionamiento en la práctica y para las responsabilidades y los costes que recaen sobre empleadores, contribuyentes y organismos de administración tributaria.

25. La existencia de mecanismos de retención en la fuente, cuya aplicación libera a la mayoría de los trabajadores por cuenta ajena de presentar la declaración anual, constituye una característica importante del impuesto sobre la renta de las personas físicas en muchos países. En la práctica, estos mecanismos se describen como sistemas de retención "acumulativos", dado

⁶⁰ Por ejemplo, pueden verse las referencias de Suecia, los EEUU y el Reino Unido: Suecia, Mapa de la "brecha tributaria" en Suecia, Agencia tributaria sueca (enero 2008); RU: "Developing Methodologies for Measuring Direct Tax Losses" (Desarrollo de metodologías de valoración de pérdida de recaudación por impuestos directos) HMRC (octubre 2007); EE.UU: "A Comprehensive Strategy for Reducing the Tax Gap" (Estrategia global para la reducción de la brecha tributaria) Tesoro de los EEUU 09/2006.

que exigen que los empleadores calculen la retención correspondiente a cada uno de sus empleados sobre una base acumulativa/ por pagas a lo largo del ejercicio, teniendo en cuenta sus circunstancias personales. En la práctica, el funcionamiento de estos mecanismos de retención se basa en un sistema de codificación y de pautas de retención que ayudan a decidir al empleador qué proporción del impuesto debe retenerse en la fuente. Normalmente, cuando un trabajador cambia de puesto de trabajo o asume un segundo empleo, el nuevo o segundo empleador debe tener en cuenta todo su historial de renta/retención para el ejercicio en curso.

26. En la práctica, el funcionamiento de los sistemas de retención en otras categorías de rentas (por ej., en la renta derivada de intereses) complementa a los mecanismos de retención acumulativos de las procedentes del trabajo por cuenta ajena y, juntas, garantizan que la mayoría de los trabajadores queden eximidos de la presentación de la declaración de la renta al final del ejercicio.

27. El otro criterio de retención en la fuente aplicable es el denominado "no acumulativo". Contrariamente al sistema anterior, este mecanismo funciona sobre la base del "periodo de pago" para cada empleado. Conforme a este criterio, los empleadores retienen el impuesto correspondiente a cada periodo de pago teniendo en cuenta la renta bruta y las situaciones que generan una reducción en el importe susceptible de retención, así como el tipo de retención aplicable. Cuando el asalariado cambia de trabajo, su nuevo empleador simplemente inicia el proceso de retención sobre la renta futura del empleado sin tener en cuenta la retención practicada en su empleo anterior. No obstante, dado que este método implica una forma de retención menos precisa, el importe deducido para cada empleado a lo largo del ejercicio fiscal constituye únicamente una aproximación a su obligación final. En tales circunstancias, lo habitual es que se exija a los asalariados la presentación de una declaración anual de la renta a fin de garantizar el pago íntegro del impuesto teniendo en cuenta todas las categorías de ingresos sujetos y de deducciones posibles (por ej., las deducciones y los créditos del impuesto), así como muchas otras funciones asignadas a los organismos de administración tributaria que puedan estar vinculadas con el sistema del impuesto sobre la renta de las personas físicas (por ej., la recaudación de los préstamos para estudiantes). En el Cuadro 36 aparece más información acerca de ambos criterios.

Cuadro 36. Sistemas de retención para los contribuyentes asalariados

1) Retención acumulativa. **El objetivo de este criterio acumulativo es garantizar que, para la mayoría de los asalariados, el importe total retenido en la fuente durante el ejercicio se corresponde con el importe debido del impuesto del ejercicio completo. En la medida en que se consigue este objetivo, los asalariados quedan exonerados de la obligación de elaborar y presentar una declaración anual, hecho que se considera habitualmente como la característica más interesante de este mecanismo.

En virtud de este método, los asalariados están obligados a proporcionar a sus empleadores la información que les permita determinar el importe del impuesto que debe deducirse de su renta bruta. En algunos países (por ej. Irlanda y RU), los asalariados comunican esta información a la administración tributaria, quien a su vez comunica al empleador un código que determina el importe del impuesto que debe deducirse de su renta bruta. Los empleadores aplican la retención requerida calculándola sobre una base progresiva/acumulativa para todo el ejercicio. Los trabajadores que cambien de trabajo en un ejercicio deben informar a su nuevo empleador de su situación tributaria, y en algunos países debe informarse asimismo a la administración tributaria de este hecho.

Según este criterio acumulativo, suelen ser pocas las circunstancias que los asalariados pueden hacer valer para reducir el impuesto resultante, lo que permite mayor precisión en el cálculo de la retención para el ejercicio respecto de su obligación tributaria final. No obstante, en dos países (Japón y Corea) los contribuyentes asalariados pueden presentar información sobre ciertas deducciones/derechos a sus empleadores al final del ejercicio a fin de practicar el ajuste que corresponda sobre su retención total para el mismo.

Los empleadores comunican anualmente a la administración tributaria (o con mayor frecuencia en algunos países) las rentas pagadas y los impuestos retenidos a cada trabajador. Esta declaración se está llevando a cabo, cada vez en mayor grado, a través de métodos electrónicos de comunicación de información. En algunos países tal comunicación permite que se lleven a cabo comprobaciones para garantizar el pago del importe correcto del impuesto o para determinar si el contribuyente tiene que presentar o no declaración.

2) Retención no acumulativa. El objetivo de este método es el de garantizar que el importe del impuesto deducido a lo largo del ejercicio por los empleadores a sus empleados se aproxima al impuesto debido en virtud de dicha renta. Este criterio "menos preciso" de retención implica que, por lo general, los contribuyentes asalariados tendrán que elaborar y presentar una declaración al final del ejercicio, comunicando todas las rentas percibidas y los derechos a deducciones que puedan hacer valer a fin de calcular adecuadamente el impuesto total debido.

Conforme a este criterio, los empleados proporcionan a sus empleadores los datos pertinentes respecto a su situación en relación con el impuesto, que puedan tenerse en cuenta a los efectos de calcular la retención. Los empleadores retienen el impuesto de las rentas pagadas con la ayuda de los baremos que establezca la administración tributaria, calibrados de forma que la retención se aproxime al impuesto final. Las retenciones se calculan de forma periódica (es decir, no acumulativa). Los empleadores comunican a los trabajadores al final del ejercicio el total de la renta pagada y del impuesto retenido, datos que deben comunicarse mediante una declaración anual presentada ante la administración tributaria, quien confirma el importe del impuesto debido por cada contribuyente y devuelve el exceso pagado (cuando corresponda) o exige el pago de la parte debida del impuesto. Tras el procesamiento de los datos del grueso de las declaraciones anuales, las administraciones tributarias, por lo general, cruzan los datos proporcionados por los empleadores y por otros pagadores (por ej. los bancos) con las declaraciones de los contribuyentes o con aquellos datos que sobre ellos obren en su poder, a fin de detectar rentas no declaradas, la falta de presentación de declaraciones, y para confirmar los créditos por impuestos pagados en calidad de retenciones en la fuente presentados en la declaración anual.

28. La información relativa a los sistemas de retenciones, pagos y obligaciones de comunicación de información de los empleadores existentes en las administraciones tributarias encuestadas figura en la Tabla 49, donde, entre otros, se muestra que, de las 46 administraciones tributarias que gestionan sistemas de retenciones de los empleadores, en torno a dos tercios de ellas (29) aplican el sistema de retención del tipo acumulativo, entre ellos, países de la OCDE como Irlanda, Japón, Corea, Nueva Zelanda, España y el Reino Unido; además de algunos otros países como Argentina, Bulgaria y Sudáfrica. En cuanto al criterio de retención no acumulativo, son solo 17 los países que lo siguen, entre los que se incluyen Australia, Canadá, Finlandia, Malasia, Malta, Noruega, Portugal, Suecia y los EE UU.

29. No es el objeto de esta serie ofrecer un relato exhaustivo de las ventajas y desventajas de ambos criterios, el acumulativo y el no acumulativo, teniendo en cuenta, en particular, las muchas diferencias de los marcos legislativos de los impuestos personales vigentes en los distintos países. Sin embargo, sí que es posible hacer algunas observaciones generales partiendo de los diversos informes publicados y de otros trabajos del FAT.

30. En lo que respecta al criterio acumulativo, se dice que resulta muy atractivo (y beneficioso) al eliminar la exigencia de presentación de declaración anual a la mayoría de los trabajadores empleados por cuenta ajena, declaración que, de otro modo, tendría que tramitar la administración tributaria. En otras palabras, al aplicar este criterio se libera a una gran cantidad de estos trabajadores de una importante carga de cumplimiento a la vez que la administración tributaria se evita el coste de procesar las declaraciones. Estos argumentos resultan especialmente pertinentes y convincentes en el caso de aquellos países con sistemas tributarios relativamente recientes en los que el grado de concienciación y comprensión de la fiscalidad es, probablemente, muy bajo, o en los que es probable que los costes de contar con una plantilla más amplia que elabore las declaraciones tributarias que deberá tramitar más tarde el organismo de administración tributaria sean elevados. No obstante, la administración de los sistemas acumulativos presenta ciertos costes añadidos que pueden llegar a ser considerables en función de una serie de factores (por ej. el grado de automatización aplicado y la complejidad de la ley). La gestión de los regímenes acumulativos, cuyo objetivo es el de retener el importe exacto del impuesto en cada una de las pagas, puede resultarle costosa a los empleadores, y su aplicación requiere una considerable actividad administrativa durante el ejercicio por parte del organismo tributario (por ej. en lo relativo a los ajustes de deducciones y cambios de empleo que afecten a las retenciones del trabajador) para lograr aplicar la retención exacta. El importe de estos costes dependerá de diversos factores, entre los que se incluyen el

grado de movilidad laboral y la complejidad de la legislación tributaria. Recientes documentos e informes consultivos elaborados en Nueva Zelanda y en el Reino Unido señalan algunas de las dificultades que surgen al administrar sus respectivos regímenes, además de una serie de ideas acerca de los posibles modos de abordarse a medio o largo plazo (véanse los Cuadros 37 y 38).

Cuadro 37. Nueva Zelanda: problemas con la administración de las retenciones (PAYE) y posibles soluciones

En un documento de debate del gobierno publicado en junio de 2010, se describen, entre otros, una serie de cuestiones relativas a la administración del sistema neozelandés de retenciones (PAYE) (acumulativo), que interactúa además con los sistemas de préstamos estudiantiles, de prestaciones sociales familiares y con el plan de pensiones de ahorro voluntario denominado KiwiSaver:

- El plan KiwiSaver ha complicado la gestión del sistema de retenciones PAYE y aumentado la exigencia (especialmente, en periodos de incremento de la actividad) sobre el proceso de los planes mensuales de los empleadores en formato impreso ya existentes.
- Sistemas y procesos inadecuados concebidos para procesos en formato impreso.
- Falta de precisión en las retenciones anuales, que acarrea un volumen de trabajo administrativo a final de ejercicio muy superior al previsto, por la necesidad de elaborar balances fiscales del impuesto correspondiente a las personas físicas al final de ejercicio, y de ocuparse de la interacciones del contribuyente, en el caso de los empleados asalariados, que, en muchos casos, solicitan la devolución del impuesto pagado en exceso.

Entre las soluciones propuestas en el documento de debate para abordar estas cuestiones se incluían:

- Habría menos errores en los sistemas de retenciones si se recurriese a una mejor tecnología, y si los sistemas utilizados por los empleadores y la citada tecnología contase con el respaldo del organismo tributario.
- Cabría considerar un nuevo criterio respecto a la fiscalidad de las personas físicas en virtud del cual el sistema de retenciones se consideraría un impuesto final. Dicho criterio no se aplicaría a grupos de contribuyentes cuando, según los parámetros del sistema de retenciones, los resultados no fuesen precisos. Los contribuyentes que reciban rentas adicionales (por ejemplo, de alquileres) seguirían debiendo confrontar sus rentas del trabajo con las percibidas por conceptos otros que los salariales al final del ejercicio.
- Empresas, empleadores y entidades sin ánimo de lucro dispondrían de programas informáticos con los que cumplir sus obligaciones en relación con las retenciones, como la de presentar por separado una plantilla mensual del empleador comunicándose de forma automática con el organismo tributario. Los programas informáticos podrían comunicar los datos al organismo tributario paga por paga.
- El organismo tributario proporcionaría la información sobre las obligaciones correspondientes a las retenciones de un empleado directamente en el programa informático encargado de gestionar las nóminas de su empleador, una vez se valide, de modo que este último aplicaría las retenciones exactas.
- Empresas, empleadores y entidades sin ánimo de lucro pasarían a comunicar la información fiscal en formato electrónico, en vez de impreso. El Gobierno está planteando el debate respecto a la conveniencia de la obligatoriedad del uso de las comunicaciones electrónicas y en qué casos.

Fuente: Making tax easier, A Government discussion paper (Facilitar la fiscalidad: documento de debate del gobierno de Nueva Zelanda) (junio de 2010)

Cuadro 38. Reino Unido: problemas con la administración de las retenciones (PAYE) y posibles soluciones

Las autoridades de inspección fiscal han señalado recientemente al respecto del sistema británico de retenciones (PAYE) que.....

“Los antiguos sistemas informáticos del Ministerio que gestionaban las retenciones se concibieron en un periodo en el que lo habitual era que las rentas del trabajo proviniesen de un solo pagador y no se cambiase de empleo con demasiada frecuencia; de modo que estructuraban los registros en torno a los empleos en lugar de en torno a los contribuyentes asalariados. Estos registros se conservaban en doce bases de datos regionales que se asignaban a oficinas tributarias específicas. Pero los patrones laborales ya no son los de entonces, hay muchos contribuyentes que simultanean dos o más empleos, o que van cambiando de trabajo (por ejemplo, los estudiantes), y, además, ha aumentado el número de perceptores de rentas provenientes de distintas fuentes (como es el caso de los pensionistas que siguen trabajando). Al haberse distribuido sus registros relativos a algunos trabajadores asalariados entre más de una de sus bases de datos regionales, al Ministerio le resultaba cada vez más complicado reunir el cuadro completo de todos los empleos de un particular que identificase todas las fuentes de rentas correspondientes, lo que aumentaba el riesgo de que estos empleados por cuenta ajena pagasen unas cantidades en concepto de impuesto que no eran las correctas.

Los retos que supone procesar las retenciones sobre las rentas del trabajo han contribuido al aumento del volumen de expedientes identificados a través del proceso del Ministerio de regularización anual que requiere que se efectúe una comprobación manual. Los "expedientes abiertos" surgen cuando el sistema de retenciones en la fuente de la renta del trabajo identifica discrepancias en los registros relativos a contribuyentes o en los que las declaraciones anuales al final del ejercicio no se corresponden con los registros existentes. Las demoras que acarrea aclarar estos registros pueden suponer retrasos en las notificaciones a los contribuyentes respecto a si deben pagar aun más impuestos o si les corresponde devolución. A finales de marzo de 2010, había 18,2 millones de expedientes abiertos en relación con los ejercicios 2007-08 y anteriores, que afectaron a unos 15,4 millones de administrados. El importe de los impuestos pagados en exceso, más el que queda pendiente de pago solo puede calcularse cuando se resuelvan los expedientes abiertos; aunque, en un análisis previo del Ministerio, puede adivinarse que en torno a la mitad de dichos expedientes, probablemente, suponen un desajuste, por exceso o por defecto, en el importe de los impuestos abonado; y que, en total, los importes en uno y otro caso ascenderían a £3,0 y and £1,4 miles de millones respectivamente.....”

Durante los últimos doce meses, la HMRC ha impulsado una actualización de gran calado en su servicio de gestión de retenciones en la fuente de las rentas del trabajo por cuenta ajena (PAYE) que, entre otras cosas, reúne todos los registros de los empleos, con lo que permite obtener un cuadro completo de cada uno de los empleos de los particulares y las rentas percibidas por pensiones. Se espera que esta mejora aporte beneficios sustanciales, aunque, como ya se ha señalado anteriormente, sigue habiendo una cantidad considerable de casos pendientes.

En un documento consultivo publicado en julio de 2010, la HMRC expuso una serie de posibilidades de reforma que sometió a consulta con vistas a su posible adopción a medio o largo plazo, entre las que se incluía una propuesta de adoptar un sistema de información a tiempo real en el que la mayoría de los empleadores pudiesen llevar a cabo las comunicaciones de datos por vía electrónica y en el momento en que abonasen sus salarios a los empleados y les practicasen las retenciones fiscales. Hasta ahora, los empleadores comunican únicamente el total de las rentas percibidas por los empleados personas físicas y los datos de las deducciones al final de cada ejercicio.

Además, se planteó para su estudio la alternativa de introducir un sistema de "deducciones centralizadas". La idea prevé que la mayoría o todos los empleadores dispongan de una interfaz vía electrónica con la HMRC (es decir, el empleador enviaría el dato del salario bruto a través del sistema de pagos electrónico a un sistema central de cálculo en donde la HMRC llevaría a cabo de forma automatizada la operación de determinar las deducciones exactas). El pago neto resultante se enviaría a la cuenta bancaria del asalariado persona física, y las deducciones de pagarían directamente al Estado.

Fuentes: Report by the Comptroller and Auditor General on HMRC Accounts 2009-10 and Consultation paper, Improving the operation of Pay As You Earn (Informe del interventor y auditor general sobre las cuentas de la HMRC 2009-10 y Documento consultivo, Mejora del sistema de retenciones en la fuente de las rentas del trabajo (PAYE)) (julio 2010)

31. En aquellos países en los que se exige, por regla general, que los trabajadores asalariados elaboren y presenten declaraciones tributarias anuales con el fin de actualizar su situación fiscal en el ejercicio, incluidos los que aplican sistemas de retención en la fuente (PAYE) no acumulativos, los requisitos de elaboración y tramitación de estas declaraciones acarrear importantes costes potenciales a los contribuyentes y organismos de administración tributaria. Sin embargo, a lo largo de las dos últimas décadas, ha aumentado el uso de la tecnología para simplificar y agilizar en gran medida estos procesos automatizándolos, y para reducir los costes que comportan. Estos avances incluyen, como se describe en el Capítulo 7 de esta serie, la presentación por vía electrónica y, lo más importante, los borradores de declaración íntegra o parcialmente cumplimentadas accesibles en formato electrónico para los contribuyentes y sus representantes.

32. A fin de cuentas, estos criterios tan distintos respecto a la administración de los impuestos de las personas físicas que sean contribuyentes asalariados depende, en gran medida, de si la precisión absoluta de las retenciones practicadas en cada paga es un objetivo que merece la pena marcarse para la mayor parte de los empleadores, o si es preferible un criterio más sencillo que se base en retenciones practicadas en el ejercicio y acompañadas de un ajuste final automatizado a la conclusión del ejercicio de dichas retenciones. Probablemente, factores como los demográficos (por ejemplo, el envejecimiento de una población que, además, percibe rentas de diversa naturaleza) y la complejidad de la legislación tributaria afectarán en gran medida a estas reflexiones, y sus posibilidades de aplicación variarán entre los 49 países que se incluyen en el informe.

33. La Tabla 48 presenta información relativa a la aplicación de la retención y las obligaciones de comunicación de información con ella relacionadas en las distintas administraciones tributarias; mientras que la Tabla 49 ofrece una información más detallada sobre el momento en que deben realizarse los pagos y con qué frecuencia, y las obligaciones de comunicación de la información respecto a las retenciones de la renta percibida. Las observaciones más importantes que pueden extraerse son las siguientes:

- Con excepción de tres países (Francia⁶¹, Singapur y Suiza) todos aplican retención en la fuente en relación con los impuestos sobre la renta de las personas físicas (y en la mayoría de los países, cuando corresponda, las cotizaciones a los seguros sociales) por razón de las rentas del trabajo obtenidas.
- Por lo general, los empleadores deben reducir el impuesto de los sueldos y salarios y remitirlo mensualmente. Sin embargo, cuatro países (Australia, Canadá, Estados Unidos y Nueva Zelanda) acortan el plazo de recaudación de las retenciones practicadas por el empleador en el caso de que se trate de grandes empresas a través de obligaciones de pago más frecuentes.
- Al objeto de reducir la carga administrativa de las de las pequeñas empresas, en torno a un tercio de los países ofrecen ciclos de pago bimensual, trimestral o anual.

⁶¹ Sin embargo, se recurre a las retenciones para recaudar las cotizaciones a los seguros sociales de las rentas del trabajo.

- Por lo general, los empleadores están obligados a facilitar datos a la administración tributaria sobre los sueldos y salarios pagados a sus empleados y sobre los impuestos retenidos. No obstante, la frecuencia de esta obligación declarativa varía considerablemente entre los países encuestados: son alrededor de la mitad los que imponen a los empleadores el deber de comunicar con carácter mensual o trimestral; en tanto que, en el caso del balance, se exige a los empleadores el deber de comunicar con carácter anual, únicamente. Esta variedad en los requisitos de comunicar información apunta a la existencia de diferencias considerables en cuanto a la carga de cumplimiento que se les impone a los empleadores y a la carga de trabajo para las administraciones tributarias, aunque consta que algunas de ellas ya han emprendido medidas, en colaboración con los empleadores, para automatizar una parte importante de la obligación de comunicar información.

Regímenes de retención en la fuente para otras categorías de rentas

34. Además de a las rentas del trabajo, en muchos países se aplican sistemas de retención en la fuente a otras categorías de rentas: véase la Tabla 48. Las principales conclusiones extraídas de la información facilitada son las siguientes:

- La mayoría gestiona regímenes de retención a través de los cuales se recauda el impuesto sobre la renta (bien como impuesto final, bien como pagos deducibles del impuesto final) derivada de intereses (en el caso de 33 administraciones tributarias) y dividendos (en el de 31) aplicados a los contribuyentes residentes.
- Algo más de la tercera parte de las administraciones tributarias dijeron utilizar mecanismos de retención en relación con los pagos realizados a ciertas empresas y a otros que se contemplan en sus legislaciones tributarias respectivas. (En el Cuadro 39 figuran ejemplos de dichos regímenes).⁶²
- Otras categorías de rentas sujetas a retención son: ciertos alquileres (14 organismos tributarios), cánones y patentes (23), venta de acciones (14), venta de inmuebles (9) y ciertos premios y rentas procedentes del juego (23).

⁶² En caso de estar interesado recabar información más detallada sobre el uso de los sistemas de retención y de comunicación de información para ciertos tipos de rentas de *of the use of withholding and information reporting requirements for specified categories of self-autónomos/empresas*, puede acudir a: *'Withholding and Information Reporting Regimes for Small/ Medium-sized Businesses'* (Régimen de retención y de comunicación de información para la pequeña y mediana empresa), del Foro de Administración Tributaria, publicado en septiembre de 2009.

Tabla 48. Regímenes de retención o regímenes declarativos para los ingresos de contribuyentes residentes

País	Tipos de renta normalmente sujetas a retención en la fuente (R) o a régimen declarativo (D) cuando sus perceptores son contribuyentes residentes									
	Sueldos y salarios	Dividendos	Intereses	Alquileres	Ciertos tipos de rentas de autónomos (empresarios)	Cánones y patentes	Compra o venta de acciones	Compra o venta de bienes inmuebles	Rentas procedentes de precios o juego	Otros pagos de renta
1) Países de la OCDE										
Australia/1	R, D	C	C	-	-	-	-	-	-	-
Austria/1	R, D	R	R	-	D/1	-	-	-	-	-
Bélgica/1	R, D	R	R	R, D	D/1	R, D	-	C	-	-
Canadá/1	R, D	C	C	-	C	C	C	D/1	-	R, D
Chile/1	R, D	C	C	D/1*	R, D	-	C	C	R	R, D/1**
Rep. Checa	R, D	R	R	-	C	R, D	-	-	R	-
Dinamarca/1	R, D	R, D	C	-	-	R, D	D/1	C	R	R, D/1
Estonia/1	R, D	-/1	-	R, D	-	R, D	C	-	-	R, D
Finlandia /1	R, D	R, D	R, D/1	-	-	-	R, D/1	R, D/1	-	-
Francia	C	D/1	D/1	C	C	C	C	C	C	-
Alemania/1	R	R	R	-	-	-	R	C	-	-
Grecia	R, D	-	R, D	R, D	R, D	R, D	R, D	R, D	R, D	R, D
Hungría/1	R, D	R, D	R	R, D	-	R, D	R, D	C	R, D/1	R, D
Islandia	R, D	R/D	R	C	R/D	C	C	-	R, D	R, D
Irlanda/1	R, D	R, D	R, D	-	R/1, D	R, D	-	C	-	-
Israel	R, D	R, D	R, D	R, D	R, D	R, D	R, D	R, D	R, D	R, D
Italia/1	R, D	R, D/1	R	C	R, D	C	R, D/1	C	R/1	-
Japón/1	R, D	R, D	R, D	C	R, D	R, D	R, D	C	R, D	/1
Corea/1	R, D	R, D	R, D	C	R, D	R, D	-	-	R, D	R, D/1
Luxemburgo/1	R, D	R	R/1*	R, D	-	-	-	-	D/1**	-
México/1	R, D	C	R, D	R, D	R, D/1	R, D	R, D	R, D	R, D	R, D
Países Bajos/1	R, D	R	D/1	-	-	-	R	R, D	R, D/1	-
Nueva Zelanda/1	R, D	R/1	R, D	-	R, D	-	-	-	-	-
Noruega	R, D	C	C	-	C	-	C	-	-	-
Polonia	R, D	R	R, D	-	-	R, D	C	-	R, D	R, D
Portugal/1	R, D	R, D	R, D	R/1, D	R/1, D	R, D	C	C	R	-
Rep. Eslovaca/1	R	-	R, D	-	-	-	-	-	R, D	-
Eslovenia/1	R, D	R, D	R, D/1	R, D	R, D/1	R, D	-	-	R, D	-
España/1	R, D	R, D	R, D	R, D	R/1, D	R, D	C	C	R, D	R/1, D
Suecia	R, D	R, D	R, D	-	-	C	C	C	-	-
Suiza	C	R	R	-	-	-	-	-	R	-
Turquía	R, D	R, D	R, D	R, D	R, D	R, D	R, D	-	-	-
Reino Unido/1	R, D	-	R, D/1*	-	R/1**	R, D	C	C	-	-
EEUU/1	R, D	C	C	-	-	-	D/1	-	D/1	-

Tabla 48. Regímenes de retención o regímenes declarativos para los ingresos de contribuyentes residentes (continuación)

País	Tipos de renta normalmente sujetas a retención en la fuente (R) o a régimen declarativo (D) cuando sus perceptores son contribuyentes residentes									
	Sueldos y salarios	Dividendos	Intereses	Alquileres	Ciertos tipos de rentas de autónomos (empresarios)	Cánones y patentes	Compra o venta de acciones	Compra o venta de bienes inmuebles	Rentas procedentes de precios o juego	Otros pagos de renta
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE										
Argentina/1	R	R	R	R	R	R	R/1	R	R	R
Bulgaria	R, D	R, D	-	C	C	R, D	C	C	C	-
China	R, D	R, D	R, D	C	R, D	R, D	R, D	C	R, D	R, D
Chipre	R, D	R, D	R, D	-	-	-	D/1	C/2	-	-
La India	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Indonesia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Letonia/1	R, D	R, D	R, D	R, D/1	C	R, D	C	D/1	R, D/1	-
Lituania	R	R	R	R, D	R	R, D	C	C	R, D	R, D
Malasia/1	C	-	R	-	D/1	-	-	R/1	-	-
Malta	R, D	R, D	R, D	-	-	-	R, D	R, D	-	-
Rumanía/1	R, D	R, D	R, D	-	R, D/1	R, D	R, D	R, D	R, D	R, D
Rusia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Arabia S.	-	C	-	C	C	C	C	-	-	-
Singapur	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Sudáfrica	R, D	C	C	-	-	-	C	-	-	-

Fuente: Respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Cuadro 39. Sistemas de retención y rentas percibidas por autónomos y procedentes de actividades económicas

Los estudios realizados por el Secretariado de la OCDE han revelado que, en algunos países, la retención en la fuente es el primer método utilizado para recaudar el impuesto sobre ciertas categorías de renta del trabajo independiente. A continuación se exponen brevemente algunos ejemplos:

Irlanda

Impuesto retenido en la fuente sobre las rentas del trabajo independiente: este régimen de retención en la fuente y de comunicación de información cubre ciertos tipos de servicios profesionales: 1) médicos, dentistas, farmacéuticos, ópticos, veterinarios; 2) arquitectos, ingenieros, servicios de prospección y otros conexos; 3) contables, auditores, servicios financieros, publicistas, comerciales; 4) servicios jurídicos, y 5) geólogos. La recaudación bruta en 2009 ascendió a €597 millones.

Impuesto sobre contratación: este régimen se aplica a los pagos efectuados por los contratistas principales por razón de los trabajos de construcción, forestales y de procesado de carne. Para 2010, consiste, básicamente, en un régimen de declaración anual en virtud del que aplica la retención de una sanción (35%) a los subcontratistas que no dispongan de la tarjeta de pago pertinente. (NB: los Presupuestos para 2011 adelantaron la intención de sustituir la tasa del 35% por un sistema de retención de doble tasa basado en la idea de rentas neutrales: una tasa del 20% para subcontratistas registrados fiscalmente y con constancia de cumplimiento acreditada, y una del 35% para subcontratistas no registrados.) La recaudación bruta en 2009 ascendió a €427 millones.

Nueva Zelanda

Impuesto retenido en la fuente: las empresas están obligadas a retener el impuesto (en función de los distintos tipos establecidos) sobre los pagos efectuados a ciertos contratistas independientes, y a ciertas sociedades que operan en el sector de la horticultura y viticultura, a menos que el contratista esté en posesión de un certificado actualizado de exención del impuesto retenido en la fuente.

Reino Unido

Plan para el Sector de la Construcción (Construction Industry Scheme – CIS): el CIS es un sistema de retención y declaración de información aplicable a los contratistas en el ámbito de la construcción. El contratista puede ser una empresa constructora o un organismo público, o una autoridad local u otra entidad conocida en el sector como "cliente". Las empresas que no pertenecen al sector de la construcción se consideran contratistas si su gasto medio anual en operaciones de construcción durante un periodo de 3 años es de 1 millón de Libras o superior. Los contratistas deben retener el impuesto en función de una escala de tipos sobre los pagos efectuados a subcontratistas, salvo que estos estén exentos de tal retención. Los subcontratistas que satisfagan los criterios de actividad, de volumen de negocio y de cumplimiento con las obligaciones tributarias pueden percibir su renta "en bruto" (sin retención). La recaudación bruta en 2007 ascendió a unos 4.000 millones de Libras.

Fuente: *Withholding and Information Reporting Regimes for Small/ Medium-sized Businesses and Self-employed Taxpayers (Régimen de retención y de comunicación de información para la pequeña y mediana empresa y contribuyentes autónomos) (OCDE FAT, septiembre 2009).*

Utilización de la obligación de comunicación de información por terceros

35. En la práctica, la mayoría de los sistemas de retención en la fuente se complementan mediante la comunicación de información al organismo de administración tributaria sobre los perceptores de rentas (por ej. el nombre del beneficiario, su número de identificación, el importe pagado y la cuantía del impuesto retenido). En ausencia de retención, los sistemas de comunicación de información son valiosos por sí mismos en tanto que herramienta útil para la administración del impuesto sobre la renta en muchos países. Como se muestra en la investigación realizada por EEUU (véase Cuadro 20) el porcentaje de cumplimiento que se obtiene cuando la renta está sujeta a la obligación de comunicación de información y al cruce de datos es muy superior que aquel que se obtiene en otro caso. A los efectos de esta Serie, la expresión "comunicación de información por terceros" hace referencia a la obligación impuesta a determinados terceros (empresas, instituciones financieras y organismos estatales) de comunicar los pagos de renta (y otras operaciones con incidencia tributaria) e información sobre el beneficiario (por lo general mediante la comunicación del número de identificación fiscal) a la administración tributaria. Tradicionalmente, esta información se ha utilizado para comprobar

la información proporcionada por el contribuyente en su declaración. No obstante, últimamente se ha tendido a utilizar esta información para confeccionar los borradores de declaración, lo que se analiza más adelante en este capítulo.

36. Frente a las actividades tradicionales de inspección, que entrañan un alto coste y generalmente cubren un número relativamente reducido de contribuyentes, los programas integrales de comunicación de información y cruce de datos pueden suponer una herramienta extraordinariamente eficaz para detectar la falta de cumplimiento y para fomentar la declaración correcta de las rentas. Sin embargo, existen al menos dos condiciones previas para que tales mecanismos operen con la eficacia suficiente como para que los organismos de administración tributaria los consideren interesantes: 1) comunicación de información por terceros por medios electrónicos y 2) la utilización de identificadores de contribuyentes de alta integridad capturados y comunicados por la entidad informante, que permitan el cruce con los datos que obren en poder de la administración.

37. Como se muestra en la Tabla 38, muchos países exigen la declaración obligatoria de los pagos efectuados en concepto de sueldos y salarios, rentas procedentes de dividendos e intereses (gran parte de los cuales están sujetas a retención). No obstante, más allá de estas categorías de pagos, la obligatoriedad de comunicación de información por terceras partes varía sustancialmente entre un país y otro. En el Cuadro 40 a continuación se exponen algunos ejemplos de organismos de administración tributaria que cuentan con sistemas de comunicación de información muy o razonablemente desarrollados (aquellos que exceden de las áreas tradicionales de rentas del empleo y procedentes de la inversión).

Cuadro 40. Comunicación de información por terceros en el caso de los ingresos procedentes de autónomos y actividades económicas

Régimen de declaración de los pagos contractuales de Canadá: este sistema de comunicación anual de información, iniciado en 1999, se aplica a los pagos efectuados en el ámbito del sector de la construcción y a los pagos realizados por la Administración relativos a los servicios prestados por empresas.

Sistema de declaraciones efectuadas por terceros de Irlanda: las empresas (incluidas las explotaciones agrícolas), profesionales y otras personas que ejercen una actividad empresarial (incluidas las instituciones sin ánimo de lucro y las entidades públicas) están obligadas a presentar declaraciones de los pagos efectuados. Por lo general se incluyen las siguientes categorías de pagos: 1) Pagos efectuados por servicios prestados en relación con operaciones comerciales, empresariales o profesionales, etc., con independencia de que dichos pagos se efectúen por cuenta propia o en nombre de terceros; 2) Pagos efectuados por servicios prestados en relación con la formación, adquisición, desarrollo o enajenación de la actividad o la empresa; y 3) pagos periódicos o totales efectuados en relación con derechos sobre la propiedad intelectual. Existe una lista de exclusiones a estas obligaciones.

Comunicación de información en Estados Unidos: en aplicación del código fiscal estadounidense existe la obligación de comunicación al IRS de una amplia gama de operaciones, normalmente en formato electrónico, para su cruce con los expedientes fiscales. Además de las rentas procedentes de sueldos, salarios e inversiones, están también incluidos los pagos efectuados por las explotaciones agrícolas, propinas asignadas, rentas procedentes de operaciones de permuta, operaciones de los agentes de bolsa, la distribución de plusvalías, la remuneración y los honorarios de personas no asalariadas, los beneficios obtenidos por los miembros de las tripulaciones de los barcos de pesca, la venta de pescado por efectivo, ciertas ganancias derivadas del juego, intereses, dividendos, operaciones con bienes inmuebles, los alquileres y las ventas de títulos o valores.

Fuente: 'Withholding and Information Reporting Regimes for Small/ Medium-sized Businesses (Régimen de retención y de comunicación de información para la pequeña y mediana empresa y contribuyentes autónomos)' elaborado por el Foro sobre Administración Tributaria y publicado en septiembre 2009.

38. Las posibilidades de aplicación de los sistemas de comunicación de información se aprecian mejor en los ejemplos que ofrecen los datos publicados por el organismo tributario estadounidense, el *Internal Revenue Service*, en relación con los resultados alcanzados en sus

actividades de comunicación y cruce de información, y que se reproducen a continuación (ejercicio fiscal 2009):

Concepto	Número o cantidad
Número de declaraciones de información recibidas	
Comunicaciones totales (en millones)	3.023
Formato impreso (millones)	52
Formato electrónico (millones)	2.971
Programa automatizado de detección de omisiones en la comunicación de rentas	
Número de contactos (expedientes terminados, en millones)	3.621
Importe de las regularizaciones (en miles de millones de \$)	6.279
Número de puestos equivalentes a tiempo completo utilizados	1.900
Sustituto automatizado del programa de declaraciones⁶³	
Número de contactos expedientes terminados en millones)	1.385
Importe de las regularizaciones (en miles de millones de \$)	16.649
Número de puestos equivalentes a a tiempo completo utilizados	331

Fuente: *IRS Data Book (2009) (Libro de datos del IRS)*

⁶³ Conforme al Programa Sustituto automatizado del programa de declaraciones, el IRS utiliza las declaraciones de información de terceros para identificar la morosidad en las declaraciones de impuestos; interpreta declaraciones de impuestos en el caso de algunos incumplidores sobre la base de los datos comunicados por terceros y calcula el impuesto, los intereses y sanciones sobre la base de las declaraciones sustitutivas.

Tabla 49. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: retenciones del empleador, pagos y obligaciones declarativas

País	Obligación del empleador de practicar retención sobre los pagos			Obligación del empleador de comunicación de la retención y renta salarial	
	Frecuencia y plazo de pagos		Tipo de régimen de retenciones	Frecuencia y plazo de pagos	
	En general	Normas específicas para pequeños (p) o grandes (g) empleadores, en su caso		En general	Normas específicas para pequeños (p) o grandes (g) empleadores en su caso
1) Países de la OCDE					
Australia/1	Mensual: hasta el día 14 del mes posterior	Trimestral y anualmente (en muy pocos casos)	Acumulativo	Anual: hasta el día 15 de febrero del año siguiente	No aplic.
Austria	Mensual: el día 15 del mes posterior	No aplic.	Acumulativo	Anual: hasta el día 31 de marzo del año siguiente	No aplic.
Bélgica	Mensual: hasta el día 16 del mes posterior	No aplic.	Acumulativo	Anual: al final del mes de febrero del año siguiente	No aplic.
Canadá	Mensual: hasta el día 10 del mes posterior	Semestral (p): hasta el día 10 tras el periodo de la deuda	Acumulativo	Mensual: hasta el día 10 del mes posterior	Semestral (p): hasta el día 10 tras el periodo de la deuda
Chile/1	Mensual: hasta el día 10 del mes posterior	Semestral: hasta el día 10 del mes siguiente (pequeñas empresas y previa aprobación)	Acumulativo	Mensual: hasta el día 10 del mes posterior	Semestral: hasta el día 10 del mes siguiente (pequeñas empresas y previa aprobación)
Rep. Checa/1	Mensual: hasta el día 10 del mes posterior	Acumulativo	Anual		
Dinamarca	Mensual: el día 17 del mes posterior	Pequeños empleadores: semestral/1	Acumulativo	Anual: hasta el 15 de febrero tras la conclusión del ejercicio	No aplic.
Estonia	Mensual: hasta el último día del mes posterior	No disp.	Acumulativo	Mensual: hasta el último día del mes posterior	No aplic.
Finlandia/1	Mensual: hasta el día 20 del mes posterior	(g) dos veces al mes: hasta el día 20 del mes para los pagos efectuados hasta el día 15; hasta el día 5 del mes siguiente para los pagos efectuados con posterioridad.	Acumulativo	Mensual: hasta el día 5 del mes posterior	No aplic.
Francia	Bimensual: hasta el 15º día siguiente a la conclusión del periodo de dos meses	No aplic.	No acumulativo	Anual: hasta el 20 de enero tras la conclusión del ejercicio	No aplic.
Alemania/1	Mensual: hasta el día 20 del mes posterior	No aplic.	Acumulativo	Anual: hasta finales de febrero	No disp.
Grecia	Mensual: hasta el día 20 del mes posterior	No aplic.	No acumulativo	Mensual: hasta el día 20 del mes siguiente y anual hasta finales de febrero	No aplic.
Hungría	Mensual: hasta el día 5 del mes posterior	No aplic.	Acumulativo	Trimestral: hasta el día 30 del mes siguiente tras finalizar cada trimestre	No aplic.

Tabla 49. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: retenciones del empleador, pagos y obligaciones declarativas (continuación)

País	Obligación del empleador de practicar retención sobre los pagos			Obligación del empleador de comunicación de la retención y renta salarial	
	Frecuencia y plazo de pagos		Tipo de régimen de retenciones	Frecuencia y plazo de pagos	
	En general	Normas específicas para pequeños (p) o grandes (g) empleadores, en su caso		En general	Normas específicas para pequeños (p) o grandes (g) empleadores en su caso
Islandia	Mensual: hasta el día 10 del mes posterior	No aplic.	No acumulativo	Mensual: hasta el día 10 del mes posterior	No aplic.
Irlanda	Trimestral: hasta el día 20 del mes posterior	Mensual: (grandes empresas) el día 20 del mes posterior	Acumulativo	Anual: hasta el 31 de enero tras la conclusión del ejercicio	Anual: hasta el 20 de enero si se emplea el formulario preimpreso
Israel	Mensual: hasta el día 12 del mes posterior	No aplic.	No acumulativo	Anual: hasta el 31 de enero tras la conclusión del ejercicio	No aplic.
Italia	Gestión a cargo de los cantones				
Japón	Mensual: hasta el día 14 del mes posterior	Trimestral y anualmente (en muy pocos casos)	Acumulativo	Anual: hasta el día 15 de febrero del año siguiente	No aplic.
Corea	Mensual: el día 15 del mes posterior	No aplic.	Acumulativo	Anual: hasta el día 31 de marzo del año siguiente	No aplic.
Luxemburgo	Mensual: hasta el día 16 del mes posterior	No aplic.	Acumulativo	Anual: al final del mes de febrero del año siguiente	No aplic.
México/1	Mensual: hasta el día 10 del mes posterior	Semestral (p): hasta el día 10 tras el periodo de la deuda	Acumulativo	Mensual: hasta el día 10 del mes posterior	Semestral (p): hasta el día 10 tras el periodo de la deuda
Países Bajos	Mensual: hasta el día 10 del mes posterior	Semestral: hasta el día 10 del mes siguiente (pequeñas empresas y previa aprobación)	Acumulativo	Mensual: hasta el día 10 del mes posterior	Semestral: hasta el día 10 del mes siguiente (pequeñas empresas y previa aprobación)
Nueva Zelanda	Mensual: hasta el día 10 del mes posterior	Acumulativo	Anual		
Noruega	Mensual: el día 17 del mes posterior	Pequeños empleadores: semestral/1	Acumulativo	Anual: hasta el 15 de febrero tras la conclusión del ejercicio	No aplic.
Polonia	Mensual: hasta el último día del mes posterior	No disp.	Acumulativo	Mensual: hasta el último día del mes posterior	No aplic.
Portugal	Mensual: hasta el día 20 del mes posterior	(g) dos veces al mes: hasta el día 20 del mes para los pagos efectuados hasta el día 15; hasta el día 5 del mes siguiente para los pagos efectuados con posterioridad.	Acumulativo	Mensual: hasta el día 5 del mes posterior	No aplic.
Rep. Eslovaca	Bimensual: hasta el 15º día siguiente a la conclusión del periodo de dos meses	No aplic.	No acumulativo	Anual: hasta el 20 de enero tras la conclusión del ejercicio	No aplic.

Tabla 49. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: retenciones del empleador, pagos y obligaciones declarativas (continuación)

País	Obligación del empleador de practicar retención sobre los pagos			Obligación del empleador de comunicación de la retención y renta salarial	
	Frecuencia y plazo de pagos		Tipo de régimen de retenciones	Frecuencia y plazo de pagos	
	En general	Normas específicas para pequeños (p) o grandes (g) empleadores, en su caso		En general	Normas específicas para pequeños (p) o grandes (g) empleadores en su caso
Eslovenia	Mensual: hasta el día 20 del mes posterior	No aplic.	Acumulativo	Anual: hasta finales de febrero	No disp.
España	Mensual: hasta el día 20 del mes posterior	No aplic.	No acumulativo	Mensual: hasta el día 20 del mes siguiente y anual hasta finales de febrero	No aplic.
Suecia	Mensual: hasta el día 5 del mes posterior	No aplic.	Acumulativo	Trimestral: hasta el día 30 del mes siguiente tras finalizar cada trimestre	No aplic.
Suiza	Mensual: hasta el día 10 del mes posterior	No aplic.	No acumulativo	Mensual: hasta el día 10 del mes posterior	No aplic.
Turquía/1	Mensual: hasta el día 26 del mes posterior	No aplic.	Acumulativo	Mensual: hasta el día 23 del mes posterior	Trimestral (pequeños): el día 23 de los meses de enero, abril, julio y octubre /1
Reino Unido	Mensual/1: hasta el día 19 del mes posterior	Trimestral (optativo en el caso de p): anual, hasta el día 19 de mayo del año siguiente	Acumulativo	Anual: hasta el día 19 de mayo del año siguiente	No aplic.
EEUU/1	Mensual: hasta el día 15 del mes posterior	(g) Quincenal: (g) 3 días laborables tras la fecha de pago /1	No acumulativo	Trimestral: el último día del mes siguiente a la conclusión del trimestre	(p) anual: (p): hasta el último día del mes siguiente a la conclusión del ejercicio
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE					
Argentina	Mensual: hasta el día 10 del mes posterior	Dos veces al año si el pago es inferior a ARS 2.000	Acumulativo	Mensual: hasta el día 10 del mes posterior	No aplic.
Bulgaria	Mensual: el día 10 del mes posterior	No aplic.	Acumulativo	Mensual: antes del día posterior al del pago de las rentas para cada mes respectivo	No aplic.
China	Mensual: hasta el día 7 del mes posterior	No aplic.	Acumulativo	Mensual: hasta el día 7 del mes posterior	No aplic.
Chipre	Mensual: hasta el día 30 del mes posterior	No aplic.	Acumulativo	Anual hasta el último día de abril tras la conclusión del ejercicio	No aplic.
La India	No disp.	No disp.	Acumulativo	No disp.	No disp.
Indonesia	No disp.	No disp.	Acumulativo	No disp.	No disp.

Tabla 49. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: retenciones del empleador, pagos y obligaciones declarativas (continuación)

País	Obligación del empleador de practicar retención sobre los pagos			Obligación del empleador de comunicación de la retención y renta salarial	
	Frecuencia y plazo de pagos		Tipo de régimen de retenciones	Frecuencia y plazo de pagos	
	En general	Normas específicas para pequeños (p) o grandes (g) empleadores, en su caso		En general	Normas específicas para pequeños (p) o grandes (g) empleadores en su caso
Letonia/1	El día de la percepción de la renta del trabajo	Trimestral: hasta el día 15 posterior al final del trimestre /1	Acumulativo	Mensual: el día que fije la Administración Tributaria	Trimestral: hasta el día 15 posterior al final del trimestre /1
Lituania	El día 15 del mes para los salarios abonados en los 15 días previos y hasta el final del mes para los abonados desde el 16 hasta el final del mes.	No aplic.	No disp.	Ingresos mensuales hasta el día 15 del mes siguiente y mensualmente hasta el día 15 del segundo mes del siguiente periodo impositivo.	No aplic.
Malasia	Mensual: hasta el día 10 del mes posterior	No aplic.	No acumulativo	Anual: hasta el 31 de marzo tras la conclusión del ejercicio	No aplic.
Malta	Mensual: hasta el final del mes posterior	No aplic.	No acumulativo	Anual: hasta el 15 de febrero tras la conclusión del ejercicio	No aplic.
Rumanía	Mensual: hasta el día 25 del mes posterior	Pequeños: trimestral y semestral, el día 25 tras el final del periodo de la obligación	Acumulativo	Mensual: hasta el día 25 del mes posterior; Anual: hasta el día 28 de abril tras la conclusión del ejercicio	Trimestral y semestral: el día 25 tras el final del periodo de comunicación
Rusia	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.	No disp.
Arabia S.	No aplic.				
Singapur/1	Sin régimen de retenciones sobre las rentas del trabajo dependiente salvo en el caso de empleados temporales que no tengan la condición de ciudadanos/1			Anual: hasta el día 1 de marzo/1	
Sudáfrica/1	Mensual: hasta el día 7 del mes posterior	No aplic.	Acumulativo	Declaración de regularización anual en el plazo a presentar a finales de mayo./1	

Fuentes: IBFD, respuestas de los países a la encuesta y responsables de la administración tributaria. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Recaudación de los impuestos sobre la renta mediante pagos a cuenta y fraccionamientos

39. En ausencia de un sistema de retención, es necesario recurrir a un criterio alternativo para garantizar el flujo oportuno y correcto de recaudación hacia las cuentas del Estado. A tal fin, las Administraciones Públicas han puesto en vigor sistemas de pagos a cuenta en la recaudación tanto del IRPF como del IRS.

40. El diseño de los mecanismos de pagos a cuenta tanto para IRPF como IRS no es una cuestión sencilla, dado que hay que considerar numerosas variables, por ejemplo:

- Cargas de cumplimiento: los contribuyentes deben ser capaces de calcular sus obligaciones en relación con los pagos a cuenta, y disponer de un plazo de tiempo razonable para realizar el pago.
- Cargas de trabajo y eficiencia del organismo de administración tributaria: el volumen de pagos y de información que deba procesar la administración tributaria deben mantenerse en un nivel mínimo.
- Eficiencia: el objetivo es el de lograr un alto nivel de cumplimiento general con las obligaciones de pago; las demoras excesivas en el pago comprometen la posibilidad de recaudación del impuesto en cuestión.
- Gestión del presupuesto: el Estado normalmente necesita unos flujos de fondos regulares para hacer frente a los desembolsos comprometidos.
- Equidad: igualdad de trato para los contribuyentes que se encuentren en circunstancias análogas.

41. Teniendo en cuenta estos factores, todos los países encuestados han desarrollado sistemas que permiten la recaudación anticipada de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre los beneficios de las sociedades. Los rasgos básicos de estos dispositivos se exponen en las Tablas 50 y 51. Las observaciones más importantes que pueden extraerse son las siguientes:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- Todos los países prevén la recaudación gradual del IRPF sobre aquellas rentas a las que no se aplica una retención en la fuente (por ej. las rentas de los trabajadores por cuenta propia) con un sistema de pagos a cuenta o fraccionados, si bien las características de estos sistemas varían notablemente por lo que respecta al número de pagos que deben realizarse, la base de cálculo y el calendario establecido para cada pago.
- La mayoría de los países tiende a maximizar el importe recaudado mediante los sistemas de pagos fraccionados dentro del ejercicio en el que se obtiene la renta. A tal fin, normalmente se exige el pago fraccionado mensual o trimestralmente durante el ejercicio en que se obtiene la renta; algunas administraciones tributarias aplican umbrales respecto a obligaciones fiscales relativamente pequeñas que minimicen los números de las operaciones de pago de bajo valor.
- Existen diversas bases de cálculo utilizadas para el cómputo de los pagos a cuenta (por ejemplo, un porcentaje del impuesto del ejercicio anterior, un porcentaje de la estimación del impuesto para el ejercicio en curso) que se traducen, por un lado, el objetivo de facilitar la gestión y, por otro, adaptar el importe abonado del impuesto a la renta efectivamente derivada.
- En contraste con los mecanismos vigentes en la gran mayoría de los países, un grupo reducido de ellos (Francia, Singapur y el Reino Unido) permiten en sus marcos legislativos periodos excepcionalmente generosos para el pago de los impuestos, que acarrear importantes aplazamientos de la recaudación.

- Muchos países han integrado los requisitos (plazos y bases de cálculo) de sus sistema de pagos a cuenta del IRPF (principalmente, contribuyentes trabajadores por cuenta propia) e IRS.
- *Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas*
- Salvo la excepción de Singapur, todos los países prevén la recaudación gradual del IRS mediante un sistema de pagos a cuenta, si bien las características de estos sistemas varían notablemente por lo que respecta al número de pagos que deben realizarse, la base de cálculo y el calendario establecido para cada pago (véanse los comentarios más adelante).
 - La mayoría de los países tiende a maximizar el importe recaudado mediante los sistemas de pagos fraccionados dentro del ejercicio en el que se obtiene la renta. A tal fin, normalmente, se exigen (en el caso de grandes contribuyentes) pagos fraccionados mensuales y trimestrales (en el caso de pequeños o medianos contribuyentes) en gran parte durante el ejercicio en que se obtiene la renta.
 - En contraste con los mecanismos vigentes en la gran mayoría de los países encuestados, un grupo reducido de países (Noruega, Singapur y el Reino Unido) permiten en sus marcos legislativos periodos excepcionalmente generosos para el pago de los impuestos, que acarrear importantes aplazamientos de la recaudación.

Sistemas de autoliquidación o cálculo realizado por la administración

42. Muchos países de la OCDE aplican los principios de autoliquidación a la gestión de los impuestos sobre la renta, en lugar del cálculo realizado por la administración, que, por lo general, precisa del examen de todas o la mayoría de las declaraciones por parte de funcionarios antes de la emisión de la liquidación a los contribuyentes. De la información de las Tablas 50 y 51 se observa que, en el caso del IRPF, en torno a la mitad de las administraciones tributarias (18) de la OCDE aplican principios de autoliquidación, en tanto que en el del IRS, la proporción se sitúa en los dos tercios (22), aproximadamente. Las cifras correspondientes de los países encuestados no pertenecientes a la OCDE son ligeramente superiores: en el caso del IRPF, 9 de 15 administraciones tributarias; y en el del IRS, 13 de 15. Los porcentajes ligeramente superiores de los países no pertenecientes a la OCDE podrían deberse a una serie de factores (por ej. la más reciente introducción de nuevos regímenes fiscales y los esfuerzos anejos para mejorar la movilización de los recursos financieros).

43. En términos generales, la adopción del principio de autoliquidación, en los países en cuestión es reflejo de la voluntad de abandonar los procedimientos de liquidación del impuesto realizado por la administración en sus propias oficinas en favor de criterios más integrales y orientados de ayuda al contribuyente, y hacia la comprobación de la información reflejada en las declaraciones a través de inspecciones realizadas desde las dependencias de la administración tributaria, o sobre el terreno, basadas en el riesgo y el cruce de los datos contenidos en las declaraciones. En los países en los que se ha pasado a este sistema, el cambio se realizó en principio con el objetivo de mejorar los niveles de cumplimiento con el Derecho tributario, así como la eficiencia del sistema, a través de (1) una recaudación más rápida del impuesto; (2) la simplificación del sistema de procesado de declaraciones, y (3) la reducción del número de liquidaciones en desacuerdo. Los datos de las Tablas 50 y 51, junto con aquellos otros relativos a los volúmenes de controversias de la Tabla 33, corroboran, en parte, estas observaciones:

- Las administraciones tributarias que se basan en sistemas de liquidación (frente a los de autoliquidación) tienden a comunicar volúmenes casos de controversias fiscales llamativa y proporcionalmente superiores.

País	Se aplica el cálculo realizado por la administración		Volúmenes de controversias fiscales (expedientes cerrados)	
	IRPF	IRS	2008	IRPF
Austria	✓	✓	133.924	136.361
Francia	✓	✓	3.770.523	3.822.912
Alemania	✓	✓	5.536.353	6.105.841
Países Bajos	✓	✓	352.000	342.000
Noruega	✓	✓	64.527	64.902
Portugal	✓	✓	61.541	66.522
Australia	x	x	16.788	18.638
Japón	x	x	7.360	8.127
Corea	x	x	9.872	9.667

- En aquellos países en que se aplica el principio de autoliquidación, la práctica habitual consiste en exigir la presentación de la declaración anual del impuesto a comienzos del ejercicio siguiente al de la obtención de la renta, y de solicitar el pago del impuesto resultante con la presentación de la declaración. Contrariamente al sistema anterior, en aquellos otros en que es la administración quien practica la liquidación, se tiende a permitir periodos más amplios para la presentación de la declaración, devengándose la obligación tributaria del pago del impuesto resultante una vez practicada la liquidación.

44. Dicho esto, debe reconocerse también que algunos de los organismos tributarios que utilizan sistemas de liquidación por la administración han automatizado en gran medida el procesamiento de las declaraciones y la valoración del riesgo, de forma que solo se realiza la revisión técnica sobre una pequeña proporción de declaraciones antes de emitir la notificación formal de liquidación al contribuyente.

Tabla 50. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones

País	Pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas (distintos de retenciones en la fuente)			Requisitos de la declaración anual del impuesto sobre la renta de las personas físicas			
	Quién está sujeto/1	Frecuencia de los pagos y momento en que normalmente se efectúan/2	Base del cálculo del pago	Plazo de presentación de la declaración tras la conclusión del ejercicio fiscal/3	Fecha en la que el impuesto final se convierte en pagadero/3	Autoliquidación de las declaraciones	Quién está sujeto/1
1) Países de la OCDE							
Australia	Todos los perceptores de renta que no tributen en la fuente (aplicación de umbrales reducidos)	Trimestral (únicamente en los trimestres tercero y cuarto para ciertos pagadores): 28 días después del final de cada trimestre del ejercicio en que se obtiene la renta	Renta bruta trimestral x el tipo medio del impuesto correspondiente al ejercicio anterior o 25% del impuesto del ejercicio anterior (+ ajuste del PIB)	4 meses (los representantes pueden presentar su declaración progresivamente, hasta en 9 meses)	No disp.	✓	✓
Austria	Trabajadores independientes	Trimestral: hasta los días 15 de febrero, mayo, agosto y noviembre del ejercicio en que se obtiene la renta	El 25% del impuesto del ejercicio anterior más un factor de corrección	3 meses (es posible ampliar el plazo si se recurre a un representante registrado)	Un mes desde la emisión del cálculo del impuesto	x	x
Bélgica/6	Trabajadores independientes y determinadas personas físicas	Cuatro (optativo): hasta el 10 de abril, julio y octubre y 22 de diciembre del ejercicio en que se obtiene la renta /5	Determinado por el contribuyente.	6 meses	2 meses después de la emisión de la notificación del cálculo del impuesto	x	✓
Canadá/6	Todos los perceptores de rentas que no tributan o no gravadas suficientemente en la fuente (aplicación de umbrales reducidos)	Trimestral: hasta los días 15 de marzo, junio, septiembre, diciembre del ejercicio en que se obtiene la renta; anual para agricultores y pescadores: hasta el 31 de diciembre	25% del impuesto del ejercicio anterior o de la estimación del impuesto del ejercicio actual o un importe del impuesto pendiente. Agricultores y pescadores: 2/3 del impuesto del ejercicio anterior.	4 meses/5	Hasta el 30 de abril (con declaración)	✓	✓
Chile/6	Trabajadores independientes	Mensual: hasta el día 12 del mes posterior /5	10% de los recibos mensuales	4º mes	4º mes (con declaración)	✓	x
Rep. Checa/6	Todos los contribuyentes que perciban rentas distintas de las del trabajo	Pequeños: 4 trimestrales: los días 15 del 3º, 6º, 9º Y 12º meses del ejercicio en que se obtiene la renta /5	1/12 (grandes) o ¼ (pequeños) del impuesto del ejercicio anterior	3 meses (puede ampliarse en otros 3 meses si acude a un asesor fiscal)	Pagadero con la presentación de la declaración	x	x

Tabla 50. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones (continuación)

País	Pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas (distintos de retenciones en la fuente)			Requisitos de la declaración anual del impuesto sobre la renta de las personas físicas			
	Quién está sujeto/1	Frecuencia de los pagos y momento en que normalmente se efectúan/2	Base del cálculo del pago	Plazo de presentación de la declaración tras la conclusión del ejercicio fiscal/3	Fecha en la que el impuesto final se convierte en pagadero/3	Autoliquidación de las declaraciones	Quién está sujeto/1
Dinamarca	Todos los perceptores de rentas que no tributen en la fuente	Mensual: (para 10 meses) : hasta vigésimo día de cada mes: enero-mayo, julio-noviembre del ejercicio en que se obtiene la renta	10% del impuesto total estimado	4 meses (para las declaraciones pre-cumplimentadas); 6 meses para las restantes	3 plazos: en septiembre, octubre y noviembre tras el cálculo del impuesto	x	✓ (empleo amplio de borradores de declaración)
Estonia/6	Trabajadores independientes	Tres plazos: hasta el DÍA 15 de junio, septiembre y diciembre del ejercicio en que se obtiene la renta	25% del impuesto del ejercicio anterior	3 meses	Varía /5	✓	✓ (empleo amplio de borradores de declaración)
Finlandia	Todos los perceptores de rentas que no tributen en la fuente	Mensual: el día 23 de cada mes en el ejercicio en que se obtiene la renta	1/12 del impuesto del ejercicio anterior	Varía en función del tipo de contribuyente: hasta 4 meses /1	2 plazos en diciembre y febrero tras el cálculo del impuesto	x	✓ (empleo amplio de borradores de declaración)
Francia	Todos los contribuyentes personas físicas (sin retención en la fuente salvo para las cotizaciones a los seguros sociales)	Tres pagos: hasta el día 15 de febrero mayo y septiembre del ejercicio en que tiene lugar el cálculo del impuesto	33,3% del impuesto del ejercicio anterior	2 meses/ 3 meses (perceptores de rentas empresariales)	1 mes después de la emisión de la notificación del cálculo del impuesto	x	✓
		Mensual por encima de 10 meses (optativo): desde enero a octubre del ejercicio en que tiene lugar el cálculo del impuesto	10% del impuesto del ejercicio anterior		Hasta noviembre y diciembre del ejercicio en que tiene lugar el cálculo del impuesto		
Alemania	Contribuyentes perceptores de rentas que no tributen en la fuente	Trimestral: hasta el 10 de marzo, 10 de junio, 10 de septiembre, 10 de diciembre	El cálculo del impuesto de la renta del ejercicio anterior /1	5 meses	1 mes después de la emisión de la notificación del cálculo del impuesto	x	x
Grecia	Contribuyentes que no sean empleados o pensionistas	No disp..	55% del impuesto de la renta del ejercicio anterior/1	4/5 meses en empleados etc,; 2/2,5 meses en otros casos	Tres plazos iguales bimensuales tras la notificación	x	✓

Tabla 50. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones (continuación)

País	Pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas (distintos de retenciones en la fuente)			Requisitos de la declaración anual del impuesto sobre la renta de las personas físicas			
	Quién está sujeto/1	Frecuencia de los pagos y momento en que normalmente se efectúan/2	Base del cálculo del pago	Plazo de presentación de la declaración tras la conclusión del ejercicio fiscal/3	Fecha en la que el impuesto final se convierte en pagadero/3	Autoliquidación de las declaraciones	Quién está sujeto/1
Hungría	Todos los perceptores de rentas que no tributen en la fuente	Mensual: el día 12 tras el final de cada mes	Parte prorrateada del impuesto estimado para el ejercicio en curso	4 meses y 20 días	Hasta el 20 de mayo (con declaración)	✓	✓
Islandia	Todos los perceptores de rentas que no tributen en la fuente	Mensualmente: 1 de febrero a junio	Mensual: 10,5% del impuesto del ejercicio anterior	3 meses	5 meses (agosto a diciembre)	x	✓ (empleo amplio de borradores de declaración)
Irlanda	Contribuyentes perceptores de rentas que no tributen en la fuente	Anual: el 31 de octubre del ejercicio en que se obtiene la renta	El 90% del impuesto final debido en el periodo contable o el 100% del impuesto final debido el periodo fiscal precedente	10 meses	Pagadero con la presentación de la declaración	✓	x
Israel	Trabajadores independientes	Mensualmente	No disp.	4 meses	30 de abril (con declaración)	✓	x
Italia	Todos los contribuyentes no sujetos a retención (umbral pequeño)	Semestral: el 16 de junio y el 30 de noviembre del ejercicio en que se obtiene la renta	39,6% y 59,4 % del impuesto del ejercicio anterior (umbral pequeño)	7 meses (9 meses para presentaciones electrónicas)	5 meses y 16 días	✓	x
Japón	Todos (se aplican umbrales)	Semestral: el 31 de junio y el 30 de noviembre del ejercicio en que se obtiene la renta	1/3 del impuesto del ejercicio anterior (con algunos ajustes)	2 meses y 15 días	2 meses y 15 días (con declaración)	✓	x
Corea	Todos los perceptores de rentas empresariales y procedentes de alquileres	Un pago anticipado: el 30 de noviembre del ejercicio en que se obtiene la renta	½ del impuesto pagado o pagadero en el ejercicio anterior más las posibles sanciones	5 meses	5 meses (pagadero en el momento de la declaración)	✓	x
Luxemburgo	Todos los perceptores de rentas que no tributen en la fuente	Trimestral: los días 10 de marzo, junio, septiembre, diciembre del ejercicio en que se obtiene la renta;	¼ del impuesto del ejercicio anterior	3 meses (en la práctica este plazo puede ampliarse)	1 mes después de la fecha de cálculo del impuesto	x	x
México/6	Todas las personas físicas no sujetas a retención	Mensual: día 17 tras el fin del mes al que se refiere la declaración	Por lo general, la renta neta del ejercicio multiplicado por el tipo del impuesto	4 meses	30 de abril (con declaración)	✓	X/5

Tabla 50. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones (continuación)

País	Pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas (distintos de retenciones en la fuente)			Requisitos de la declaración anual del impuesto sobre la renta de las personas físicas			
	Quién está sujeto/1	Frecuencia de los pagos y momento en que normalmente se efectúan/2	Base del cálculo del pago	Plazo de presentación de la declaración tras la conclusión del ejercicio fiscal/3	Fecha en la que el impuesto final se convierte en pagadero/3	Autoliquidación de las declaraciones	Quién está sujeto/1
Países Bajos	Todos los perceptores de rentas que no tributen en la fuente	Mensual: progresivamente cada mes tras la notificación del cálculo del impuesto para la renta del ejercicio precedente	Basado en el impuesto del ejercicio anterior (más el coeficiente de inflación) / número de meses que resten del ejercicio	3 meses (puede ampliarse)	2 meses después de la emisión de la notificación del cálculo del impuesto	x	✓
Nueva Zelanda	Todos los perceptores de renta que no tributen en la fuente (se aplican umbrales)	Cuatrimstralmente (3): antes del 7 de abril, agosto y diciembre del ejercicio en que se obtiene la renta	1/3 del 105% del impuesto del ejercicio anterior	158 o 188 días dependiendo de la fuente de la renta	37 días después del mes en el que se calcula la diferencia	✓	x
Noruega	Todos los perceptores de rentas que no tributen en la fuente	Trimestral: días 15 de marzo, mayo, septiembre y noviembre del ejercicio en que se obtiene la renta	Importe del ejercicio anterior y tipos impositivos del ejercicio siguiente	1 mes	Dos pagos, uno tres semanas y el segundo ocho semanas después de la notificación del cálculo del impuesto	x	✓
Polonia	Todos los contribuyentes que realicen actividades económicas	Mensualmente o trimestralmente (para pequeñas empresas y actividades de nueva creación): el 20º día del mes posterior al periodo de la obligación fiscal	El 19%, o el basado en tipos progresivos del impuesto sobre la renta (el 18% o el 30%)	4 meses	30 de abril	✓	✓
Portugal/6	Trabajadores independientes, profesionales, empresarios y agricultores	Cuatrimstral (3): el 20 de julio, septiembre y noviembre del ejercicio en que se obtiene la renta	75% de la cuota del ejercicio antepenúltimo al de la obtención de la renta	Varía por tipo de contribuyente y más amplio para presentación electrónica /5	Varía por tipo de contribuyente: agosto a septiembre	x	✓
Rep. Eslovaca	Todas las personas físicas con rentas no sujetas a retención (se aplican umbrales)	Mensualmente para grandes contribuyentes y trimestralmente para pequeños: al final de cada mes o trimestre	1/12 del impuesto del ejercicio anterior, o 25% del impuesto del ejercicio anterior para pequeños contribuyentes	3 meses / el plazo puede ampliarse en 3 o 6 meses en ciertos casos	3 meses civiles tras el cierre del ejercicio	✓	x

Tabla 50. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones (continuación)

País	Pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas (distintos de retenciones en la fuente)			Requisitos de la declaración anual del impuesto sobre la renta de las personas físicas			
	Quién está sujeto/1	Frecuencia de los pagos y momento en que normalmente se efectúan/2	Base del cálculo del pago	Plazo de presentación de la declaración tras la conclusión del ejercicio fiscal/3	Fecha en la que el impuesto final se convierte en pagadero/3	Autoliquidación de las declaraciones	Quién está sujeto/1
Eslovenia	Empresarios individuales	Mensual y trimestralmente (en el caso de pequeños contribuyentes): antes de 10 días tras la conclusión del periodo al que se refiere	1/12 (1/4) del impuesto liquidado en el ejercicio anterior	5 meses	En el plazo de 1 mes desde la notificación de la deuda	x	✓ (empleo amplio de borradores de la declaración de la renta)
España/6	Trabajadores independientes, profesionales y empresarios	Trimestral: el 20 de abril, julio y octubre del ejercicio en que se obtiene la renta y 31 de enero del ejercicio siguiente.	Varía en función del tipo de contribuyente (profesionales, empresarios conforme a un régimen especial a tanto alzado)	Mayo y junio del año siguiente. /5	Mayo y junio del año siguiente (pagadero en el momento de presentación de la declaración) /5.	✓	✓ (empleo amplio de borradores de la declaración de la renta)
Suecia	Rentas empresariales	Mensual: desde febrero del ejercicio en que se obtiene la renta, normalmente entre los días 12 y 17 de cada mes.	Entre el 105 y el 110% del impuesto final del ejercicio anterior	4 meses	90 días después de la emisión de la notificación del cálculo del impuesto	x	✓ (empleo amplio de borradores de la declaración de la renta)
Suiza	Los mecanismos de recaudación varían en función del cantón. En términos generales, todos los contribuyentes realizan pagos a cuenta y no existe un sistema de retención en la fuente sobre las rentas del trabajo dependiente (excepto para trabajadores extranjeros).			Los requisitos de presentación de declaración y el consiguiente pago del impuesto varían en función del cantón. En términos generales, todas las declaraciones son objeto de cálculo por la Admón. En algunos cantones existen disposiciones específicas para la presentación electrónica			
Turquía	Personas físicas que obtengan rentas profesionales o empresariales	Trimestral: hasta el día 17 del segundo mes siguiente al fin del trimestre	15% de la renta real durante el periodo de su obtención	Régimen sencillo: 1 mes y 25 días; otros: 2 meses y 25 días	En el momento de la declaración (y pagos fraccionados)	✓	x
Reino Unido	Contribuyentes perceptores de rentas que no tributen en la fuente	Semestral: el 31 de enero del ejercicio en que se obtiene la renta y 31 de julio del año siguiente (el ejercicio fiscal va de 6 de abril a 5 de abril)	50% del impuesto del ejercicio anterior	6 meses cuando el cálculo no lo realiza el contribuyente: 10 meses en caso de autoliquidación	10 meses aprox. (antes del 31 de enero, tras la conclusión del ejercicio)	✓	x
EEUU/6	Todos los perceptores de rentas que no tributen en la fuente	Trimestral: 15 días del mes siguiente al de la conclusión del trimestre	25% del menor entre (i) el 90% de la estimación para el ejercicio en curso; (ii) 100% del impuesto del ejercicio anterior	3 meses y 15 días	Pago final en el momento de la presentación de la declaración	✓	✓

Tabla 50. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones (continuación)

País	Pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas (distintos de retenciones en la fuente)			Requisitos de la declaración anual del impuesto sobre la renta de las personas físicas			
	Quién está sujeto/1	Frecuencia de los pagos y momento en que normalmente se efectúan/2	Base del cálculo del pago	Plazo de presentación de la declaración tras la conclusión del ejercicio fiscal/3	Fecha en la que el impuesto final se convierte en pagadero/3	Autoliquidación de las declaraciones	Quién está sujeto/1
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE							
Argentina/6	Todos los perceptores de rentas que no tributen en la fuente (que comunicaron impuestos calculados que superan un importe mínimo)	5 pagos fraccionados- junio, agosto, octubre y diciembre del ejercicio en que se obtiene la renta y en el mes de febrero siguiente	20% del impuesto del ejercicio anterior	En abril y mayo (en función del código de identificación fiscal)	Desde la fecha siguiente al plazo límite de presentación de la declaración.	✓	x/5
Bulgaria	Todos los contribuyentes con rentas no sujetas a retención del impuesto /1	Tres pagos trimestrales: el día 15 del mes siguiente al trimestre en que se obtuvo la renta (aunque no en el caso del último trimestre)	La renta imponible trimestral: las cotizaciones obligatorias a los seguros sociales del periodo x el 10%	4 meses	4 meses	✓	x
China	Todos los perceptores de rentas que no tributen en la fuente	Mensual: hasta el día 7 del mes posterior	Varía conforme a la naturaleza de la renta	3 meses (rentas de actividades económicas y obtenidas en el extranjero);)	3 meses (rentas de actividades económicas y obtenidas en el extranjero)	✓	x
Chipre/6	Todos los perceptores de rentas que no sean emolumentos	Tres plazos: el 1 de agosto, 30 de septiembre y 31 de diciembre del ejercicio en que se obtiene la renta	Plazos iguales del impuesto estimado sobre la renta imponible.	4 meses. /5	A la conclusión del mes posterior a la emisión de la notificación del cálculo del impuesto	✓ (excepto asalariado 5)	✓
La India	Todos los perceptores de rentas que no tributen en la fuente	Tres: hasta el día 15 de los meses de septiembre, diciembre y marzo	30% de los pagos a cuenta adeudados x 2 y el resto en un pago final	5 meses, 6 meses si se auditan las cuentas		x	x
Indonesia	Empresarios	Mensual: hasta el día 15 del mes posterior	75% del volumen de negocio bruto	3 meses	Antes de la presentación de la declaración	✓	x
Letonia/6	Trabajadores independientes	Trimestral: el 15 de marzo, 15 de mayo, 15 de agosto y 15 de noviembre del ejercicio en que se obtiene la renta	¼ del impuesto del año anterior o del impuesto estimado para el ejercicio actual	3 meses	15 días después de la presentación de la declaración /5	✓	x

Tabla 50. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones (continuación)

País	Pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas (distintos de retenciones en la fuente)			Requisitos de la declaración anual del impuesto sobre la renta de las personas físicas			
	Quién está sujeto/1	Frecuencia de los pagos y momento en que normalmente se efectúan/2	Base del cálculo del pago	Plazo de presentación de la declaración tras la conclusión del ejercicio fiscal/3	Fecha en la que el impuesto final se convierte en pagadero/3	Autoliquidación de las declaraciones	Quién está sujeto/1
Lituania	No se aplica un sistema de pagos anticipados.			4 meses	Con declaración	✓	✓
Malasia	Todos los perceptores de rentas de actividades económicas y otras	Bimensual: hasta el 10º día siguiente a la conclusión del periodo de la obligación tributaria	Basado en el impuesto calculado del ejercicio anterior	4 meses (contribuyentes empresarios) y 6 meses (otros casos)	Con la presentación de la declaración	✓	✓
Malta	Contribuyentes trabajadores independientes	Tres pagos anticipados: al final de los meses de abril, agosto y diciembre del ejercicio en que se obtiene la renta	20%, 30% y 50% del impuesto liquidado el ejercicio anterior	6 meses	6 meses (con declaración)	✓	x
Rumanía	Contribuyentes perceptores de rentas de actividades independientes o alquileres	Trimestral: el 15º día del mes posterior a cada trimestre	El 25% de la cuota a pagar del impuesto sobre la renta estimada del ejercicio actual o del anterior	4 meses y 25 días	Con declaración	x	x
Rusia	Empresarios y profesionales personas físicas	Tres: hasta el día 15 de los meses de julio, octubre y enero	50% y 25% del impuesto pagadero sobre la estimación del impuesto	4 meses	15 de julio	x	x
Arabia S.	Empresarios y profesionales personas físicas	Tres: al final de los meses de junio, septiembre y diciembre del ejercicio en que se obtiene la renta	25% del impuesto del ejercicio anterior	4 meses	Con declaración	x	x
Singapur	No se aplica un sistema general de pagos anticipados			15 de abril (formato impreso) 18 de abril (presentación electrónica).	Dentro del plazo de 1 mes de la fecha de la notificación del cálculo del impuesto.	x	✓

Tabla 50. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones (continuación)

País	Pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas (distintos de retenciones en la fuente)			Requisitos de la declaración anual del impuesto sobre la renta de las personas físicas			
	Quién está sujeto/1	Frecuencia de los pagos y momento en que normalmente se efectúan/2	Base del cálculo del pago	Plazo de presentación de la declaración tras la conclusión del ejercicio fiscal/3	Fecha en la que el impuesto final se convierte en pagadero/3	Autoliquidación de las declaraciones	Quién está sujeto/1
Sudáfrica/6	Todos los perceptores de rentas distintas de las procedentes de sueldos y salarios	Dos pagos: a finales de agosto y febrero del ejercicio en que se obtiene la renta (el ejercicio fiscal va desde el día 1 de marzo hasta finales de febrero)	1º ½ de la liquidación del ejercicio anterior o de la estimación del impuesto para el ejercicio en curso; 2º grandes contribuyentes: El balance deberá alcanzar, al menos, el 80% de la estimación del impuesto para el EC. PYMES: el balance deberá alcanzar, al menos, el 100% de la liquidación del impuesto anterior o el 90% del impuesto para el EC.	Las rentas en 2009 debían declararse el 18-9-2009 (6,5 meses después del ejercicio en que se obtienen, para presentaciones en formato impreso) y el 20-11-2009 (8,5 meses después del ejercicio en que se obtienen, para presentaciones en formato electrónico)./3	7 meses después de la conclusión del ejercicio	x	x/5

Fuentes: IBFD, respuestas de los países a la encuesta y representantes de las administraciones tributarias nacionales. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

EA = ejercicio anterior, EC = ejercicio en curso, FY = ejercicio siguiente, PYME = pequeña y mediana empresa

Tabla 51. Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones

País	Pagos a cuenta del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas			Declaración anual del impuesto sobre la renta		
	Quién está sujeto/1	Frecuencia de los pagos y momento en que normalmente se efectúan/2	Base del cálculo del pago	Plazo de presentación de la declaración tras la conclusión del ejercicio fiscal	Fecha habitual en la que el impuesto final se convierte en pagadero/3	Autoliquidación de las declaraciones
1) Países de la OCDE						
Australia	Todos los contribuyentes (se aplican umbrales muy bajos)	Trimestral: 28 días después del final de cada trimestre del ejercicio en que se obtiene la renta	Renta trimestral x tipo medio del impuesto del EA	6 meses y 15 días	Con declaración	✓
Austria	Todos	Trimestral: el día 15 de febrero, mayo, agosto y noviembre del ejercicio en que se obtiene la renta	25% del impuesto calculado anteriormente más un coeficiente de corrección	3 meses (es posible ampliar el plazo si se recurre a un asesor fiscal)	Un mes tras el cálculo del impuesto	x
Bélgica/4	Todos	Trimestral: el día 10 de abril, julio y octubre y el día 20 del último mes del ejercicio en que se obtiene la renta.	25% de la estimación del impuesto debido	Fecha indicada en la declaración	Dos meses después de la notificación del cálculo del impuesto	x
Canadá	Todos	Mensual: al final de cada mes del ejercicio en que se obtiene la renta	1/12 del impuesto del EA, o la estimación del impuesto debido para el EC	6 meses	2 ó 3 meses después del final del ejercicio	✓
Chile/4	Todas las sociedades	Mensual: hasta el día 12 del mes siguiente (hasta el día 20 del mes siguiente si se utilizan facturas electrónicas e Internet para declarar y pagar el impuesto)	Un % fijo de los ingresos mensuales recalculados anualmente sobre la base del % del ejercicio anterior /4	4 meses	Con la presentación de la declaración	✓
Rep. Checa	Todos (se aplican umbrales muy bajos)	Semestral: 30.000 CZK < deuda tributaria < 150.000 CZK); trimestral (deuda tributaria > 150.000 CZK): hasta el día 15 del último mes del periodo	Parte proporcional del impuesto del periodo precedente del EA	3 meses (6 si se recurre a un contable colegiado)	Con declaración	✓
Dinamarca	Todos	Dos pagos: días 20 de marzo, y noviembre del ejercicio en que se obtiene la renta	50% del impuesto medio pagado en los tres ejercicios precedentes	6 meses	10 meses después de la conclusión del ejercicio	x/4
Estonia/4	/4	Mensual: cada mes del ejercicio en que se obtiene la renta.	1/12% de la estimación del impuesto debido.	No disp.	No disp.	✓
Finlandia	Todos	Mensual: cada mes del ejercicio en que se obtiene la renta. Dos si el impuesto debido es muy pequeño en marzo y septiembre del ejercicio en que se obtiene la renta	Parte prorrateada de la deuda tributaria estimada para el ejercicio en curso	4 meses	11 meses después de la conclusión del ejercicio	x
Francia	Todos (se aplican umbrales muy bajos)	Todos (se aplican umbrales muy bajos)	Trimestral: hasta el 15 de marzo, junio, septiembre y diciembre del ejercicio en que se obtiene la renta	8,3% de la renta ordinaria del EA (más otro % de otras rentas)	3 meses y 15 días	✓

Tabla 51. Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones (continuación)

País	Pagos a cuenta del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas			Declaración anual del impuesto sobre la renta		
	Quién está sujeto/1	Frecuencia de los pagos y momento en que normalmente se efectúan/2	Base del cálculo del pago	Plazo de presentación de la declaración tras la conclusión del ejercicio fiscal	Fecha habitual en la que el impuesto final se convierte en pagadero/3	Autoliquidación de las declaraciones
Alemania/4	Todos los contribuyentes con rentas sujetas al impuesto	Trimestral: hasta el 10 de marzo, junio, septiembre y diciembre del ejercicio en que se obtiene la renta	25% del impuesto del EA; /4	5 meses	1 mes después del cálculo del impuesto	x
Grecia	Todos	8 pagos fraccionados mensuales iguales que comienzan en el momento de la presentación de la declaración del EA	El 10% del impuesto del EA	4 meses y 10 días	Con declaración	x
Hungría	Todos	Mensualmente para los grandes contribuyentes; trimestralmente para los restantes: hasta el día 20 del mes siguiente tras el periodo de la obligación fiscal	Parte prorrateada del impuesto del EA	5 meses	Con declaración	✓
Islandia	Todos	Diez pagos mensuales: desde el día 1 de cada mes con inicio en junio del ejercicio en que se obtiene la renta	Mensual: el 10,5% del impuesto del EA	5 meses	2 pagos fraccionados (en los últimos 2 meses del ejercicio de cálculo)	x
Irlanda 4/	Todas las sociedades salvo aquellas en su primer ejercicio de actividad	Tratamiento distinto en función del tamaño de la sociedad/4	Primero: el 50% del impuesto del EA, o el 45% de la estimación para el EC; segundo: hasta alcanzar el 90% de la estimación para el EC	9 meses	9 meses	✓
Israel	Todos	Mensualmente	Mensualmente	5 meses	5 meses (con declaración)	✓
Italia	Todos	Dos pagos: en el 6º Y 11º mes del ejercicio de obtención de la renta	Primero: 39,1% del impuesto del EA; segundo, el 59,1% del impuesto del EA;	10 meses	El 6º mes del ejercicio siguiente	✓
Japón	Todos los contribuyentes (se aplican umbrales muy bajos)	Un pago: a finales del 8º mes del ejercicio de obtención de la renta	El 50% del impuesto debido el EA (o el impuesto debido en el EC en caso de presentación de declaración provisional)	2 meses (cabe solicitar ampliación del plazo)	2 meses (con declaración)	✓
Corea	Todos	Un pago: 8º mes del ejercicio en que se obtiene la renta (para los contribuyentes que presentan declaración anual)	El 50% del impuesto debido el EA o la estimación para el EC	3 meses	3 meses (con declaración)	✓
Luxemburgo	Todos	Trimestral: hasta el 10 de marzo, junio, septiembre y diciembre del ejercicio en que se obtiene la renta	El 25% del impuesto debido el EA	5 meses (posibilidad de ampliación del plazo)	Un mes tras el cálculo del impuesto	x
México	Todos	Mensual: el día 17 tras el fin del mes al que se refiere la declaración	Estimación del impuesto debido en el EC	3 meses	3 meses (con declaración)	✓

Tabla 51. Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones (continuación)

País	Pagos a cuenta del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas			Declaración anual del impuesto sobre la renta		
	Quién está sujeto/1	Frecuencia de los pagos y momento en que normalmente se efectúan/2	Base del cálculo del pago	Plazo de presentación de la declaración tras la conclusión del ejercicio fiscal	Fecha habitual en la que el impuesto final se convierte en pagadero/3	Autoliquidación de las declaraciones
Países Bajos	Todos	Hasta 12 pagos mensuales: progresivamente cada mes tras la notificación del cálculo del impuesto para la renta del ejercicio precedente	Media del impuesto de los dos ejercicios anteriores (más un coeficiente de inflación) entre el nº. de meses restantes del ejercicio de obtención de la renta	5 meses (cabe solicitar ampliación del plazo)	Dos meses tras la recepción del cálculo del impuesto por la administración.	✓
Nueva Zelanda	Todos los contribuyentes (se aplican umbrales muy bajos)	Tres pagos: el 7 de julio, noviembre y marzo del ejercicio en que se obtiene la renta (del 1 de abril al 31 de marzo).	1/3 del impuesto del EA más el 5% o 1/3 del impuesto estimado	3 meses y 7 días	14 meses en los casos en que se conceda la ampliación; se aplican intereses sobre el impuesto residual.	
Noruega	Productores y transportistas de petróleo Otros	Dos pagos: el 1 de octubre del ejercicio de obtención de la renta y el 1 de abril del siguiente Dos pagos: el 15 de febrero y abril del ejercicio de cálculo del impuesto	El 100% de la estimación del impuesto debido	5 meses (en caso de presentación electrónica de la declaración y 3 meses (otros casos) (1 mes extra previa solicitud)	3 semanas después de la emisión de la notificación del cálculo del impuesto	
Polonia	Todos	Mensualmente (grandes) y trimestralmente (pequeña empresa y actividad de nueva creación): el 20º día del mes siguiente a la conclusión del periodo de la obligación fiscal	1/12 o ¼ del impuesto sobre la renta del EC, o 1/12 o ¼ del impuesto del EA	3 meses tras la conclusión del ejercicio	3 meses (con declaración)	✓
Portugal	Todos	Tres pagos: en los meses de julio, septiembre y diciembre del ejercicio en que se obtiene la renta	Grandes contrib.: el 85% del impuesto del EA; otros: el 75% del impuesto del EA	5 meses	30 días después de notificación.	✓
Rep. Eslovaca	Todas las personas jurídicas (por encima de un cierto umbral)	12 pagos mensuales (grandes contrib.); 4 trimestrales (otros): a la conclusión de cada uno de los periodos a los que se refiere	Grandes contrib.: 1/12 del impuesto del EA Pequeños: ¼ del impuesto del EA	3 meses (periodo que puede ampliarse en ciertos casos)	3 meses	✓
Eslovenia	Todos	12 mensuales (grandes contrib.) y 4 trimestrales (otros): en el plazo de 10 días tras la conclusión del periodo al que se refiere.	1/12 (pagadores mensuales) y ¼ (otros) del impuesto del EA	3 meses	4 meses	✓
España	Todas las personas jurídicas	Tres pagos: hasta el 20 de abril, octubre y diciembre del ejercicio en que se obtiene la renta.	Grandes contrib.: porcentaje progresivo de la estimación del impuesto para el EC; otros: porcentaje del impuesto pagado en el EA	25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo.	6 meses y 25 días (con declaración)	✓

Tabla 51. Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones (continuación)

País	Pagos a cuenta del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas			Declaración anual del impuesto sobre la renta		
	Quién está sujeto/1	Frecuencia de los pagos y momento en que normalmente se efectúan/2	Base del cálculo del pago	Plazo de presentación de la declaración tras la conclusión del ejercicio fiscal	Fecha habitual en la que el impuesto final se convierte en pagadero/3	Autoliquidación de las declaraciones
Suecia	Todos	12 pagos mensuales: dentro de cada mes del ejercicio en que se obtiene la renta	Basado en una declaración preliminar que se presenta en diciembre previamente al ejercicio en que se obtiene la renta	4 meses	En un plazo de 90 días tras la notificación	x
Suiza	Los mecanismos de recaudación varían en función del cantón					
Turquía	Todos	Cuatro pagos trimestrales: el 17º día del segundo mes después del fin del trimestre	¼ de la estimación para el ejercicio en curso	3 meses y 25 días	3 meses y 30 días	✓
Reino Unido	Grandes (beneficios superiores a 1,5 mill. de libras)	Cuatro pagos: con vencimiento en los meses 7º, 10º, 13º, y 16º después del ejercicio de obtención de la renta	¼ de la estimación del impuesto debido	12 meses	Nueve meses tras la conclusión del ejercicio	✓
EEUU/4	Todos	Cuatro pagos trimestrales: el día 15 del 4º, 6º, 9º y 12º mes del ejercicio fiscal de la sociedad	En términos generales, ¼ de la estimación del impuesto para el EC o del impuesto del EA	2 meses y 15 días	2 meses y 15 días (con declaración)	✓
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE						
Argentina	Todas las personas jurídicas (se aplican umbrales)	10 pagos mensuales: a partir del 6º mes del ejercicio contable, y a partir de entonces mensualmente.	Primer pago: el 25% de la cuota del EA; resto: el 8,33% del impuesto del EA	5 meses	En el plazo de dos días de la fecha límite para la presentación de la declaración	✓
Bulgaria	Todos los contribuyentes	12 pagos mensuales (grandes contrib.); o 3 trimestrales, excepto el 4º trimestre (restantes): hasta el día 15 del mes siguiente tras la conclusión del periodo al que se refiere	1/12 del impuesto del EA o cálculo basado en la renta del EC en el periodo 2/	3 meses	3 meses (con declaración)	✓
China	Todas las sociedades	4 pagos trimestrales: en el plazo de 15 días tras la conclusión de cada trimestre	¼ del impuesto del ejercicio anterior o el impuesto sobre los beneficios trimestrales reales	1 mes y 15 días	4 meses	✓
Chipre/4	Todas las sociedades /4	Tres pagos: el 1 de agosto, 30 de sept. y 31 de dic. del ejercicio en que se obtiene la renta	Pagos fraccionados iguales del impuesto estimado sobre la renta imponible del EC	31 de diciembre tras el ejercicio	1 de agosto tras el ejercicio	✓

Tabla 51. Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones (continuación)

País	Pagos a cuenta del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas			Declaración anual del impuesto sobre la renta		
	Quién está sujeto/1	Frecuencia de los pagos y momento en que normalmente se efectúan/2	Base del cálculo del pago	Plazo de presentación de la declaración tras la conclusión del ejercicio fiscal	Fecha habitual en la que el impuesto final se convierte en pagadero/3	Autoliquidación de las declaraciones
La India	Todos (se aplican umbrales muy bajos)	Cuatro pagos: hasta el 15 de junio, septiembre, diciembre y marzo del ejercicio en que se obtiene la renta (desde el 1 de abril hasta el 31 de marzo)	Pagos hasta el 15, 45, 75 y 100% del impuesto estimado del EC	6 meses	No disp.	✓
Indonesia	Todos	12 pagos: hasta el día 15 de cada uno de los meses del ejercicio en que se obtienen las rentas	1/12 del impuesto del EA	4 meses (ampliables en otros 2 si se solicita)	4 meses (con declaración)	✓
Letonia	Todos	Cuatro pagos trimestrales: hasta el último día de los primeros tres trimestres y el 25 del cuarto trimestre	¼ del impuesto del EA, o la estimación del impuesto para el EC	9 meses	9 meses (con declaración)	✓
Lituania	Todos (umbrales específicos para empresas en inicio de actividad)	Cuatro pagos trimestrales: hasta el último día de los primeros tres trimestres y el 25 del cuarto trimestre	¼ del impuesto del EA, o la estimación del impuesto para el EC	9 meses	9 meses (con declaración)	✓
Malasia	Todos	12 pagos mensuales: el día 10 del mes posterior	Estimado por el contribuyente; no deberá ser < 85% del impuesto del EA	7 meses	7 meses (con declaración)	✓
Malta	Todos	Tres pagos: finales de abril, agosto y diciembre del ejercicio en el que se obtiene la renta	20%, 30% y 50% respectivamente de la liquidación del impuesto del EA	9 meses	9 meses (con declaración)	✓
Rumanía/4	Todas las sociedades y otros casos indicados /4	Cuatro pagos trimestrales: el día 25 del mes tras la conclusión del periodo al que se refiere	¼ del impuesto del EA (con la actualización de la inflación), o las rentas del trimestre multiplicadas por el tipo de interés	3 meses y 15 días	3 meses y 15 días (con declaración)	✓
Rusia	Todos	12 pagos mensuales (grandes) y cuatro trimestrales (en otros casos)	Grandes: 1/3 del impuesto debido estimado en el trimestre anterior	3 meses	No disp.	✓

Tabla 51. Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones (continuación)

País	Pagos a cuenta del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas			Declaración anual del impuesto sobre la renta		
	Quién está sujeto/1	Frecuencia de los pagos y momento en que normalmente se efectúan/2	Base del cálculo del pago	Plazo de presentación de la declaración tras la conclusión del ejercicio fiscal	Fecha habitual en la que el impuesto final se convierte en pagadero/3	Autoliquidación de las declaraciones
Singapur/4	Las sociedades tienen que presentar el cálculo estimado de las liquidaciones correspondientes a sus rentas sujetas a tributación en el plazo de 3 meses desde la conclusión del ejercicio contable. Los pagos se inician con la presentación de estas estimaciones.			EL 30 de noviembre del ejercicio siguiente/4	Dentro del plazo de 1 mes desde la fecha de la notificación del cálculo del impuesto.	x
Arabia S.	Contribuyentes con obligaciones tributarias de 2 millones y superiores en el ejercicio que antecede al ejercicio fiscal.	Tres pagos a cuenta del impuesto en el último día o en el día anterior al último de los meses 6º, 9º y 12º del ejercicio fiscal.	25% x (el impuesto del contribuyente en el ejercicio anterior menos el importe del impuesto abonado el ejercicio anterior vía retenciones).	En el plazo de 120 días desde la conclusión del ejercicio en que se generó el impuesto.	Con presentación de declaración, en el plazo de 120 días desde la conclusión del ejercicio en que se generó el impuesto.	✓
Sudáfrica	Todos	Dos pagos semestrales: los meses 6º y 12º del ejercicio en el que se obtiene la renta	1º ½ de la liquidación del ejercicio anterior o de la estimación del impuesto para el ejercicio en curso; 2º grandes contribuyentes: El balance deberá alcanzar, al menos, el 80% de la estimación del impuesto para el EC. PYMEs: el balance deberá alcanzar, al menos, el 100% de la liquidación del impuesto anterior o el 90% del impuesto para el EC.	12 meses tras la conclusión del ejercicio	6 meses tras el ejercicio en el que se obtiene la renta (7 meses si concluye en febrero).	x

Fuentes: IBFD, respuestas de los países a la encuesta y responsables de la administración tributaria. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)
 EA = ejercicio anterior, EC = ejercicio en curso, FY = ejercicio siguiente, PYME = pequeña y mediana empresa

Recaudación del IVA

45. El IVA, tal y como dejan patente los datos de la Tabla 24 del Capítulo 6, constituye una fuente importante de recaudación en prácticamente todos los países encuestados, de entre los cuales, únicamente La India, Malasia, Arabia Saudí y los Estados Unidos no disponen de un IVA que forme parte de sus sistemas de imposición indirecta.

46. Teniendo en cuenta la creciente y considerable importancia de los sistemas del IVA, no es extraño que los Estados, las administraciones tributarias y las empresas en general estén estudiando detenidamente la carga de cumplimiento que acarrea la aplicación de los mismos. Se han llevado a cabo una serie de estudios en los últimos años que apuntan a la naturaleza y escala de la carga de cumplimiento que generan las políticas y las características del modelo administrativo de los sistemas del IVA de los países.

47. El informe del FAT llamado "*Programmes to reduce the administrative burden of tax regulations in selected countries*" (*Programas de reducción de la carga administrativa de la normativa tributaria en algunos países*), publicado en enero de 2008, observó que, con fundamento en una serie de estudios de algunos países sobre la carga de cumplimiento en sus principales impuestos (como Canadá, Alemania, Irlanda, Suecia y el Reino Unido), el IVA resultaba, claramente, el impuesto que más carga acarrea para las empresas. Entre otros aspectos, el informe llamaba la atención acerca de los datos del estudio elaborado por el Reino Unido, entre cuyas conclusiones estaba el hecho de que los requisitos de facturación y las obligaciones de presentación de declaraciones resultaban ser, sin duda, las más gravosas en cuanto a su cumplimiento, y afectaban especialmente a las empresas más pequeñas (aquellas con menos de 50 trabajadores). Se señalaba que, al objeto de hacer frente a esta situación, una serie de países habían tomado medidas para modificar la configuración de sus regímenes del IVA (por ej. elevando los umbrales de registro y recaudación de este impuesto que se aplican a las empresas, reduciendo la presentación de declaraciones y la frecuencia de los pagos y adoptando reglas de simplificación del cálculo del impuesto); y, además, que algunas administraciones tributarias habían aumentado el grado de utilización de los modernos medios tecnológicos a fin de aligerar la carga de cumplimiento, medios entre los que se incluye la presentación electrónica de las declaraciones y del pago de impuestos. Por otra parte, describía una iniciativa novedosa adoptada por el organismo tributario chileno cuyo propósito es ofrecer una capacidad a los contribuyentes de PYMEs que, entre otras cosas, automatiza la confección de las facturas del IVA.

48. Existe un estudio más reciente llevado a cabo por la consultora *PriceWaterhouseCoopers (PWC)* que muestra conclusiones similares (véase el Cuadro 41). La introducción al estudio señala que el motivo de realizarlo fue observar las diferencias en cuanto a los plazos de tiempo necesarios para el cumplimiento del IVA en los distintos países, y probar que el modo en que se aplican los impuestos a través de distintas prácticas administrativas afecta de forma considerable a los costes de cumplimiento que les acarrea a las empresas.

Cuadro 41. El impacto del cumplimiento del IVA en el caso de empresas (estudio realizado por PWC)

El estudio emplea datos obtenidos por el Grupo del Banco Mundial de contribuyentes de todo el mundo para el proyecto *Paying Taxes* (Pago de impuestos) de 2010. Este proyecto se sirve de un estudio de caso referido a una empresa con una situación fáctica estándar (que se detalla en el informe de PWC). El informe reconoce que, aunque esta metodología "tiene limitaciones", permite obtener y comparar datos de un amplio grupo de países sobre bases similares, además de la posibilidad de identificar las mejores prácticas. Las conclusiones del estudio se fundamentan en los datos obtenidos de una muestra representativa de un grupo de 30 países, de los cuales, 14 se incluyen entre los que participan en el informe de esta serie comparativa.

Las conclusiones fundamentales del estudio de PWC son las siguientes:

- El plazo de tiempo que le supone, de media, a la empresa cumplir el IVA en todo el mundo es superior al que le supone cumplir el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.
- Los plazos necesarios para el cumplimiento del IVA varían considerablemente en función del país y entre los países de todo el mundo, incluso entre países vecinos.
- En general, se precisa dedicar menos tiempo al cumplimiento del IVA en los países más desarrollados que en aquellos en vías de desarrollo.
- El cumplimiento del IVA suele necesitar mayor dedicación de tiempo en aquellos países en los que los impuestos indirectos no los gestiona la misma autoridad tributaria que se encarga del impuesto de sociedades.
- Los procedimientos administrativos varían de un país a otro, y afectan de forma considerable al tiempo que es preciso invertir en el cumplimiento del IVA.
- Se necesita, de media, menos tiempo para el cumplimiento en aquellos países en los que las empresas acuden a medios telemáticos para la presentación y el pago del IVA.
- La periodicidad con la que se exigen las declaraciones del IVA (es decir, mensual o trimestralmente), así como el volumen de la información solicitada afectan considerablemente a la cantidad de tiempo que se emplea en el cumplimiento del impuesto.
- El cumplimiento exige dedicar más tiempo aun en los casos en que se exige acompañar la declaración del impuesto de documentación complementaria.
- Se da una correlación entre la carga de cumplimiento del IVA y el tiempo en que se demoran las devoluciones de este impuesto. Normalmente, en aquellos casos en que los plazos de recepción de las devoluciones son más extensos, el cumplimiento también se demora.

Fuente: *The impact of VAT compliance on business (El impacto del cumplimiento del IVA en las empresas)* (PWC, noviembre de 2009), véase <http://www.pwc.com/gx/en/tax/publications/index.jhtml>

49. Los datos para la elaboración de esta serie se capturaron a partir de las cifras clave relativas al registro, presentación de declaraciones y regímenes de pago de los sistemas del IVA en los países encuestados que se exponen en la Tabla 52. Las observaciones fundamentales son las siguientes:

- Los umbrales de registro aplicados en los países encuestados varían notablemente; sin embargo, la repercusión de estos umbrales sobre la carga de trabajo administrativo y sobre la carga de cumplimiento para los contribuyentes se mejora en muchos países por medio de los aplazamientos de las obligaciones de pago y presentación de declaraciones (por ejemplo, trimestrales, semestrales o anuales) o con la utilización de "tipos uniformes" para el cálculo del IVA debido.
- El objetivo de la mayoría de los países es armonizar la recaudación del IVA con la actividad económica subyacente. Normalmente, esto se consigue mediante un sistema de presentación de declaraciones y pago del impuesto mensual (en el caso de los grandes contribuyentes) y trimestral (en el de los pequeños y medianos).
- Hay algunos países (por ej. Dinamarca, Finlandia, Alemania y Luxemburgo) en los que se permite que los remitentes del IVA muy pequeños u otros contribuyentes con operaciones normalmente no habituales presenten las declaraciones y efectúen los pagos del IVA con menor frecuencia (por ej. anual).
- Los plazos de pago del IVA que se conceden a los operadores grandes y medianos difieren enormemente entre los países encuestados. La gama varía entre los 10 y los 60 días tras la conclusión del periodo al que se refiere el impuesto.
- En términos generales, la legislación de los países requiere que el cálculo del IVA se realice sobre la base del "devengo", si bien, la legislación en algunos de ellos (a saber, Irlanda, Nueva Zelanda, Sudáfrica, Suiza y el Reino Unido) permiten la utilización del criterio de "caja" o tipos uniformes para la determinación del impuesto a un tipo determinado de contribuyentes con un volumen de actividad pequeño (utilizando el criterio de facturación o el del sector industrial de la actividad), a fin de simplificar su carga de cumplimiento.

**Tabla 52. Impuesto sobre el Valor Añadido
(IVA): obligaciones de registro, pago y presentación de declaraciones**

País	Umbral de registro/1	Criterio para la determinación de la obligación al impuesto: caja/devengo o especial)	Obligaciones normales de presentación de declaraciones y pago de impuestos (frecuencia y días una vez concluido el periodo al que se refiera el impuesto) /2	Obligación especial de presentación de declaraciones/4
1) Países de la OCDE				
Australia	75.000 \$A (150.000 \$A para las entidades sin ánimo de lucro)	Devengos (permitido criterio de caja para las empresas con volumen de negocio inferior a 2 mill. \$A)	Grandes contribuyentes: mensual, en el plazo de 28 días; PYMEs: trimestral, en el plazo de 28 días; contribuyentes muy pequeños: anual, en el plazo de 28 días	Toda obligación tributaria empresarial se comunica en una única declaración de actividad empresarial presentada mensual, trimestral o anualmente.
Austria	30.000 €	Devengos (criterio de caja permitido para ciertos tipos de pequeñas empresas)	Grandes contribuyentes: mensual, en el plazo de 45 días; PYMEs: trimestral, en el plazo de 45 días	Se exige declaración anual a finales de marzo
Bélgica/5	5.580 €	Devengo (criterio de caja permitido para ciertos tipos de pequeñas empresas) /5	Grandes empresas y otras empresas determinadas: mensual, en el plazo de 20 días; otras: declaración trimestral (con pagos fraccionados mensuales) en el plazo de 20 días.	Obligación de presentar un listado de ventas anuales con todos los compradores registrados
Canadá	30.000 \$C	Devengos ("método rápido" simplificado para determinadas empresas con vol. de negocio inferior A 200.000 \$C)	Grandes empresas (con entregas sujetas a imposición anuales superiores a 6 mill. \$C): mensual, en el plazo de 30 días; Pequeñas empresas (entregas que excedan de 1,5mill. \$C): trimestral, en el plazo de 30 días; empresas muy pequeñas: anual en el plazo de 3 ó 4 meses.	Obligación de comunicación específica para ciertos sectores de actividad. Presentación electrónica obligatoria para pagadores con ventas superiores a 1,5 mill. \$C
Chile	Cero	Base de devengo	Mensual, en el plazo de 12 días desde el final del mes y en el plazo de 20 días en caso de utilizarse facturas electrónicas e Internet.	Grandes operadores: obligación de declaración anual sobre compras y ventas
Rep. Checa	1 millón CZK (en los últimos 12 meses)	Devengos	Grandes, es decir, volumen de negocio en el EA > 10 millones CZK: mensual, en el plazo de 25 días; pequeñas: trimestral, en el plazo de 25 días	No disp.
Dinamarca	50.000 DKK	Devengos	Grandes: mensual, en el plazo de 25 días; PYMEs: trimestral, en el plazo de 40 días; muy pequeñas: semestral en el plazo de 2 meses	Toda obligación fiscal ordinaria se comunica en una única declaración
Estonia	250.000 EEK	Devengos (régimen especiales para agencias de viajes, venta de madera y bienes de segunda mano)	Mensual, en el plazo de 20 días.	No disp.
Finlandia	8.500 €	Devengos	Grandes y PYMEs: mensual, en el plazo de 45 días; productores primarios y artistas: anual	Toda obligación fiscal ordinaria se comunica en una única declaración mensual
Francia/5	76.300 € (umbral 27.000 € para prestatarios de servicios)	Devengos (régimen simplificado para determinadas empresas, se aplican umbrales en el nivel de facturación) /5	Grandes: mensual, en el plazo de 19/24 días; PYMEs: trimestral, en el plazo de 19/24 días;	En virtud del rég. simplif., 4 pagos durante el ejercicio (sobre la base del impuesto del EA en el ejercicio fiscal) y presentación de declaración anual a finales de abril

Tabla 52. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA): obligaciones de registro, pago y presentación de declaraciones (continuación)

País	Umbral de registro/1	Criterio para la determinación de la obligación al impuesto: caja/devengo o especial)	Obligaciones normales de presentación de declaraciones y pago de impuestos (frecuencia y días una vez concluido el periodo al que se refiera el impuesto) /2	Obligación especial de presentación de declaraciones/4
Alemania	17.500 € (vol. facturación del EA) y 50.000 € volumen de negocio previsto para el EC	Devengos (se permite criterio de caja en determinados casos, por ejemplo, cuando el volumen de negocio del EA no exceda de 125.000 €) hasta el 31 de diciembre de 2011; posteriormente, de 500.000 €)	Grandes: mensual, en el plazo de 10 días; PYMEs: trimestral, en el plazo de 10 días; muy pequeñas: anual si el impuesto del ejercicio anterior no excedió de 1.000 €;	Se exige declaración anual para todos los contribuyentes el 31 de mayo (las declaraciones mensuales o trimestrales son decl. provisionales anticipadas)
Grecia	No disp.	No disp.	Mensual (contribuyentes con contabilidad de doble entrada) en el plazo de 20 días; trimestral en el caso de otros, en el plazo de 20 días	Se exige declaración anual a todos los sujetos pasivos
Hungría	Cero	Devengos	Grandes contrib.: mensual PYMEs: trimestral; muy pequeñas: anual, todas, en el plazo de 20 días concluido el mes	No disp.
Islandia	500.000 ISK	Devengos	Generalmente: bimestral en el plazo de 35 días; agricultores: semestral; contribuyentes muy pequeños: anual	No disp.
Irlanda	70.000 € (proveedores de bienes), 35.000 € (proveedores de servicios)	El criterio de caja para minoristas y operadores con volumen de negocio inferiores a 1.000.000 €. Los minoristas pueden utilizar un mecanismo de reparto conforme al que las ventas se someten a distintos tipos. Tipo fijo para determinadas actividades (por ej. agricultura)	Bimestral, en el plazo de 19 días	Se exige a todos los operadores declaración detallada sobre sus operaciones
Israel	Cero	Devengos	Grandes: mensual, en el plazo de 15 días; otros: bimestral en el plazo de 15 días;	No disp.
Italia	Cero	Diversos mecanismos para las distintas actividades previstas	Mensual: en el plazo de 35 días	Declaración anual consolidada (varios tributos) obligatoria para todos los contribuyentes
Japón/5	10 millones JPY	Devengos	Grandes contrib.: mensual medianos: trimestral; pequeños: semestral; y muy pequeños: anual, todos, en el plazo de 2 meses desde el final del periodo impositivo /1	En los casos en que los contribuyentes notifican la elección de excepciones especial para el periodo impositivo, se les permite efectuar el pago y las declaraciones con mayor frecuencia de lo habitual.
Corea	Cero	Devengos	En general, trimestral en el plazo de 25 días; todos pequeños contribuyentes personas físicas, semestral, en el plazo de 25 días.	No disp.

**Tabla 52. Impuesto sobre el Valor Añadido
(IVA): obligaciones de registro, pago y presentación de declaraciones (continuación)**

País	Umbral de registro/1	Criterio para la determinación de la obligación al impuesto: caja/devengo o especial)	Obligaciones normales de presentación de declaraciones y pago de impuestos (frecuencia y días una vez concluido el periodo al que se refiera el impuesto) /2	Obligación especial de presentación de declaraciones/4
Luxemburgo	10.000 €	Devengos	Grandes: mensual, en el plazo de 15 días; PYMEs: trimestral, en el plazo de 15 días; muy pequeños: anual	Se exige declaración anual a todos los contribuyentes
México	Cero	Criterio de flujo de caja	Mensual, en el plazo de 17 días; los productores primarios podrán optar por una periodicidad semestral para la obligación de practicar la retención sobre los pagos	No disp.
Países Bajos	Cero	Previa solicitud, los operadores, incluidos ciertos minoristas, pueden utilizar el método simplificado.	Grandes: mensual, en el plazo de 30 días; PYMEs: trimestral, en el plazo de 30 días; anual para empresas muy pequeñas	Pagos y presentación trimestral para todos los empresarios (medida con la que se alivia la carga para las empresas desde la crisis económica.)
Nueva Zelanda	40.000 \$NZ	Criterio de caja o de caja/devengo para las pequeñas empresas	Grandes: mensual, en el plazo de 30 días; PYMEs: bimensual, en el plazo de 30 días, y semestral para los pequeños contribuyentes	No disp.
Noruega	50.000 NOK	Devengos	Bimensual, en el plazo de 40 días (excepto el tercer trimestre en el plazo de 51 días); anual para operadores con volumen inferior a 1.000.000 NOK, en el plazo de 70 días y agricultores en el plazo de 100 días	Mensual para operadores que normalmente presentan declaraciones para devolución de IVA (exportadores).
Polonia	100.000 PLN (150.000 a partir de 2011)	Devengos (se permite el régimen de contabilidad de caja a pequeños contribuyentes con un volumen de negocio por debajo de 1,2 millones de PLN)	Grandes: mensual, en el plazo de 25 días; PYMEs: declaraciones trimestrales en el plazo de 25 días (con pagos a cuenta mensuales)	No disp.
Portugal	Cero	Devengos. Tipo fijo especial para los pequeños minoristas	Grandes: mensual, en el plazo de 40 días; otros: trimestral, en el plazo de 45 días	Todos los contribuyentes a los que se les exige llevar libros contables tienen que presentar declaración anual consolidada
Rep. Eslovaca	1,5 millones SKK	Devengos	Grandes: mensual, en el plazo de 25 días; otros: trimestral, en el plazo de 25 días	No disp.
Eslovenia	25.000 €	Devengos o caja	Grandes: mensual, en el plazo de 30 días; otros: trimestral, en el plazo de 30 días	Los nuevos contribuyentes deben presentar declaración mensualmente (en el primer ejercicio)
España	Cero	Devengos. (Régimen simplificado para algunos profesionales/ empresarios con tipos fijos calculados mediante índices específicos).	Grandes empresas y contribuyentes inscritos en Registro de devolución mensual (REDEME): mensualmente, en el plazo de 20 días; otros: trimestral, en el plazo de 20 días	Declaración anual obligatoria para todos los contribuyentes hasta el 31 de enero del año siguiente.
Suecia	Cero	Devengos	Grandes: mensual, en el plazo de 26 días; PYMEs: trimestral, en el plazo de 42 días; muy pequeñas: anual (aunque el impuesto se paga con carácter preliminar durante el ejercicio fiscal)	Ciertas empresas pueden unir la declaración a la declaración anual de la renta

**Tabla 52. Impuesto sobre el Valor Añadido
(IVA): obligaciones de registro, pago y presentación de declaraciones (continuación)**

País	Umbral de registro/1	Criterio para la determinación de la obligación al impuesto: caja/devengo o especial)	Obligaciones normales de presentación de declaraciones y pago de impuestos (frecuencia y días una vez concluido el periodo al que se refiera el impuesto) /2	Obligación especial de presentación de declaraciones/4
Suiza	75.000 CHF	Devengos (y criterio de caja cuando se solicita). Tipo fijo para determinadas actividades	Grandes contrib.: mensual PYMEs: trimestral; y muy pequeñas: semestral; todas, en el plazo de 60 días	No disp.
Turquía	Cero	Devengos	Grandes: mensual, en el plazo de 26 días; otras: trimestral, en el plazo de 26 días	No disp.
Reino Unido	67.000 £	Los operadores con un volumen de negocio de hasta 660.000 £ pueden utilizar el criterio de caja; mecanismos especiales de tipo fijo para minoristas y agricultores)	Todas, trimestral, en el plazo de 1 mes; (NB: las empresas con volumen de negocio inferior a 660.000 £ tienen la opción de presentar una declaración anual)	No disp.
EEUU	----- No existe IVA nacional-----			
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE				
Argentina	300.000 ARS (suministros de bienes); 200.000 ARS (prestación de servicios)	Devengos (existe un régimen especial de pago acumulado (el denominado <i>Monotributo</i> *) para la pequeña empresa que cubre el IVA y el impuesto sobre la renta	Declaraciones / pagos mensuales, hasta los días 18 a 24 del mes posterior al periodo del impuesto, dependiendo de la clave de identificación del contribuyente (CUIT); Los contribuyentes en régimen de Monotributo, pagos mensuales en el plazo de 7 días	Obligación de presentación cada cuatro meses para los contribuyentes en régimen de Monotributo
Bulgaria	50.000 Bgn (25.600 €).	Acumulación (base monetaria de cálculo)	Mensual, en el plazo de 14 días.	No disp.
China/5	Varios /6	Devengos (pequeños operadores, porcentaje fijo de su volumen de negocio)	Entre 1, 3, 5, 10, 15 días, o mensual, dependiendo del tamaño de la empresa	Varios
Chipre	15.600 €	Devengos (régimen especial para agricultores y minoristas)	Trimestral: en el plazo de 10 días del segundo mes tras el mes al que se refiere en impuesto	Trimestral (posibilidad de declaración anual para los agricultores)
La India	----- No existe IVA nacional-----			
Indonesia	600.000 IDR (únicamente pequeños empresarios y profesionales)	No disp.	No disp.	No disp.
Letonia	10.000 LVL	Devengos	Grandes: mensual, en el plazo de 15 días (o 20 días en caso de presentación electrónica; otros: trimestral, en el plazo de 20 días	Se exige declaración anual del IVA únicamente si se cumplen ciertas condiciones
Lituania	100.000 LTL	Devengos	Entidades: Grandes: declaraciones y pagos mensuales, en el plazo de 25 días; otras: declaraciones semestrales con pagos a cuenta mensuales en el caso de grandes contribuyentes	Las personas físicas presentan declaraciones semestrales con pagos a cuenta mensuales para contribuyentes más grandes

**Tabla 52. Impuesto sobre el Valor Añadido
(IVA): obligaciones de registro, pago y presentación de declaraciones (continuación)**

País	Umbral de registro/1	Criterio para la determinación de la obligación al impuesto: caja/devengo o especial)	Obligaciones normales de presentación de declaraciones y pago de impuestos (frecuencia y días una vez concluido el periodo al que se refiera el impuesto) /2	Obligación especial de presentación de declaraciones/4
Malasia			-----No existe IVA nacional-----	
Malta	Cero	Devengos y caja	Trimestral, en el plazo de 45 días;	
Rumanía	35.000 €	Devengos	Grandes contrib.: mensual, en el plazo de 25 días; PYMEs: trimestral, en el plazo de 25 días; otros (según prevea la ley): semestral o anualmente	No disp.
Rusia	2 millones RUR (en los 3 meses anteriores)	Devengos	Trimestral, en el plazo de 20 días	No disp.
Arabia S.			-----No existe IVA nacional-----	
Singapur	1 millón SGD	Devengos	Trimestral, con 6 pagos mensuales y presentación, en el caso de las empresas de menor tamaño, de 1 mes.	Todas las empresas que se inscriban en el Impuesto General sobre Bienes y Servicios deberán presentar las declaraciones en formato electrónico.
Sudáfrica/5	1 mill. ZAR (desde el 1 de marzo de 2009)	Devengos (criterio de caja para personas físicas con volumen de negocio inferior a 2,5 mill.ZAR)	Grandes: mensual, en el plazo de 25 días; PYMES: bimestral en el plazo de 25 días; otras: cada cuatro meses /5	Presentación electrónica: fecha de pago y presentación, último día laborable del mes

Fuentes: IBFD, resúmenes de la Comisión Europea de los mecanismos para la aplicación del IVA en los países miembros de la UE y funcionarios de Hacienda de los distintos países. *(Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)*
 PYME = pequeña y mediana empresa

Regulación de agentes o asesores fiscales

50. Los representantes fiscales y profesionales de la fiscalidad desempeñan un papel importante en el funcionamiento de los sistemas tributarios de muchos países al corresponderles una serie de tareas que son cruciales para el buen funcionamiento del sistema fiscal (como, por ej., la elaboración de las declaraciones tributarias, los servicios de asesoramiento fiscal prestados a los contribuyentes acerca de la aplicación de la legislación tributaria, o de representación ante los organismos de administración tributaria). Siendo conscientes de ello, se les ha solicitado a las administraciones tributarias que indiquen la existencia o no de legislación que contemple el registro o la intervención de representantes fiscales externos, de profesionales y consultores en materia fiscal respecto a los trámites que se llevan a cabo ante el organismo de administración tributaria, así como la parte proporcional de declaraciones tributarias de contribuyentes personas físicas que elaboran y presentan. Además, se ha llevado a cabo un estudio limitado a fin de identificar los avances recientes más destacados en este ámbito.

51. En las Tablas 39 (Capítulo 7) y 43 figura un resumen de la información proporcionada por las administraciones tributarias. Las observaciones fundamentales son las siguientes:

- Menos de un tercio de las administraciones tributarias encuestadas comunicaron la existencia de legislación o reglamentación específica que regula las actividades tributarias de los profesionales en este ámbito; y
- la mayor parte de las administraciones tributarias no pudo comunicar la parte proporcional de declaraciones que elaboran y presentan los profesionales de la fiscalidad; en los casos en los que se dispone de datos (20 administraciones tributarias), 10 de ellas comunicaron volúmenes por encima del 30% del total de declaraciones correspondientes a contribuyentes personas físicas presentadas.

52. Como ya se indicaba en la Tabla 39, a los representantes fiscales les corresponde una función muy importante en el desarrollo de los sistemas fiscales de los contribuyentes personas físicas tanto en Australia como en los Estados Unidos. En el caso de Australia, se encargan de confeccionar más de nueve millones de declaraciones (el 72%) al año, mientras que en el de los Estados Unidos, son más de 66 millones de declaraciones (el 45%) las que preparan al año estos profesionales. En ambos, las autoridades nacionales han tomado medidas recientemente para la introducción de nuevos requisitos de registro y actividad de los representantes fiscales.

53. En el caso de Australia, la legislación actualizada que rige el registro y la actividad de los representantes fiscales entró en vigor en marzo de 2009. Las leyes tienen las siguientes denominaciones:

- *Tax Agent Services Act 2009* (Ley reguladora de los servicios prestados por representantes fiscales) (TASA 2009). Esta ley es la más importante: a través de ella se crea un organismo denominado Junta de Asesores de Impuestos (*Tax Practitioners Board, TPB*) y estipula el requisito del registro para los asesores fiscales y los denominados agentes BAS.
- *Tax Agent Services Regulations 2009 (TAS Regulations 2009)* (Reglamento de desarrollo de la Ley reguladora de los servicios prestados por representantes y agentes fiscales). El Reglamento desarrolla, entre otros aspectos, los requisitos relativos a la formación académica y la experiencia profesional en la materia que se exigen para el registro de estos profesionales.
- (*Tax Transitional Act*) (Ley de régimen transitorio). Esta norma aborda las cuestiones transitorias o derivadas que se planteen con la entrada en vigor de la ley TASA 2009.

54. Las novedades legislativas se introdujeron en 2009, una vez tuvo lugar un periodo de consultas de carácter amplio con representantes de los sectores profesionales fiscal y contable. Su objeto era modernizar un marco legislativo y administrativo ya obsoleto, había estado vigente durante varias décadas (véase el Cuadro 42).

Cuadro 42. Australia: legislación de los Servicios de Agentes Tributarios

Los elementos esenciales del nuevo régimen legislativo son los siguientes.

1. Creación de la Junta de Asesores de Impuestos: al organismo de nueva creación, la Junta de Asesores de Impuestos (la "Junta") le corresponde administrar el registro oficial de los agentes y representantes fiscales y de los denominados agentes BAS (es decir, que se encargan de elaborar declaraciones de actividad empresarial, o business activity statements, BAS), que es un tipo de declaración tributaria que abarca diversos impuestos y que confeccionan mensual o trimestralmente las empresas para comunicar todas sus obligaciones tributarias periódicas). Con ello se pretende garantizar que los representantes o agentes fiscales poseen la aptitud y conocimientos adecuados, examinar las quejas que se presenten contra ellos, y asegurar que aquellas entidades no registradas no ofrezcan servicios en calidad de representantes o agentes fiscales.

2. Ámbito de aplicación más amplio: conforme a los nuevos mecanismos previstos en la legislación, los agentes BAS estarán sometidos a una regulación similar a la de los representantes o agentes fiscales, aunque se limitarán a ofrecer servicios tasados conforme a la legislación tributaria correspondiente a lo previsto para las declaraciones de actividad empresarial en particular

3. Requisitos de registro: se exige el cumplimiento de ciertas condiciones personales y poseer un nivel mínimo de formación académica, además de experiencia profesional, para inscribirse y optar a ofrecer servicios profesionales en calidad de representante o agente fiscal y solicitar tarifas u otra remuneración profesional. La formación mínima exigida y la experiencia profesional son menos exigentes en el caso de los agentes BAS que en el de los representantes y agentes fiscales para registrarse como profesional, ya que se tiene en cuenta el hecho de que la gama de servicios que prestan los primeros es más limitada.

La Junta podrá imponer condiciones al registro de estos profesionales que limiten el ámbito de los servicios que puedan ofrecer los representantes o agentes fiscales a uno o más ámbitos de la legislación tributaria o a uno o más tipos de servicios profesionales de asesoría fiscal. Tales limitaciones corresponden al grado de formación académica y experiencia profesional previstos para un agente o representante fiscal persona física; o, en el caso de agencias o gestorías fiscales constituidas como asociaciones o sociedades mercantiles, al grado de formación académica y experiencia profesional previstos para un agente persona física que trabaje para la agencia o gestoría.

Aunque la opción del registro se restringe, en principio, a personas físicas, asociaciones o sociedades mercantiles, existe flexibilidad para que una entidad registrada ejerza estas actividades mercantiles a través de estructuras societarias de fideicomiso. La entidad registrada deberá ser fideicomisaria. La TASA 2009 será de aplicación a la entidad registrada en su calidad de fideicomisaria del mismo modo que lo sería aunque dicha entidad no lo fuese.

4. La introducción de un Código de Conducta Profesional: las normas de profesionalidad y deontología de los representantes y asesores fiscales y de los agentes BAS se contemplan en un Código de Conducta Profesional (el "Código"). El Código se formula como declaración de principios; pudiendo publicar la Junta directrices escritas vinculantes para la interpretación y aplicación del mismo.

5. Gama de sanciones en caso de incumplimiento del Código de Conducta Profesional: conforme a los nuevos mecanismos previstos en la legislación, en caso de que un representante fiscal infringiese el Código, la Junta dispone de una gama de opciones sancionadoras. La Junta podrá apercibir al agente, compelerlo a que realice un curso de formación, someter su actividad profesional a restricciones o a que la ejerza bajo supervisión, o suspender o cancelar su registro como profesional. La Junta podrá, además, solicitar al Tribunal Federal de Australia la emisión de una resolución por la que se obligue al pago de una sanción pecuniaria en caso de incurrirse en ciertas faltas graves o solicitar medidas cautelares que eviten que una entidad lleve a cabo u obligue a otra a que lleve a cabo determinadas conductas. Esta amplia gama de sanciones permite a la Junta adecuar su respuesta en función de la gravedad de las faltas cometidas.

6. Salvaguardia de sanciones: aquellos contribuyentes que confíen sus gestiones a representantes o agentes fiscales o a agentes BAS se beneficiarán de salvaguardias ante ciertas sanciones administrativas en ciertas circunstancias. Tras el cambio legislativo, no serán de aplicación las sanciones:

- en el caso de que la falsedad o engaño en la comunicación se produzca por negligencia, siempre y cuando el contribuyente ejerza la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias proporcionando a su representante o agente fiscal, o a gente BAS la información necesaria para la declaración y
- en el caso de que algún documento (como puedan ser una declaración, notificación o comunicación) no se presente en el plazo previsto o en el impreso adecuado a consecuencia de la falta de diligencia de los representantes o agentes fiscales o a agentes BAS, siempre y cuando el contribuyente hubiese proporcionado a estos la información requerida con la puntualidad necesaria para la presentación en plazo y forma de la documentación en cuestión.

Fuente: Junta de Asesores de Impuestos (Tax Practitioners Board) (septiembre de 2010)

55. En el caso de los Estados Unidos, el IRS impulsó una revisión de la situación legal de los asesores o gestores fiscales que elaboran declaraciones tributarias en 2009 con el fin, en primer lugar, de reforzar la colaboración con estos profesionales y con los expertos en fiscalidad en sentido más amplio, y, en segundo, de garantizar que todos ellos observen unas normas de conducta profesional. Tras llevarse a cabo un exhaustivo examen que incluyó una amplia participación pública, el IRS anunció, en enero de 2010, una modificación fundamental de la regulación del sector de los servicios fiscales por parte de este organismo tributario. En virtud de dicha modificación, el IRS pondrá en marcha las nuevas reglamentaciones y procedimientos que mejorarán el servicio a los contribuyentes, a la administración tributaria y al sector de los profesionales del ámbito tributario (véase el resumen en el Cuadro 43).

Cuadro 43. Estados Unidos: examen de las personas encargadas específicamente de preparar las declaraciones

Los nuevos requisitos, que entraron en vigor el 1 de enero de 2011, incluyen los siguientes puntos: 1) la obligatoriedad de disponer de un número de identificación (PTIN); 2) formación continua; 3) evaluaciones de la competencia; 4) normas sobre deontología profesional y 5) presentación electrónica.

Número de identificación del gestor fiscal (PTIN) obligatorio: desde septiembre de 2010, está vigente el número de identificación de gestores o asesores fiscales en el ámbito federal (número PTIN). Todos los gestores que elaboran declaraciones, incluidos aquellos que ejercen la abogacía, los contables públicos certificados y los representantes fiscales inscritos deberán obtener un número PTIN para poder prestar los servicios de elaboración de declaraciones tributarias desde diciembre de 2010. Se ha dispuesto una dirección en Internet que permite acceder en línea al sistema de inscripción, en: www.IRS.gov/taxpros. Es necesario abonar una tarifa anual de \$64,25. El nuevo procedimiento requiere la inscripción obligatoria y el pago de la tarifa para la obtención del número PTIN, **incluso en el caso de aquellos gestores que ya dispusiesen del mismo anteriormente**. En su caso, se les asignará el mismo número del que ya disponían para el nuevo sistema.

Evaluación de la competencia: desde mediados de 2011, los gestores y asesores fiscales que prestan el servicio de elaboración de declaraciones deberán someterse a una prueba que evalúe su competencia para poder inscribirse oficialmente en el registro que se ha creado para estos profesionales. Aquellos gestores que ya dispusiesen de un número PTIN de identificación antes de que la implantación de estos exámenes dispondrán de un plazo que concluye en diciembre de 2013 para someterse a la prueba de competencia. Una vez se implanten estos exámenes, los nuevos gestores oficiales deberán realizar la prueba de competencia para obtener el número de identificación PTIN. Los abogados, los contables públicos certificados y los representantes fiscales inscritos están exentos de este requisito. Tanto los actuarios como los gestores de planes de pensiones inscritos también están exentos de la prueba de competencia en el caso de que se limiten a elaborar declaraciones dentro del ámbito correspondiente a estos dos grupos.

Formación continua: está previsto aplicar en el futuro este nuevo requisito de realizar una formación continua de quince horas anuales. La fecha de inicio no se ha establecido aún. Los cursos deberán incluir tres horas de formación en materia de novedades legislativas en el ámbito federal; dos, de deontología profesional y diez de legislación federal en general. El nuevo requisito no se les aplica a los profesionales de la abogacía, contables públicos certificados, representantes fiscales inscritos, o a los representantes fiscales, actuarios y gestores de planes de pensiones inscritos, teniendo en cuenta que estos requisitos de formación ya se les exigen para ejercer tales actividades profesionales. Las opciones de acreditar la formación continua estarán disponibles desde diversos conductos oficiales.

Presentación electrónica: el Congreso ha aprobado recientemente la obligación de la presentación electrónica en el ámbito federal en el caso de las declaraciones confeccionadas por los gestores, fundamentándose en las recomendaciones del IRS, del Tesoro y del Inspector General de la Administración Tributaria y el Consejo Consultivo de Administración Tributaria Electrónica. Está previsto implantar este requisito en diversas fases en un periodo de más de dos años. A raíz de la aprobación de estos requisitos normativos, los gestores deberán empezar a utilizar la presentación electrónica del IRS conforme al siguiente calendario:

- Desde el 1 de enero de 2011, quienes prevean elaborar 100 o más declaraciones correspondientes a tributos federales de personas físicas o empresas fiduciarias durante el ejercicio, o
- Desde el 1 de enero de 2012, quienes prevean elaborar 11 o más declaraciones correspondientes a tributos federales de personas físicas o empresas fiduciarias durante el ejercicio.

Fuente: cbersitio del IRS (septiembre de 2010)

Revisión en vía administrativa

56. Todas las administraciones tributarias que han proporcionado información, excepto dos, prevén el recurso administrativo dentro del proceso de gestión de los impuestos. Se trata de un procedimiento mediante el que el contribuyente puede recurrir la resolución adoptada por la administración tributaria sin tener que recurrir a la vía judicial, o como proceso previo a esta vía. Los recursos administrativos son un mecanismo de protección de los derechos de los contribuyentes que además garantizan la integridad de la administración tributaria. Resulta asimismo pertinente la función ejercida por los organismos de supervisión y el Defensor del contribuyente en algunos países, tal como se describe sucintamente en el Capítulo 1.

57. Según las respuestas al cuestionario, el recurso administrativo es, en general, obligatorio en más del 75% de los países encuestados antes de que el contribuyente pueda recurrir a la vía judicial. En 40 países el procedimiento lo realiza el propio organismo de administración tributaria, si bien en 3 países reciben la asistencia de otro departamento de la administración, como por ejemplo el Ministerio de Hacienda. La excepción es Austria, donde la tramitación del proceso corresponde a un tribunal independiente. A pesar de formar parte de la misión de los organismos de administración tributaria, solo la mitad de estos organismos han comunicado haber fijado estándares para el recurso administrativo.

58. En la Tabla 53 se muestran algunas características de los sistemas vigentes para regular los recursos tributarios en los países encuestados. Pueden extraerse las observaciones siguientes:

- El plazo en el que los contribuyentes pueden acudir al recurso administrativo varía considerablemente de un país a otro. El plazo mínimo comunicado fue de 8 días y el máximo de 5 años.
- En 31 de las administraciones tributarias es posible recaudar el impuesto aún cuando el caso sea objeto de recurso (con ciertos requisitos). Este dato puede compararse con el de los casos sometidos a recurso en vía judicial, en el que 36 organismos dijeron que pueden recaudar el impuesto objeto de recurso, aunque en algunos casos únicamente en ciertas circunstancias.
- En 23 países existen tribunales especializados en materia fiscal.

59. Los datos relativos a los contenciosos fiscales objeto de recurso administrativo se muestran en la Tabla 33, junto con un sucinto análisis en el Capítulo 6. Tal como ya se ha comentado anteriormente, se observan muchos espacios en blanco en las respuestas a la encuesta que limitan los análisis y observaciones integrales.

Recaudación en vía ejecutiva de tributos no pagados

60. La eficacia de las actividades de recaudación en periodo ejecutivo de un organismo de administración tributaria se basa en gran medida en el carácter y en el ámbito en que se apliquen las medidas en virtud de lo previsto en la legislación para el cumplimiento en vía ejecutiva del pago de los tributos, lo que incluye la dotación de un régimen sancionador adecuado (por ejemplo, la aplicación de intereses de recargo o de sanciones pecuniarias) que disuadan o penalicen el incumplimiento. En la práctica, el marco jurídico de las actividades de recaudación en periodo ejecutivo de los impuestos se establece de forma independiente en la legislación que regula cada uno de los impuestos gestionados o, preferiblemente para facilitar la continuidad legislativa, en una única ley integral de administración tributaria que ofrezca un conjunto común de disposiciones, incluida la parte relativa a las actividades de recaudación en periodo ejecutivo y que abarque todos los impuestos.

61. El cuestionario pretendía que las administraciones tributarias indicasen la naturaleza de sus facultades de recaudación en periodo ejecutivo y esbozasen los regímenes vigentes de sanciones e intereses de demora aplicables a los retrasos en el pago de los impuestos. Este último aspecto se aborda más adelante en este capítulo, en la sección en la que se tratan las sanciones y las infracciones. En este apartado se describen las facultades y procedimientos administrativos utilizados en los distintos países para la gestión de la deuda tributaria. Los datos de los resultados y las ratios relativas a las deudas tributarias se describen en el Capítulo 6.

Facultades de recaudación en vía ejecutiva de deuda tributaria

62. Como se muestra en la Tabla 54, la mayoría de las administraciones tributarias encuestadas cuentan con las facultades tradicionales para la recaudación en periodo ejecutivo de las deudas tributarias: 1) conceder a los contribuyentes plazos adicionales para el pago (en 45 de los 49 países); 2) realizar acuerdos concernientes al pago (46 de 49 organismos); 3) recaudar la deuda de terceros que tengan obligaciones con el contribuyente (46 organismos, con ciertos requisitos); 4) embargar los bienes del contribuyente (45 organismos, si bien en algunos de ellos es precisa una orden judicial); 5) compensar las deudas tributarias del contribuyente con sus créditos (en 48 países) y 6) iniciar el procedimiento concursal (en 44 países, si bien en algunos de ellos es necesaria una orden judicial). Otras facultades menos extendidas entre las administraciones tributarias comprenden: 1) obtener el embargo preventivo de los activos de los contribuyentes (44 organismos, de cuales, en un pequeño grupo se requiere orden judicial); 2) la retención de los pagos que deba realizar la administración a los contribuyentes deudores (36 organismos); 3) la exigencia de certificación de inexistencia de deudas para contratar con la administración (38) y 4) convertir a los consejeros de las sociedades en obligados tributarios cuando se satisfagan determinadas condiciones (37 organismos, de los cuales en algunos se precisa orden judicial).

63. Los organismos tributarios de algunos países encuestados cuentan con facultades adicionales para facilitar la recaudación de tributos que conllevan la imposición de restricciones a las actividades empresariales o privadas del contribuyente, que comprenden: 1) la limitación de los viajes al extranjero (14 organismos, de cuales, en un pequeño grupo se requiere orden judicial); 2) el cierre de negocios o la cancelación de las licencias para ejercer actividades económicas (en 21) y 3) la negativa al acceso a servicios de la Administración (en 9 de los organismos). De entre los países encuestados pertenecientes a la OCDE, únicamente Corea, Grecia, Italia y Portugal tienen esta facultad; y, entre los países encuestados no integrados en la Organización, 5 de las 15 administraciones tributarias pueden recurrir a ella. Además, 15 de los 43 organismos encuestados pueden publicar las infracciones cometidas por los contribuyentes.

Tabla 53. Características destacadas de los mecanismos de valoración o resolución de controversias fiscales

País	Revisión en vía administrativa						La admón. Tributaria puede realizar una valoración basada en el riesgo	Existencia de un tribunal especializado o en materia fiscal	Posibilidad de recaudar el impuesto objeto de controversia	
	Disponibilidad	Obligatorio antes de recurrir a instancia judicial	Instancia(s) competente(s)	Plazo de recurso inicial	Plazo para resolución judicial	Estándar de prestación			Si, durante el recurso administrativo	Si, durante el procedimiento judicial
1) Países de la OCDE										
Australia/1	✓	x/1	Ingresos	Varios /1	Limitado /1	✓/1	✓	x/1	✓	✓
Austria/1	✓	✓	Tribunal independiente	1 mes	6 meses	x	x	✓/1	✓/1	✓/1
Bélgica/1	✓	✓	Admón. Tributaria 1/	6 meses	6 meses	✓/1	✓	✓	x/1	x
Canadá/1	✓	✓	Admón. Tributaria 1/	90 días	90-180 días /1	✓/1	✓/1	✓	En ciertos casos	En ciertos casos
Chile/1	✓	✓	Ingresos	x	50 días	✓/1*	x	✓/1**	x	✓
Rep. Checa	✓	✓	Admón. Tributaria + MH	Varios	Varios	x	x	x	✓	✓
Dinamarca/1	✓	✓	Ingresos	3 meses	1-11 meses /1	✓	✓	x	✓	✓
Estonia	✓	✓	Admón. Tributaria	30 días	30 días	x	x	x	✓	✓
Finlandia/1	✓	✓	Ingresos	5 años	5 años	✓/1	x	x	✓	✓
Francia/1	✓	✓	Ingresos	/1	6 meses	/1	✓/1	x	/1	✓
Alemania/1	✓	✓	Ingresos	1 mes	Ninguno	x	x	✓	✓/1	✓/1
Grecia/1	✓	✓	Admón. Tributaria 1/	60 días	60 días	x	✓	✓/1	x	x/1
Hungría/1	✓	✓	Admón. Tributaria + MH	15 ó 30 días /1*	30+ 30 días/1*	x	x	x	x	✓/1**
Islandia/1	✓	✓/1	Consejo Nacional de Hacienda	3 meses	x	✓/1**	x	x	✓	✓
Irlanda/1	✓	x	Admón. Tributaria+1	Ninguno	Ninguno	✓/1	✓	x/1	x	✓
Israel	✓	✓	Ingresos	15 días	3 años	x	✓	x	x	x
Italia	✓	x	Organismo tributario correspondiente	x	x	x	✓	✓	✓	✓
Japón/1	✓	✓	Ingresos	2 meses/1	x	✓/1	x	x	✓	✓
Corea/1	✓	✓	Admón. Tributaria+ /1	90 días	90 días	x	x	x	✓	✓
Luxemburgo	✓	✓	Ingresos	3 meses	6 meses	x	x	x	✓	✓

Tabla 53. Características destacadas de los mecanismos de valoración o resolución de controversias fiscales (continuación)

País	Revisión en vía administrativa						La admón. Tributaria puede realizar una valoración basada en el riesgo	Existencia de un tribunal especializado o en materia fiscal	Posibilidad de recaudar el impuesto objeto de controversia	
	Disponibilidad	Obligatorio antes de recurrir a instancia judicial	Instancia(s) competente(s)	Plazo de recurso inicial	Plazo para resolución judicial	Estándar de prestación			Si, durante el recurso administrativo	Si, durante el procedimiento judicial
México/1	✓	x	Admón. Tributaria 1/	45 días	3 meses	✓	x	✓	x	✓/1
Países Bajos/1	✓	✓	Admón. Tributaria	6 semanas	6 semanas	✓	✓	✓	✓/1	✓/1
Nueva Zelanda/1	✓	✓	Ingresos	2 meses	Ninguno	✓/1	✓/1	✓/1	x	x/1
Noruega	✓	x	Ingresos	3 semanas	Ninguno	✓/1	x	x	✓	✓
Polonia/1	✓	✓	Admón. Tributaria+1	14 días	2 meses	✓	✓	✓/1	x	x
Portugal	✓	x	Ingresos	120 días	6 meses	1,1 meses	x	✓	✓	✓
Rep. Eslovaca/1	✓		Admón. Tributaria + MH	Varios /1	Varios /1	x	x	x	x	x
Eslovenia/1	✓	✓	Admón. Tributaria+ /1	8, 15, 30 días /1	2 meses	No disp.	x	✓/1	✓	✓
España/1	✓	✓	Admón. Tributaria+ /1	No disp.	No disp.	No disp.	x	✓	x	x
Suecia/1	✓	x	Ingresos	2 meses – 5 años	NINGUNO	✓/1	x	x	✓	✓
Suiza	✓	✓	Ingresos	30 días	Ninguno	x	✓	✓	x	x
Turquía	✓	x	Ingresos	30 días	30 días	x	x	✓	✓	✓
Reino Unido/1	✓	x	Ingresos	30 días	Ninguno	x	✓	x	x	✓/1
EEUU/1	✓	✓	Ingresos	30 días	/1	/1	✓	✓	✓/1	✓/1
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE										
Argentina	✓	x	Ingresos	15 días	15 días	✓	x	✓	✓	✓
Bulgaria	✓	✓	Ingresos	14 días	45 días	No disp.	x	x	✓	✓
China/1	✓	✓	Admón. Tributaria+1	60 días	60 días	✓	✓	x	✓/1	✓/1
Chipre/1	✓	✓/1	Admón. Tributaria+1	/1	3 años	x	✓	x	✓ (IR)/ x (IVA)	x
La India	✓	x	Ingresos	1 año	1 año	✓	x	✓	✓	✓
Indonesia/1	✓	x/1	Ingresos	3 meses*	12 meses**	✓	x	✓	x	x

Tabla 53. Características destacadas de los mecanismos de valoración o resolución de controversias fiscales (continuación)

País	Revisión en vía administrativa						La admón. Tributaria puede realizar una valoración basada en el riesgo	Existencia de un tribunal especializado o en materia fiscal	Posibilidad de recaudar el impuesto objeto de controversia	
	Disponibilidad	Obligatorio antes de recurrir a instancia judicial	Instancia(s) competente(s)	Plazo de recurso inicial	Plazo para resolución judicial	Estándar de prestación			Si, durante el recurso administrativo	Si, durante el procedimiento judicial
Letonia/1	✓	✓	Admón. Tributaria+/1	20 días	30 /60 días	x	✓	✓	x	x
Lituania/1	✓	✓	Admón. Tributaria+/-	20 días	45 días	✓	x	x	x	x
Malasia/1	✓	✓	Ingresos	30 días	30 días+ 30 días/1	✓/1	✓	x	✓	✓
Malta/1	✓	✓	Ingresos	30 días/1	30 días/1	No disp.	✓	x	x	x
Rumanía/1	✓	✓	Ingresos	30 días	45 días	✓	x	x	✓/1	✓/1
Rusia/1	✓	✓/*	Ingresos	10 días**	1 mes	✓***	x	x	✓****	✓*****
Arabia S.	✓	✓	Admón. Tributaria+/-	x	60 días	x	✓	✓	✓	✓
Singapur/1	✓	✓	Admón. Tributaria+/1	30 (21) días /1	Ninguno	2 años	✓	x	✓	✓
Sudáfrica	✓	✓	Ingresos	30 días/1	60 días/1	x	✓	✓	✓	✓

Fuentes: Respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)
 Admón. Tributaria: Organismo de administración tributaria, MH: Ministerio de Hacienda

Tabla 54. Facultades para la recaudación ejecutiva de deudas tributarias

País	Facultades conferidas para exigir la presentación de declaraciones y el pago de impuestos por vía ejecutiva (el asterisco * significa que es necesaria una orden judicial)													
	Plazo adicional para el pago	Acuerdos para el pago	Cobro a terceros	Restricción viajes extranjero del deudor	Embargo bienes del deudor	Cierre de la actividad y retirada de licencia	Compensación de deudas con créditos	Embargo preventivo de los activos	Retención pagos estatales al deudor	Exigencia de certificado de inexistencia de deudas para contratos con la admón.	Denegación de ciertos servicios de la admón.	Conversión de los consejeros societ. en obligados tributarios	Publicación del nombre de los deudores	Inicio del procedimiento concursal
Australia/1	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓	x	x	✓/1	x	✓*
Austria	✓	✓	✓	x	✓	x	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	✓
Bélgica/1	✓	✓	✓/1	x	✓	✓/1	✓	x	✓/1	✓	x	✓	x	✓*
Canadá/1	✓	✓	✓	x	✓*	x	✓	✓*	✓	x/1	x	✓*	x	✓*
Chile/1	x/1	x/1	✓	x/1	x/1	✓	✓	✓	x	x/1	x	x	x	✓
Rep. Checa	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	x	x	✓
Dinamarca	✓	✓	✓	✓*	✓*	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓*
Estonia	✓	✓	x	x	✓	x	✓	✓	x	✓	x	x	x	✓
Finlandia/1	✓	✓	✓	x	x	x/1	✓	✓	x	✓	x	✓*	✓	✓
Francia/1	✓	✓	✓	x	✓	x	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	✓
Alemania/1	✓	✓	✓	✓/1	✓	✓/1	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	✓
Grecia	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Hungría/1	✓	✓	✓	x/1*	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓/1**	✓	✓*
Islandia/1	x	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓	x	x	x	✓	x	✓
Irlanda/1	✓	✓	✓/*	✓/**	✓	✓	✓	✓	✓/****	✓/****	x	✓/*****	✓/*****	✓
Israel	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	✓
Italia/1	✓	✓	✓	x	✓*	✓	✓/1	✓/1	✓	✓	✓/1	✓/1	✓/1	✓/1
Japón/1	✓	✓	✓	x	✓	x	✓	✓/1	x	✓	x	x	x	x
Corea	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x
Luxemburgo	✓	✓	✓	x	✓	x	x	✓	✓	✓	x	✓	x	✓
México	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	✓
Países Bajos	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	x	✓	x	✓	x	✓
Nueva Zelanda	✓	✓	✓	x	✓	x	✓	✓	x	x	x	✓	x	✓
Noruega/1	✓	✓	✓	x	✓	x	✓	✓	✓/1	✓	x	✓	x	✓
Polonia	✓	✓	✓	x	✓	x	✓	✓	x	✓	x	✓	✓	✓
Portugal/1	✓/1	✓/1	✓/1	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓/1	x

Tabla 54. Facultades para la recaudación ejecutiva de deudas tributarias (continuación)

País	Facultades conferidas para exigir la presentación de declaraciones y el pago de impuestos por vía ejecutiva (el asterisco * significa que es necesaria una orden judicial)													
	Plazo adicional para el pago	Acuerdos para el pago	Cobro a terceros	Restricción viajes extranjero del deudor	Embargo bienes del deudor	Cierre de la actividad y retirada de licencia	Compensación de deudas con créditos	Embargo preventivo de los activos	Retención pagos estatales al deudor	Exigencia de certificado de inexistencia de deudas para contratos con la admón.	Denegación de ciertos servicios de la admón.	Conversión de los consejeros societ. en obligados tributarios	Publicación del nombre de los deudores	Inicio del procedimiento concursal
Rep. Eslovaca/1	✓	✓/1	✓	x	✓	x/1	✓	✓	x	✓	x	x	✓	x/1
Eslovenia/1	✓	✓	✓	x	✓	x	✓	✓	✓	✓	x	x	x	✓
España	✓	✓	✓	x	✓	x	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	✓*
Suecia/1	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	✓
Suiza	✓	✓	✓*	x	✓	x	✓	x	✓*	✓	x	✓	x	✓*
Turquía	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓
Reino Unido/1	✓	✓	✓/1	x	✓	x	✓	✓/1	x	x	x	✓	x	✓/1
EEUU/1	✓	✓	✓	x	✓*	x	✓	✓	✓	x	x	✓	x	✓*
Argentina	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Bulgaria/1	x	x	✓	✓	x	✓/1	✓	✓	✓	x	x	✓	✓	✓
China	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓
Chipre/1*	✓	✓	✓/1**	x	✓	x	✓	✓	x	✓	✓	x/✓	x	✓
La India	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	✓	✓	✓
Indonesia/1	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓/1	x
Letonia	✓	✓	x	x	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓	✓	✓
Lituania	✓	✓	x	x	✓	x	✓	✓	x	✓	x	x	✓	✓
Malasia	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	x	x	✓	✓	x	✓
Malta/1	✓	✓	✓/1	x	✓/1	x	✓	✓/1	✓/1	✓	x	✓	x	✓/1
Rumanía	x	✓	✓	x	✓	x	✓	✓	x	✓	x	✓	✓	✓
Rusia/1	✓	x	✓	x	x	✓/1	✓	✓	x	✓	x	✓	x	✓
Arabia S.	✓	✓	✓	x	✓	x	✓	✓	✓	✓	x	x	x	✓
Singapur	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	✓	x	x	x	x	✓
Sudáfrica/1	✓	✓	✓	x	✓/1	✓/1	✓	✓	x	✓	x	✓	x/1	✓

Fuentes: Respuestas de los países a la encuesta. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Facultades de acceso a la información y de visita al contribuyente

64. En la Tabla 55 se muestran las facultades de los organismos de administración tributaria de los países de la OCDE y de los países seleccionados no pertenecientes a la organización para recabar información y visitar al contribuyente, que permiten la administración del sistema tributario. La información proporcionada por las administraciones tributarias nacionales muestra que:

- En términos generales, todos los organismos de administración tributaria encuestados están facultados para obtener la información pertinente; y casi todos ellos, también para hacer extensivas sus facultades de requerimiento de información a terceras partes.
- Los contribuyentes de todos los países tienen la obligación de presentar la documentación justificativa, a petición de las administraciones tributarias.
- En la mayoría de los países encuestados, los organismos de administración tributaria cuentan con amplias facultades para acceder tanto a los locales comerciales de los contribuyentes como a sus viviendas, a fin de obtener la información necesaria para comprobar o determinar sus obligaciones tributarias. No obstante, en 12 países es necesario contar con una orden de registro para el ejercicio de dichas facultades para cualquier fin, y en 2 de ellos únicamente es posible en caso de delitos penales. En el RU la orden de registro es necesaria actualmente en relación con los impuestos sobre la renta y sobre sociedades, pero no en relación con el IVA, ni respecto de las retenciones practicadas en la nómina por la patronal (PAYE). Desde el 1 de abril de 2009, se amplió la posibilidad de proceder a la inspección sin orden de registro a los impuestos sobre la renta y sobre sociedades. En Chipre, la orden de registro es necesaria a los efectos del impuesto sobre la renta, pero no a los del IVA. Las inspecciones sin orden previa en Alemania, y la entrada, también sin orden previa en los Países Bajos únicamente son posibles durante el horario de oficina. En Francia, es necesaria la orden judicial en todos los casos para proceder al registro y embargo.
- En relación con los domicilios, las facultades de acceso de las administraciones tributarias encuestadas están más limitadas. La orden judicial es necesaria en más de la mitad de ellas para acceder a la vivienda del contribuyente con cualquier propósito, y en dos de ellos solo es posible en casos de fraude fiscal o delito penal. En algunos países (por ej. Irlanda y Hungría) se han previsto excepciones aplicables cuando parte de la vivienda se destina al desarrollo de una actividad económica.
- Solo en algo más de la mitad de las administraciones tributarias encuestadas es necesaria una orden judicial para embargar documentación de un contribuyente.
- En la mayoría de los países de la OCDE, los funcionarios de la administración tributaria pueden solicitar una orden judicial sin recurrir para ello a la intervención de otros organismos de la administración. Esta circunstancia se da menos entre los países no pertenecientes a la OCDE encuestados (menos de la mitad de ellos dijeron disponer de tal facultad).

Tabla 55. Comprobación del cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones: acceso a la información y facultades de investigación de los funcionarios de la administración tributaria

País	Naturaleza de las facultades de las que disponen los funcionarios de la administración tributaria autorizados/ delegados								
	Recabar toda la información pertinente	Facultades extensibles a terceros	Previa petición los contribuyentes están obligados a presentar toda la documentación	Obtener información de otros departamentos de la Admón.	Facultad de acceso a locales/instalaciones del contribuyente sin consentimiento de este ni orden de registro	Facultad de acceso al domicilio del contribuyente sin consentimiento de este ni orden de registro	Facultad para embargar documentación del contribuyente sin consentimiento de este ni orden de registro	Solicitar orden de registro sin intervención de otras agencias estatales.	Ejecutar una orden de registro sin intervención de otras agencias estatales.
1) Países de la OCDE									
Australia/1	✓	✓	✓	✓/*	✓	✓	x	✓/**	✓/**
Austria/1	✓	✓	✓	✓	✓/*	✓/*	✓/**	✓/***	x
Bélgica/1	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓/1	x	x
Canadá/1	✓	✓	✓	limitado	✓ (en materia civil)/1	✓ (en materia civil)/1	x	✓	✓
Chile/1	✓	✓/*	✓	✓	✓/**	✓/**	✓/**	✓	✓
Rep. Checa/1	✓	✓	✓	✓	✓	✓/1	✓	✓	✓
Dinamarca	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	x
Estonia	✓	✓	✓	✓	x	x	x	✓	✓
Finlandia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	x
Francia/1	✓	✓	✓	✓	x/1	x	x/1	x	x
Alemania/1	✓	✓	✓	✓ (ciertas limitaciones)	✓ (en horario habitual de oficina)	x	x/1	✓	✓
Grecia/1	✓	x	✓	✓	x/1	x	x/1	x/1	x/1
Hungría	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	x
Islandia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x
Irlanda/1	✓	✓/1	✓	✓	✓	x/1	✓	✓	✓
Israel	✓	✓	✓	✓	x	x	x	✓	✓
Italia/1	✓	✓	✓	✓	✓	x	x/1	✓	✓/1
Japón	✓	✓	✓	✓	x	x	x	✓	✓
Corea	✓	✓	✓	✓	x	x	x	x	✓
Luxemburgo	✓	✓	✓	✓	x	x	x	x	x
México/1	✓/1	✓	✓	✓	x	x	x	x	✓
Países Bajos/1	✓	✓	✓	✓	✓ (durante el horario laboral)	x	x/1	✓	✓
Nueva Zelanda/1	✓	✓	✓	✓/1	✓	x	✓	✓	✓

Tabla 55. Comprobación del cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones: acceso a la información y facultades de investigación de los funcionarios de la administración tributaria (continuación)

País	Naturaleza de las facultades de las que disponen los funcionarios de la administración tributaria autorizados/ delegados								
	Recabar toda la información pertinente	Facultades extensibles a terceros	Previa petición los contribuyentes están obligados a presentar toda la documentación	Obtener información de otros departamentos de la Admón.	Facultad de acceso a locales/instalaciones del contribuyente sin consentimiento de este ni orden de registro	Facultad de acceso al domicilio del contribuyente sin consentimiento de este ni orden de registro	Facultad para embargar documentación del contribuyente sin consentimiento de este ni orden de registro	Solicitar orden de registro sin intervención de otras agencias estatales.	Ejecutar una orden de registro sin intervención de otras agencias estatales.
Noruega/1	✓/1	✓	✓	✓/1	✓	x	✓	x	x
Polonia	x	x	x	✓	x	x	x	x	x
Portugal/1	✓	✓	✓	✓	x/1	x	x/1	✓	x
Rep. Eslovaca/1	✓	x	✓	✓	✓	x	✓	x	x
Eslovenia	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓	x
España	✓	✓	✓	✓	x	x	x	✓	?
Suecia/1	✓	✓	✓	✓	x/1	x/1	x/1	x	x
Suiza	✓	✓	✓	✓	x	x	x	✓	✓
Turquía	✓	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	x
Reino Unido	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	✓	✓
EEUU/1	✓	✓	✓	✓	x	x	x	x	✓/1
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE									
Argentina	✓	✓	✓	✓	x	x	x	✓	✓
Bulgaria	✓	✓	✓	✓	x	x	x	x	x
China	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	x
Chipre/1	✓	✓/1	✓	✓	x/(IVA, ✓)	x	x	✓	x (IVA, ✓)
La India/1	✓	✓	✓	✓	x	x	x	x	✓/1
Indonesia/1	✓	✓/1	✓	✓	x	x	x	✓/1	x
Letonia/1	✓	✓	✓	✓	✓/1	✓/1	x	x	x
Lituania	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	x	x
Malasia	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	No aplic.	No aplic.
Malta/1	✓	✓/1	✓	✓/1	✓	x	x (IVA, ✓)	x	x
Rumanía	✓	✓	✓	✓	x	x	x	x	x
Rusia/1	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓/1	x	x
Arabia S.	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓
Singapur	✓	✓	✓	✓ (con arreglo a la legislación)	✓	✓	✓	x	x
Sudáfrica	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	✓	✓

Fuentes: IBFD, respuestas de los países a la encuesta, descripción de los métodos de inspección en vigor en ciertos países recopilados por la administración tributaria y aduanera de los Países Bajos. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Infracciones tributarias, intereses, sanciones y medidas de ejecución

65. Las administraciones tributarias pueden recurrir normalmente a una serie de sanciones contempladas en las legislaciones que aplican en caso de incumplimiento de lo previsto para sus sistemas tributarios. Estas sanciones se han establecido con la intención de cumplir tres objetivos fundamentales: 1) servir de factor de disuasión ante las conductas de incumplimiento. 2) penalizar el incumplimiento y 3) hacer cumplir las disposiciones legales específicas (por ej., la presentación de la declaración tributaria o el pago del impuesto). Los incumplimientos que se observan con mayor frecuencia suelen ser en la práctica la falta de presentación en plazo, la falta de liquidación del impuesto en plazo y la declaración incompleta o inexacta.

66. Las administraciones tributarias han procedido a identificar para la elaboración de esta serie comparativa las sanciones que aplican normalmente en caso de tener lugar las tres infracciones citados en el caso de los tres impuestos principales que gestionan. (Resulta evidente de la información proporcionada que algunas administraciones tributarias, aunque no todas, cuentan con un sistema de sanciones homogéneo para los tres tipos de impuestos principales con el fin de simplificar la gestión, además de su comprensión por parte de los contribuyentes.) Además, algunas ofrecieron datos acerca de las principales reformas de sus regímenes sancionadores en casos de comunicación del incumplimiento.

67. En las Tablas 56 a 58 se muestran las características de las sanciones e intereses aplicables en el caso de ciertas infracciones por incumplimiento. En ellas se refleja la naturaleza e importe de las multas impuestas por las administraciones tributarias por las infracciones más comunes (a saber: falta de presentación en plazo de las declaraciones, declaración incorrecta, falta de pago en plazo). Las observaciones siguientes conciernen a los distintos impuestos estudiados en los países encuestados (IRPF, IRS e IVA):

Incumplimiento de la obligación de presentar declaración en plazo

- Las sanciones impuestas por razón de esta infracción responden a tres variantes, por lo general todas tienen un máximo:
 - Países que imponen una sanción igual a un porcentaje fijo de la renta o un impuesto adicional, por ej. Noruega.
 - Países que imponen una sanción predeterminada, por ej. Argentina.
 - Países que aplican una sanción igual a un porcentaje de la deuda tributaria, variable en función de la demora en la presentación, por ej. Dinamarca y los Estados Unidos.
- Algo más de la mitad de los organismos de administración tributaria cuentan con un régimen de sanciones homogéneo en el supuesto de falta de presentación en plazo para los tres tipos de impuesto (IRPF, IRS e IVA); en tanto que un reducido número de ellos lo aplican en el caso del IRPF y del IRS.

Incumplimiento de pago en plazo

- Todos los organismos encuestados aplican intereses sobre los impuestos no liquidados en plazo. El tipo de interés varía según el país pero, por lo general, está vinculado al tipo del mercado o de interés bancario y tiene en cuenta la inflación. Un grupo de países fija el tipo de interés sobre la base de un tipo de referencia al que añaden algún punto porcentual (por ej. en Canadá el interés se aplica a 4 puntos porcentuales sobre el tipo de interés medio de la Deuda del Tesoro canadiense a 90 días). Estos tipos se revisan y ajustan periódicamente. La aplicación de los intereses varía también en función del país, oscilando desde un cálculo diario (por ej. Irlanda) hasta anual (por ej. Italia).
- Algo más de la mitad de los organismos de administración tributaria cuentan con un régimen de sanciones homogéneo en el supuesto de falta de liquidación del impuesto en plazo para los tres tipos de impuesto (IRPF, IRS e IVA).

Errores en la declaración de las obligaciones tributarias

- El rasgo común en las sanciones administrativas aplicadas por declaración incompleta de la obligación tributaria es que la multa varía en función de la gravedad de la infracción o delito: desde la falta de diligencia necesaria, la omisión intencionada hasta el fraude o delito penal. Si bien la práctica no es homogénea, la tendencia común es fijar las sanciones aplicables en los casos de falta leve en el rango del 10-30% del impuesto no declarado, mientras que las infracciones más graves, en las que existe una evasión deliberada, la sanción se sitúa entre el 40 y el 100% del impuesto evadido.
- En torno a la mitad de los organismos de administración tributaria cuentan con un régimen de sanciones homogéneo en el supuesto de declaración completa e inexacta para los tres tipos de impuesto (IRPF, IRS e IVA).

Avances legislativos recientes

68. Algunas de las administraciones tributarias encuestadas han comunicado información acerca de las reformas y otros avances recientes relativos al régimen sancionador de sus organismos. Estas reformas se describen de forma sucinta a continuación:

- **Australia** comunicó la aprobación de una ley que, entre otros aspectos, permite al organismo tributario la imposición de sanciones administrativas en casos de falsedad o engaño en la declaración de información que no supongan la alteración de los importes (como pueden ser las diferencias entre la deuda tributaria real y la declarada). Se está estudiando el impacto de esta modificación legal; no obstante, por ejemplo, en los casos en que un contribuyente hubiese declarado menos rentas de las obtenidas pero sufriese pérdidas, ahora podrán imponérsele sanciones.
- Los representantes de la administración **austriaca** señalaron que estaban teniendo lugar los debates para la reforma del Código Penal Tributario, y que estaba prevista una reforma en profundidad del sistema sancionador vigente.
- **Finlandia** comunicó la introducción de un sistema fiscal contable (un registro contable fiscal único para cada uno de los contribuyentes que abarca todos los impuestos) a partir de enero de 2010. En su primera fase, el sistema fiscal contable incluye impuestos autogestionados como el IVA. La falta de comunicación en plazo del impuesto se sanciona con un recargo del 20 por ciento por año del impuesto debido. El recargo se calcula a partir de la fecha fijada conforme a lo previsto en la ley para el pago y hasta aquella otra fecha en que se comunique de hecho el impuesto. Anteriormente, se imponía una sanción sin intereses basada en un porcentaje del impuesto en los casos de falta de comunicación en plazo, fijándose este porcentaje en función de las circunstancias del contribuyente.
- La necesidad de hacer frente a ciertas conductas agresivas de evasión fiscal se refleja en una creciente preocupación en **Irlanda**, al igual que ocurre en la escena internacional, respecto a su escala y a los costes que supone para el erario público. La planificación fiscal agresiva y el uso no intencionado de la legislación amenazan la recaudación fiscal y la percepción que tiene el contribuyente respecto a la equidad del sistema fiscal. Si esto no se controla, más aún, teniendo en cuenta el actual clima de dificultades económicas, dicha percepción de falta de equidad podría perjudicar el cumplimiento en general. Ante esta situación, el Gobierno ha introducido una nueva legislación, de comunicación obligatoria de ciertas operaciones (*Mandatory Disclosure of Certain Transactions*) en el artículo 149 de la Ley de Finanzas (*Finance Act 2010*) que, junto con el Reglamento de apoyo (tras un dilatado procedimiento público de consultas), tienen por objetivo ofrecer la posibilidad de detectar anticipadamente los mecanismos elusivos agresivos y la identificación de los promotores y usuarios de estos.
- **Japón** comunicó el aumento de la cuantía de una serie de sanciones para casos de infracciones por incumplimiento, vigentes desde junio de 2010. La evasión fiscal se castiga ahora con pena de prisión con asignación de trabajos no superior a diez años

(antes, cinco) o multa inferior a diez millones de yenes (antes, cinco) (según las circunstancias, la multa no podrá superar el importe de la evasión fiscal) o ambas al mismo tiempo. Además, en el caso de las infracciones consistentes en la no presentación de la declaración o no permitir una inspección, la sanción penal es de prisión con asignación de trabajos no superior a un año, o una multa no superior a 500.000 yenes, antes, 200.000 yenes.

- En los **Países Bajos**, la multa de mayor cuantía en caso de rentas no declaradas procedentes de activos extranjeros ocultos se ha elevado del 100 al 300 por ciento de los impuestos adeudados, en tanto que otras novedades legislativas se orientan a hacer más transparentes las sociedades fiduciarias.
- **Singapur** comunicó la aprobación de una nueva ley, artículo 76, apartado 8 de la ley de modificación del impuesto sobre la renta de 2008, vigente desde diciembre de 2008. En caso de aparecer alguna información incorrecta en alguna notificación del cálculo del impuesto enviada a una persona exenta de la obligación de presentar la declaración, en un plazo de 30 días, o en un periodo ampliado que decida el Interventor, informar por escrito a este respecto a si la información incorrecta se refiere a omisiones o declaraciones por menor cuantía de las rentas percibidas. En virtud de otras modificaciones (a los artículos 95 y 96), la declaración o a notación falsas en los impresos de declaraciones tributarias que se notifiquen con arreglo a lo dispuesto artículo 76, apartado 8, o incumplimiento del artículo 76, apartado 8 pasan a considerarse infracciones.
- En **Sudáfrica**, han entrado en vigor, desde el 1 de enero de 2009, nuevas sanciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, aunque su organismo tributario, el SARS únicamente ha aplicado las sanciones desde el 20 de noviembre de 2009 a fin de ofrecer a los contribuyentes personas físicas más tiempo para remitir las rentas pendientes hasta esta fecha. En virtud de estas nuevas leyes, el SARS dispone de la posibilidad de aplicar sanciones en el caso de infracciones como: 1) no registro como contribuyente; 2) no informar al SARS de los cambios de domicilio u otros datos personales y 3) no presentar las declaraciones tributarias y demás documentación. El SARS ha decidido introducir paulatinamente el nuevo régimen sancionador y dirigir la primera ronda de sanciones administrativas hacia aquellos contribuyentes personas físicas que no hayan presentado sus declaraciones durante un número de años. En última instancia, el SARS actuará contra los contribuyentes incumplidores. Los importes de las sanciones dependerán de las rentas sujetas del contribuyente. Podrán variar entre los R250 por mes para cada declaración pendiente y los R16.000 en el caso de contribuyentes con un mayor nivel de percepción de rentas para cada declaración pendiente.
- Los representantes del organismo estadounidense, el **IRS**, comunicaron dos avances legislativos concebidos para reducir el incumplimiento de las obligaciones declarativas. En primer lugar, el IRS planea introducir un nuevo artículo en el Código del *Internal Revenue (IRC)* (artículo 6050W) por el que se exige a las entidades que prestan servicios de compensación y liquidación (como, por ej., las emisoras de tarjetas de crédito) la presentación de declaraciones informativas en relación con las personas receptoras de pagos en liquidaciones de pagos con tarjetas y de operaciones de red de terceros. Como parte de este proceso, se ha creado el impreso 1099-K, de comunicación de información en relación con aquellas declaraciones correspondientes a años naturales, a partir de 2010. Las sanciones por falta de declaración de información no se han modificado. En segundo lugar, la sanción por no presentación en plazo en el caso de las declaraciones de asociaciones y sociedades mercantiles se incrementó de \$89 a \$195 para las declaraciones correspondientes a los ejercicios fiscales posteriores al 31 de diciembre de 2009.

Tabla 56. Sanciones e intereses en caso de falta de presentación en plazo

País	Descripción de la sanción por tipo de impuesto		
	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas	IVA
1) Países de la OCDE			
Australia/1	Una unidad de sanción por demora de hasta 28 días para periodos de hasta 28 días; cada unidad equivale a \$A110. Se devengan intereses de demora desde la fecha fijada para el pago.	Una unidad de sanción por demora de hasta 28 días para periodos de hasta 28 días; cada unidad equivale a \$A110. La sanción se incrementa en 2 y 5 unidades para medianos y grandes contribuyentes respectivamente. Se devengan intereses de demora desde la fecha fijada para el pago	
Austria	Sanción de hasta el 10% del impuesto debido.		
Bélgica) Recargo en caso de beneficios no declarados que excedan de €620. No se aplica el recargo si no hay intencionalidad. El recargo varía desde el 10% al 200% del impuesto impagado, pero la suma de ambos importes no puede exceder del beneficio no declarado II) La sanción administrativa varía entre €50 y €1.250. Sin embargo la sanción no se aplica cuando se ha impuesto un recargo suficiente. III) Inversión de la carga de la prueba		i) No declaración: € 500 ii) Declaración fuera de plazo sin deuda tributaria: € 25 por mes/por declaración con un máximo de €125 iii) Declaración fuera de plazo con deuda tributaria: €50 por mes/por declaración con un máximo de €250
Canadá	5% para toda declaración con saldo deudor, más 1% del saldo deudor por cada mes completo de demora en la presentación hasta un máximo de 12 meses. La sanción se multiplica por 2 en caso de reincidencia en la no presentación de declaración.	Sanción igual al total del 5% del impuesto debido en la fecha de vencimiento más 1% del saldo deudor por mes de retraso en la presentación hasta 12 meses (máximo 17%). En caso de reincidencia en la falta de presentación (2ª infracción en 3 años) y cuando se haya notificado el requerimiento de presentación, la sanción es el total del 10% del impuesto debido en la fecha de vencimiento más el 2% del impuesto debido por mes completo de retraso en la presentación hasta 20 meses (máximo 50%).	Sanción del 1% del importe atrasado de la declaración, más ¼ del importe atrasado multiplicado por el número de meses completos de demora en la presentación de la declaración (máx. 12 meses). En caso de que se haya notificado el requerimiento de presentación puede aplicarse una sanción de €250 por cada declaración requerida. Podrán retenerse los reembolsos o reducciones en tanto no se reciban todos los importes adeudados o hasta la presentación de las declaraciones.
Chile	1,5% de interés por mes de demora (mes total o parcial)		
Rep. Checa	10% de sanción por el impuesto no pagado más un 2% adicional por cada mes de demora a partir del sexto. El porcentaje total no puede exceder del 30%.		
Dinamarca	Sanción de hasta el 10% de la deuda tributaria por presentación fuera de plazo o por comunicación de información fuera de plazo.		
Estonia	Sanción de DKK200 por cada mes fuera de plazo hasta un máximo de DKK5.000		
Finlandia	Puede imponerse sanción de hasta EEK18.000 al contribuyente persona física y de EEK 200.000 a sociedades.		
Francia	Sanción de hasta 150 euros en caso de presentación fuera de plazo y de hasta 800 euros en caso de no declaración	Sanción del 20% por año sobre el impuesto debido, mínimo, de €5	
Alemania	Sanción del 10% del impuesto debido e intereses de demora al 0,4% mensual. La sanción puede incrementarse en caso de incumplimiento continuado.		
Grecia	Sanción igual al 10% del impuesto debido, máximo €25.000, no sanción si el incumplimiento es excusable.		
Hungría	Sanción igual al 10% del impuesto debido, máximo €25.000, no sanción si el incumplimiento es excusable.		Sanción igual al 10% del impuesto debido, máximo €25.000, no sanción si el incumplimiento es excusable.
Islandia	Interés del 1% mensual sobre el impuesto debido (hasta el 100% del impuesto final). En caso de que no hubiera deuda tributaria, sanción entre 117 y 1.170 euros		
	Multa de hasta HUF200.000 (particulares) y hasta HUF500.000 (otros)		
	Sanción del 15%	1% diario desde la finalización del plazo hasta el 10%	

Tabla 56. Sanciones e intereses en caso de falta de presentación en plazo (continuación)

País	Descripción de la sanción por tipo de impuesto		
	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas	IVA
Irlanda	Recargo del 5% del impuesto (máximo €12.695) cuando la demora sea inferior a 2 meses y del 10% (máximo €63.458) cuando la demora sea superior a 2 meses. El Tribunal Civil puede imponer también sanciones.		Sanción administrativa de €4.000 por declaración bimensual y a la declaración anual. Posibles 7 sanciones al año.
Israel	Por cada mes de demora, se impone una sanción de NS 200		No disp.
Italia	120 a 240% del impuesto debido (mínimo €258) si la demora no excede de 90 días, máximo €1.032.		120% a 240% del debido (mínimo €258)
Japón	1) Presentación voluntaria: sanción del 5%. 2) Si la presentación es resultado de una inspección, examen e investigación: sanción del 15% para importes ≤500.000JPY y del 20% >500.000JPY		
Corea	El importe mayor del 20% del impuesto debido o el 0,07% de la renta bruta. En caso de incumplimiento doloso: el importe mayor entre el 40% del impuesto debido o el 0,14% de la renta bruta.		20% del impuesto debido
Luxemburgo/1	Hasta el 10% del impuesto debido	Hasta el 10% del impuesto debido	€50 - €5.000
México	Teniendo en cuenta la inflación, recargos y sanciones, entre MXP860 y MXP17.570 (\$800-1.700)		
Países Bajos/1	Falta de presentación: sanción máxima €4.920. Infracción: sanción máxima 100% del importe del impuesto/1	Falta de presentación: sanción máxima €4.920* Infracción: sanción máxima 100% del importe del impuesto/1	Falta de presentación: sanción máxima € 123 Infracción: sanción por impago o pago retrasado/1
Nueva Zelanda	La sanción por presentación fuera de plazo se aplica una sola vez por declaración. Renta inferior a NZD100.000, sanción de NZD50. Renta de NZD100.000- NZD1.000.000, sanción de NZD250; superior a NZD1.000.000, sanción NZD500. 30 días antes de aplicar la sanción por presentación fuera de plazo se notifica al contribuyente, bien directamente por escrito, o mediante publicación. Si se presenta durante este plazo de 30 días (o en un plazo mayor previamente convenido) no se aplica la sanción por presentación fuera de plazo.		PRIMERA presentación de declaración fuera de plazo, carta de advertencia. En caso de reincidencia en los 12 meses siguientes, sanción de NZD250 por presentación fuera de plazo si la base de cálculo en el momento de presentar la declaración es un método híbrido o basado en la facturación, de NZD50 en otro caso.
Noruega	1. Sanción por presentación fuera del plazo; en el plazo de 1 mes desde la fecha límite de presentación: el 1% del patrimonio neto y el 2% de la renta neta (mínimo NOK200, máx. NOK10.000). Transcurrido un mes: el 1% del patrimonio neto y el 1% de la renta neta. Transcurridos tres meses: el 1% del patrimonio neto y el 2% de la renta neta. 2. Recargo por no presentación: entre el 15 y el 30% del importe calculado del impuesto		NOK250, alternativamente 3% del impuesto repercutido, máximo NOK5.000
Polonia	Multa, máximo, 20 veces el pago mínimo en Polonia (el nivel de pago mínimo lo establece el gobierno con carácter anual, en 2010 era de 325 €, aprox.)		
Portugal/1	Importe máximo de la sanción: €2.500/1	Importe máximo de la sanción: €5.000/1	Importe máximo de la sanción: €5.000/1
Rep. Eslovaca	Sanción de hasta 16.596,95 €, asciende, como mínimo, a 33,19 € (personas físicas) y a 66,38 € (personas jurídicas). Si el contribuyente no presenta la declaración tras expedirse notificación formal, la sanción asciende hasta 49.790,87 €, siendo el mínimo 331,93 € (personas físicas) y 1659,69 € (personas jurídicas).		
Eslovenia/1	No presentación de declaración en los plazos legalmente previstos, sanción de entre 200 y 400 EUR0/1	No presentación de declaración en los plazos legalmente previstos, sanción de: 800 a 10.000 EUR (empresario individual). 1.200-15.000 EUR (microempresa o pequeña empresa). 3.200-30.000 EUR (mediana o gran empresa)/1	Los incumplimientos que supongan delito fiscal, delito fiscal grave o delito fiscal de especial gravedad acarrear sanciones de: €1.200-41.000 (delito fiscal). €2.000-125.000 (delito fiscal grave). €375.000 (delito fiscal de especial gravedad)1.
España	Sin perjuicio económico para la Administración: de 100 a 200 €		
Suecia	Sanción administrativa SEK1.000-3.000	Sanción administrativa SEK 5.000-15.000	Sanción administrativa SEK 500-1.000
Suiza	Varía en función del cantón		Ninguno
Turquía	La no presentación de declaración en plazo acarrea sanción cuya cuantía se establece con carácter anual.		

Tabla 56. Sanciones e intereses en caso de falta de presentación en plazo (continuación)

País	Descripción de la sanción por tipo de impuesto		
	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas	IVA
Reino Unido/1	Multa de GBP100 en caso de presentación fuera de plazo; sanción adicional de GBP100 en caso de presentación fuera de plazo en los 6 meses siguientes a la fecha de vencimiento; sanción adicional de hasta el 100% del impuesto debido en caso de no presentación en 1 año; son posibles otras acciones	Sanción de GBP100 y otras GBP100 tres meses después. La sanción se eleva a GBP500 en el tercer incumplimiento consecutivo. Se aplica una sanción igual al 10% del impuesto debido en caso de presentación 18 meses después de la fecha de vencimiento y una sanción del 20% si la presentación se retrasa más de 2 años.	Sistema automatizado de recargos progresivos basado en el número de veces que se retrasa el pago en el transcurso de un periodo de 12 meses naturales prorrogado por cada nueva demora en la presentación o en el pago. Tras advertencia notificada el recargo se aplica al 2% del IVA impagado y se incrementa al 5%, 10% y 15% del importe pagado con retraso.
EEUU	La sanción es del 5% por mes (todo o parte) durante el que no se hubiera presentado la declaración hasta el 25%. Se aplica un interés a esta sanción desde la fecha de vencimiento del plazo o del plazo ampliado hasta el pago. El interés por falta de declaración y la sanción devengan intereses, el compuesto diario, al tipo que publica con carácter trimestral el IRS. El tipo de interés por falta de declaración para el trimestre natural más reciente es del 4% (6% en el caso de falta de declaración por sociedades que supere los \$100.000).		No existe IVA nacional.
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE			
Argentina	Multa de ARS 200	Multa de ARS 400	Multa de ARS 200 para personas físicas y de 400 para sociedades
Bulgaria	Sanción máxima BGN500 (art. 80, párrafo 1 de la Ley sobre el Impuesto sobre la Renta para Personas Físicas (LTINP))	Sanción máxima 3.000 BGN (art. 261 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas (CIAT))	Sanción máxima BGN10.000 (art. 179 Ley del IVA)
China	En caso de incumplimiento la autoridad tributaria cobra el importe impagado más una tasa por demora (0,05%) del importe impagado, así como una sanción por importe de entre el 50 y el 500% del impuesto impagado.		
Chipre	Recargo fijo 51 €		
La India	La sanción por demora implica un interés del 1% (al tipo simple) por mes transcurrido desde la fecha prevista de presentación o pago. Además, se prevé una sanción pecuniaria de INR 5.000 en caso de no presentación de la declaración y de INR 10.000 por defecto por no presentación de los formularios y documentación complementarios.		
Indonesia	La sanción por demora implica un interés del 2% (al tipo simple) por mes transcurrido desde la fecha prevista. Además, se prevé sanción pecuniaria de IDR 1.000.000 o del 200% del impuesto debido en caso de omisiones o demora en la presentación de declaraciones y formularios. Se aplica una combinación de intereses de demora y sanciones pecuniarias. Las sanciones pecuniarias son de IDR 100.000 en el caso de los contribuyentes del impuesto de la renta de las personas físicas.		
Letonia	Cuando la declaración se presenta con hasta 15 días después de la finalización del plazo definitivo, la sanción que se impone tanto a personas físicas como jurídicas hasta LVL50. Cuando la declaración se presenta entre 16 hasta 30 días de la finalización del plazo definitivo, la sanción que se impone tanto a personas físicas como jurídicas es de LVL51 a LVL200. Cuando la declaración se presenta con más de 30 días de demora sobre el plazo definitivo, la sanción que se impone tanto a personas físicas como jurídicas de LVL201 a LVL500.		
Lituania	La sanción pecuniaria por omisión o presentación fuera de plazo de las declaraciones se le impone al representante oficial de la sociedad en cuestión del modo siguiente: 1) LTL 200-500 (la alternativa a esta sanción es una amonestación); 2) LTL 500-1.000 (en caso de reincidencia en el plazo de 12 meses); 3) LTL 2.000-4.000 (en caso de elusión o evasión fiscal si no fuesen constitutivos de delito penal). Tanto personas físicas como jurídicas responden por omisión de la comunicación si la autoridad competente ya hubiese compelido a la presentación de la declaración. Tal actuación es constitutiva de falta y acarrea la imposición de trabajos sociales, multa, detención o prisión de hasta 3 años.		

Tabla 56. Sanciones e intereses en caso de falta de presentación en plazo (continuación)

País	Descripción de la sanción por tipo de impuesto		
	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas	IVA
Malasia	Sanción no inferior a MYR200 y no superior a MYR2.000 o pena de cárcel de una duración máxima de 6 meses, o ambas.		No aplic.
Malta	Sanción fija de €11 hasta 6 meses de demora. Posteriormente incremento del porcentaje con sujeción a un mínimo y un máximo.	Sanción fija de €46 hasta 6 meses de demora. Posteriormente incremento del porcentaje con sujeción a un mínimo y un máximo.	1% del importe de IVA excedente sobre las deducciones sin contabilizar los excesos de crédito trasladados de ejercicios atrasados comunicados en la declaración; y €23.
Rumanía	Sanción de entre RON10 y RON100	Sanción de entre RON 1.000 y RON 5.000	Sanción de entre RON 500 y RON 1.000 (personas físicas); RON 1.000 y RON 5.000 (personas jurídicas).
Rusia	El tipo de interés de la sanción de recargo por demora se calcula a partir del 1/300* del tipo de refinanciación del Banco Central de Rusia. Además, se aplica, como sanción pecuniaria, el 5% del impuesto debido por mes (mínimo RUR 1.000), siendo el importe máximo de tal sanción el 30% del impuesto debido.		
Arabia S.	No disp.	Se aplica la mayor de las siguientes dos sanciones: a) el 1% de los ingresos brutos del contribuyente, no pudiendo exceder el resultado de veinte (20) mil riyales; o b) conforme a los tipos siguientes: 1) el 5% del impuesto no abonado si la demora es de hasta 30 días; 2) el 10% del impuesto no abonado si la demora es de entre 31 y 90 días; 3) el 20% del impuesto no abonado si la demora es de entre 91 y 365 días; y 4) el 25% del impuesto no abonado si la demora es de más de 365 días.	No disp.
Singapur/1	Se aplica una sanción de hasta SGD1.000 en función de los antecedentes de cumplimiento del contribuyente. El tribunal puede imponer una sanción igual al doble del impuesto debido y una multa que no exceda de SGD1.000. En ausencia de pago, cárcel con una duración que no exceda de 6 meses. /1	Se aplica una sanción de hasta SGD1.000 en función de los antecedentes de cumplimiento del contribuyente. El tribunal puede imponer una sanción igual al doble del impuesto debido y una multa que no exceda de SGD1.000. El Director General puede ser encausado por no comunicar información relativa a la sociedad. /1	Sanción de SGD200 por cada mes completo de demora en la presentación de la declaración; la sanción total no puede exceder de SGD10.000.
Sudáfrica	Los importes de las sanciones dependen de la renta sujeta del contribuyente y varía entre los ZAR250/ mes por cada declaración y los ZAR16.000/ mes en el caso de los contribuyentes con mayor nivel de percepción de renta por cada declaración.	Pueden imponerse sanciones e intereses.	No se aplica sanción administrativa por el mero incumplimiento de presentar declaración, únicamente sanciones penales. Este principio se revisará en el marco de la ampliación prevista del régimen de sanciones administrativas.

Fuentes: IBFD y representantes de las administraciones tributarias nacionales. *(Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe*

Tabla 57. Sanciones e intereses en caso de falta de pago en plazo

País	Descripción de la sanción por tipo de impuesto		
	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas	IVA
1) Países de la OCDE			
Australia/1	Se aplica interés de demora	Se aplica interés de demora	Se aplica interés de demora
Austria	Recargo del 2%; 1% adicional después de 3 meses; y un 1% adicional después de 6 meses.		
Bélgica	Interés del 7% por año. No se aplica interés cuando este es inferior a 5 euros mensuales		Interés del 0,8% mensual. No se aplica interés cuando este es inferior a 2,50 euros mensuales
Canadá	Interés compuesto diario calculado al 4% por encima del tipo medio de la deuda del Tesoro canadiense a 90 días. Además, en el caso del IVA, sanciones penales en caso de incumplimiento doloso de pago o por no remisión del impuesto o del impuesto neto cuando se solicite, lo que puede implicar una sanción no superior al total de \$1.000 y el 20% del impuesto o del impuesto neto que debiera haberse recaudado o remitido. Puede aplicarse adicionalmente pena privativa de libertad no superior a 6 meses. Estas sanciones se añaden a cualquier otra impuesta en virtud de la legislación		
Chile	1,5% de interés por mes de demora (mes total o parcial). 10% de sanción por el impuesto no pagado más un 2% adicional por cada mes de demora a partir del sexto. El porcentaje total no puede exceder del 30%. Cuando la administración detecta un incumplimiento de pago de las retenciones practicadas en la fuente durante una inspección, los límites anteriores se incrementan al 20% y 60% respectivamente.		
Rep. Checa	El tipo de interés por demora es igual al tipo de las operaciones repo del Banco Nacional Checo vigente el primer día del semestre al que concierna (3,5% en octubre 2008) incrementado en 14 puntos porcentuales. Este interés se aplicará hasta el 5º año.		
Dinamarca	Interés del 1% mensual		
Estonia	Interés del 0,06% diario hasta que se realice el pago.	Interés del 0,06% diario hasta que se realice el pago.	Interés del 0,06% diario hasta que se realice el pago.
Finlandia	Recargo por sanción o interés al 7% (2010)		Sanción del 30%
Francia	Sanción del 10% del impuesto debido e intereses de demora al 0,4% mensual.	Sanción del 5% del impuesto debido e intereses de demora al 0,4% mensual.	
Alemania	Sanción del 1% mensual	Sanción del 1% mensual	Sanción del 1% mensual
Grecia	Interés del 1% mensual sobre el impuesto debido (hasta el 200% del impuesto final).		
Hungría	Interés fijado al doble del tipo básico del Banco Nacional Húngaro		
Islandia	Sanción del 15%		
Irlanda	Interés al tipo del 0,0219% diario sobre el importe impagado.		Interés simple al tipo del 0,0274% por cada día o fracción del día que continúe impagado el importe pendiente.
Israel	Se suma al importe en cuestión, la equivalencia a dicho importe multiplicado por el tipo de del aumento del índice de precios al consumo durante el periodo en cuestión, más el 4% de interés anual sobre el importe en cuestión posteriormente a que se sumen dichos diferenciales.		No disp.
Italia	30% del impuesto no pagado		
Japón	Hasta la fecha en que se cumplen 2 meses desde el día siguiente al de vencimiento para el pago del impuesto, la menor de las siguientes cantidades: o bien el 7,3% anual o el tipo oficial de descuento a 30 de noviembre del año anterior más un 4%. Después de la fecha en que se cumplen 2 meses desde el día siguiente al de vencimiento para el pago del impuesto, 14,6% anual. Estas sanciones se imponen el tipo de interés simple.		
Corea	Interés del 0,03% diario		
Luxemburgo/ 1	Interés mensual del 0,6%	Interés mensual del 0,6%	Interés del 7,2% al año.
México	Interés: 1,13% mensual. Sanciones y multas: entre el 55 y el 75% del impuesto no pagado. Ajustes por inflación		

Tabla 57. Sanciones e intereses en caso de falta de pago en plazo (continuación)

País	Descripción de la sanción por tipo de impuesto		
	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas	IVA
Países Bajos/1	No se aplica sanción, sino el interés y los parámetros o procedimientos de recaudación	No se aplica sanción, sino el interés y los parámetros o procedimientos de recaudación	Omisión, sanción máx. de € 4.920 infracción sanción máx. del 100% del impuesto
Nueva Zelanda	Se aplican sanciones al 1% del importe pendiente el día siguiente a la fecha de vencimiento, 4% sobre los importes que continúen pendientes el 7º día tras la fecha del vencimiento, y el 1% sobre cualquier importe restante. No se aplican las sanciones: cuando se haya llegado a un acuerdo para el pago de la deuda a plazos. Cuando el impuesto se haya condonado por incapacidad de pago, por ejemplo, por dificultades financieras o por falta de rentabilidad en la persecución del cobro. El contribuyente puede remitir solicitud por escrito para la condonación en cualquiera de estas circunstancias a partir del 1 de abril de 2008 los administrados pueden optar a un periodo de gracia en relación con las sanciones por demora si no han incumplido ningún pago durante dos años; en cuyo caso, se les enviará una notificación indicando una nueva fecha límite de pago antes de proceder a imponer la sanción.		
Noruega	El 2% de los ingresos netos. Debido a que los borradores de la declaración y la confirmación por silencio no se aplican a contribuyentes que perciban salarios o pensiones 30 a 60% de los ingresos evadidos	El 2% de los ingresos netos. 30-60% de los ingresos evadidos	
Polonia	Multa, máximo, 20 veces el pago mínimo en Polonia y el interés legal (el nivel de pago mínimo lo establece el gobierno con carácter anual, en 2010 era de 325 €, aprox.) El interés legal anual para 2010 es el 10%		
Portugal/1	Importe máximo de la sanción: 50% del impuesto no pagado; interés compensatorio: el 4% por año hasta que se presente la declaración. Después de que el contribuyente sepa la cantidad de débito exacta, este pagará devengos de interés de %1/ mes. /1		
Rep. Eslovaca	Por falta de pago en plazo o importe indebido se aplica el interés por defecto calculado sobre el importe debido impagado tras la fecha de vencimiento multiplicado 4 veces por el tipo principal de interés del Banco Nacional Eslovaco vigente en la fecha del nacimiento de la deuda o desde al siguiente al que hubiera debido efectuarse o deducirse el pago anticipado o abonarse o deducirse el pago fraccionado o en la fecha de devolución de la deducción realizada en exceso que hubiese devuelto la administración tributaria al contribuyente. En caso de que la multiplicación por 4 del tipo principal de interés del Banco Nacional Eslovaco no alcanzase el 15%, se aplicará el tipo de interés anual del 15%.		
Eslovenia/1	No se define en la ley como infracción el impago o pago fuera de plazo de del impuesto sobre la renta de las personas físicas.	No se define en la ley como infracción el impago o pago fuera de plazo de del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.	El impago del IVA en el plazo establecido se contempla como infracción tributaria grave o muy grave y acarrea multas de: 2.000-125.000 € (infracciones tributarias graves). 375.000 € (infracciones tributarias de especial gravedad)1.
España	50 a 150% del importe		
Suecia	Interés del 1 AL 16%		
Suiza	Varía en función del cantón		
Turquía	Recargo por demora 2,5% mensual		
Reino Unido/1	Se aplica interés a todo impuesto pagado con demora a un tipo variable. Se aplica un recargo del 5% a todo impuesto impagado tras 28 días desde la fecha de vencimiento; 5% adicional en caso de impago tras 6 meses.	Interés solamente	Sistema automatizado de recargos progresivos basado en el número de veces que se retrasa el pago en el transcurso de un periodo de 12 meses naturales prorrogado por cada nueva demora en la presentación o en el pago. Tras advertencia notificada el recargo se aplica al 2% del IVA impagado y se incrementa al 5%, 10% y 15% del importe pagado con retraso.

Tabla 57. Sanciones e intereses en caso de falta de pago en plazo (continuación)

País	Descripción de la sanción por tipo de impuesto		
	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas	IVA
EEUU	<p>La sanción es de ½ del impuesto impagado por mes (o parte del mes) hasta el 25%. El tipo se incrementa en un 1% por mes cuando el expediente proviene de una inspección y se reduce en ¼ cuando el contribuyente se aviene a los términos del pago y lo efectúa en plazo. La sanción por no presentación se reduce en el importe de la sanción por impago. La sanción por impago proveniente de una inspección o del cálculo del impuesto que se haga posteriormente comienza en el plazo de 21 días naturales desde la notificación al contribuyente (o de 10 días laborables para importes iguales o superiores a \$100.000) desde la fecha de la notificación hasta la fecha del pago. Para calcular la sanción por incumplimiento del pago, se le aplica a la sanción el interés por falta de declaración a partir de la fecha de la notificación y la intimación al pago (la fecha de cálculo de la sanción) y hasta que se abone la sanción. El interés por falta de declaración y la sanción devengan intereses, el compuesto diario, al tipo que publica con carácter trimestral el IRS. El tipo de interés por falta de declaración para el trimestre natural más reciente es del 4% (6% en el caso de falta de declaración por sociedades que supere los \$100.000).</p>		No existe IVA nacional
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE			
Argentina	<p>Sanción: entre el 50% y el 100% del impuesto evadido. Interés: El compensatorio del 2% mensual calculado desde la fecha de vencimiento; y uno penal adicional del 3% por mes desde la fecha de presentación de la acción ante los tribunales.</p>		
Bulgaria	<p>El tipo de interés es 10 puntos sobre el tipo de interés básico fijado por el Banco Nacional. No se aplica sanción</p>		
China	<p>En caso de incumplimiento la autoridad tributaria cobra el importe impagado más una tasa por demora (0,05%) del importe impagado, así como una sanción de entre el 50 y el 500% del impuesto impagado.</p>		
Chipre	<p>5,35% de interés anual desde la fecha de vencimiento. El tipo de interés lo establece al inicio de cada ejercicio el ministro de hacienda. Sanción del 5% sobre el impuesto debido si no se realiza el pago en 30 días desde la fecha de vencimiento y el impuesto debido se refiere a la declaración tributaria anual (autoliquidación, liquidación) . <u>Disposiciones especiales</u> retenciones debidas: interés del 5,35% por año desde la fecha de vencimiento más sanción del 1% por cada mes que se demore el pago. Retenciones del impuesto sobre la renta debidas, de los pagos a no residentes, (artículos 21-23 ITL): un importe del interés igual al importe del impuesto debido si no se realiza el pago en la fecha de vencimiento. Impuesto temporal (pagos a cuenta) debidos por actividades de seguros a largo plazo estimados al 1,5% sobre el importe bruto de las primas de los seguros: interés del 5,35% anual desde la fecha de vencimiento y multa del 1% por cada mes de retraso por encima de 2 meses. Si la estimación la hace el director, la sanción de paga por cada mes de demora. El total del recargo adicional no podrá superar el 11%.</p>		10% del impuesto debido más interés al tipo de interés vigente
La India	<p>Interés del 1% mensual (tipo simple). Además, sanción pecuniaria que determina el funcionario que calcula el impuesto. El importe máximo de esta sanción pecuniaria es el correspondiente al impuesto debido. La fecha de vencimiento comienza a partir del ejercicio fiscal correspondiente (es decir, el 31 de marzo). No se aplica una combinación de intereses de demora y sanciones pecuniarias.</p>		
Indonesia	<p>La sanción por demora implica un interés del 2% (al tipo simple) por mes transcurrido desde la fecha prevista. No se aplica sanción pecuniaria adicional por demora en el pago de los impuestos.</p>		
Letonia	<p>Interés de demora al 0,05% diario sobre el pago insatisfecho.</p>		
Lituania	<p>Se impone una sanción por demora con un interés del 0,05% diario desde el 1 de abril de 2009, siendo el importe máximo por demora el importe del impuesto no pagado o constitutivo de delito. El tipo del interés de demora de la sanción revisado trimestralmente desde el 1 de octubre de 2010 es del 0,03%). Además, se impone una sanción pecuniaria que va desde el 10% al 50% del impuesto debido. En caso de inspección, existe una combinación de la sanción de interés de demora y la sanción pecuniaria.</p>		

Tabla 57. Sanciones e intereses en caso de falta de pago en plazo (continuación)

País	Descripción de la sanción por tipo de impuesto		
	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas	IVA
Malasia	Sanción del 10% a la fecha de vencimiento, más 5% en caso de impago en los 60 días siguientes a la fecha de vencimiento. 10% de sanción únicamente en el caso de demora en los plazo		No aplic.
Malta	Interés del 1% mensual en caso de demora		1% del importe de IVA excedente sobre las deducciones sin contabilizar los excesos de crédito trasladados de ejercicios atrasados, más 23 euros. Se devengará un interés sobre todo impuesto no pagado en la fecha fijada al tipo del 1% mensual o a otro tipo que se establezca.
Rumanía	Interés del 0,05% diario		
Rusia	El tipo de interés de la sanción de recargo por demora se calcula a partir del 1/300* del tipo de refinanciación del Banco Central de Rusia. Además, se impone una sanción pecuniaria que va desde el 20% al 40% (fraude) del impuesto debido. No se aplica una combinación de intereses de demora y sanciones pecuniarias.		
Arabia S.	No disp.	En caso de no realizarse el pago del impuesto en plazo, al contribuyente se le aplicará una multa por demora del (1%) del impuesto no pagado por cada (30) días de demora.	No disp.
Singapur/1	5% del importe debido, 1% adicional del impuesto impagado por cada mes completo transcurrido hasta el 12%.		5% del importe debido, 2% adicional del impuesto impagado por cada mes completo transcurrido hasta el 50%.
Sudáfrica	El interés se aplica sobre el capital pendiente al 9,5% anual	El interés se aplica sobre el capital pendiente al 9,5% anual	10% en concepto de sanción sobre el impuesto no pagado en plazo o no pagado. El interés se cobra al tipo fijado periódicamente por el Ministerio de Hacienda para la deuda al Estado. Delito penal.

Fuentes: IBFD; representantes de las administraciones tributarias nacionales y resúmenes de las prácticas inspectoras elaborados por la Administración tributaria y aduanera de los Países Bajos. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Tabla 58. Sanciones e intereses por incumplimiento de la declaración correcta de la deuda tributaria

País	Descripción de la sanción por tipo de impuesto		
	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas	IVA
1) Países de la OCDE			
Australia/1	No se aplica sanción si se emplea la diligencia debida al realizar la declaración. La sanción varía entre el 25% y el 75% del impuesto final. El tipo de la sanción se fija en función de la conducta del contribuyente, pudiendo incrementarse o reducirse por la sanción impuesta, desde el 0% al 90% del impuesto final. Se suman los intereses correspondientes a lo no declarado.		
Austria	Sanciones de hasta el doble del impuesto evadido.		
Bélgica	I) Recargo en caso de beneficios no declarados que excedan de €620. No se aplica el recargo si no hay intencionalidad. El recargo varía desde el 10 al 200% del impuesto impagado, pero la suma de ambos importes no puede exceder el beneficio no declarado. II) Sanción administrativa entre €50-€1.250. Sin embargo, la sanción no se aplica cuando se ha impuesto un recargo suficiente.		
Canadá	Si la omisión se ha repetido en un plazo de 3 ejercicios, la sanción es del 10% del importe que deba integrarse en la renta. Se liquidan sanciones tanto federales como provinciales al contribuyente. Si la omisión o declaración incorrecta es intencionada se aplica una sanción del 50% del impuesto correspondiente a la renta no declarada u omitida.	Si la omisión se ha repetido en un plazo de 3 ejercicios, la sanción es del 10% del importe que deba integrarse en la renta. En caso de presentar una declaración falsa o de incurrir en omisión de forma consciente o negligente, la sanción es la mayor de las siguientes cantidades: \$100 o del 50% del importe del impuesto omitido. Además la CRA puede presentar cargos penales que se resuelvan con una multa de entre el 50 y el 200% del impuesto no declarado y penas privativas de libertad de hasta 5 años.	El incumplimiento por omisión o declaración incorrecta intencionada estará sujeto a la mayor de las siguientes sanciones: €250 o el 25% de la ventaja fiscal neta obtenida. Una declaración falsa, omisión, destrucción o modificación de los documentos puede conllevar una multa entre el 50 y el 200% del importe evadido o la ventaja obtenida; o entre \$1.000 y \$25.000 si no pudiera determinarse dicho importe. Además de la multa, puede imponerse pena privativa de libertad de hasta dos años, más otras sanciones que puedan imponerse en virtud de lo previsto en la legislación.
Chile	1,5% de interés por mes de demora (mes total o parcial). Multa entre el 5 y el 20% del impuesto evadido. En caso de declaración fraudulenta de la deuda tributaria, los límites anteriores se incrementan hasta el 50 y el 300% respectivamente más enjuiciamiento penal.		
Rep. Checa	Se aplica una sanción del 20% sobre el incremento del impuesto resultante de la inspección. La sanción y los intereses se aplican simultáneamente. Esta sanción se aplica igualmente para minorar un crédito fiscal/credito tributario. Si esta disminución es el resultado de una inspección se aplica una sanción del 5%.		
Dinamarca	En caso de evasión grave, la sanción será del 100-200% del impuesto evadido con posibilidad de pena privativa de libertad de hasta 4 años.		
Estonia	Puede imponerse sanción de hasta EEK18.000 al contribuyente persona física y de EEK 200.000 a sociedades. Si el contribuyente solicita un escalonamiento de la deuda, la administración tributaria puede interrumpir el cobro de intereses.		
Finlandia	Para los errores culposos, la sanción es de €150-300; sanción de hasta el 30% de la renta no declarada en caso de infracción dolosa o imprudencia grave; según el Código Penal, la sanción por fraude fiscal es hasta 2 años de cárcel.	Sanción de hasta el 30% del IVA no liquidado; para infracciones muy graves sanción de hasta el 100% del IVA no liquidado o €15.000	
Francia	Sanción desde el 10 al 80% del impuesto eludido así como interés de demora del 0,4% mensual. En caso de fraude fiscal, sanción de hasta €37.500 y la posibilidad de pena privativa de libertad de hasta 5 años; las sanciones pueden ser mayores en caso de reincidencia. Los tribunales pueden decidir también la suspensión del permiso de conducir y prohibir el ejercicio de cualquier actividad económica hasta 3 años.		
Alemania	En general, no se aplica sanción, salvo si la omisión o comunicación incorrecta tiene carácter intencionado o responde a una negligencia manifiesta. Sanciones penales por declaración incorrecta dolosa (fraude fiscal hasta 5 años de cárcel; sanciones administrativas por negligencia grave hasta €50.000)		

Tabla 58. Sanciones e intereses por incumplimiento de la declaración correcta de la deuda tributaria. (continuación)

País	Descripción de la sanción por tipo de impuesto		
	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas	IVA
Grecia	Sanción de hasta el 2% mensual del impuesto debido (2,5% por mes por no presentación) hasta el 200% del impuesto final. En caso de que no haya importe pendiente del impuesto, la sanción es desde €117 a 1.170.		Sanción de hasta el 3% mensual (3,5% por mes por no presentación) hasta el 200% del impuesto final. En caso de que no haya importe pendiente del impuesto, la sanción es desde €117 a 1.170.
Hungría	Interés de demora + sanción de hasta el 50% del impuesto evadido		
Islandia	Sanción del 15%		1% diario desde la finalización del plazo hasta el 10%
Irlanda	En caso de condena se aplican distintas sanciones civiles y penales. Pueden aplicarse sanciones en lugar de recurrir a un procedimiento judicial. Los tipos varían del 3 al 100%, dependiendo del grado de culpabilidad y cooperación del contribuyente.	La sanción por omisión deliberada es el importe del impuesto no declarado. Esta sanción podrá reducirse al 75% si hay cooperación o al 50% (o menos) en caso de revelarse información.	
Israel	Por cada mes de demora, se impone una sanción de NS 200	No disp.	
Italia	Del 100 al 200% de la diferencia entre el impuesto debido y el impuesto pagado		
Japón	1) Sanción por declaración incompleta: del 10 o el 15%; 2) sanción por fraude: del 35 o el 40%		
Corea	Tipos de la sanción desde el 10 al 40% en función del tipo de omisión. En el caso de la omisión dolosa, la mayor de las siguientes cantidades: el 40% del impuesto liquidado o el 0,14% de la renta	El 10% del impuesto no declarado. En caso de incumplimiento doloso: el importe mayor entre el 40% del impuesto no declarado o 14% de la renta bruta.	El 10% del impuesto no satisfecho
Luxemburgo /1	Hasta el 400% del impuesto evadido En caso de fraude, cárcel de 1 a 5 meses y multas de hasta €1.250 o 10 veces el impuesto.		
México	Interés: 1,13% mensual. Sanciones y multas: entre el 55% y el 75% del impuesto impagado descubierto como resultado de la inspección. Ajustes por inflación		
Países Bajos/1	Infracción: sanción máxima 100% del importe del impuesto; 300% en caso de no declaración de bienes en el extranjero	Infracción: sanción máxima 100% del importe del impuesto	Falta de presentación: sanción máxima €4.920. Infracción: sanción máxima 100% del importe del impuesto
Nueva Zelanda	Las sanciones por declaración incompleta pueden imponerse como porcentaje del impuesto no declarado. Hay 5 categorías distintas de sanción por declaración incompleta: falta de diligencia debida 20%, posición tributaria inaceptable 20%, negligencia grave 40%, adopción de una posición tributaria abusiva 100% y evasión 150%		
Noruega	1%-60% de recargo calculado sobre la diferencia y 7% de intereses anuales sobre el incremento		0%-100%
Polonia	Multa, importe máximo de 720 veces un importe diario determinado, prisión y el interés legal (10%). El importe diario determinado se describe individualmente: mín. 2,5 €, máx., 400 € al día.		
Portugal/1	Importe máximo de la sanción: € 15.000,00 (IRPF) o € 30.000,00 (IRS e IVA); interés compensatorio: el 4% por año hasta que se presente la declaración. Después de que el contribuyente sepa la cantidad de débito exacta, este pagará devengos de interés de %1/ mes.		
Rep. Eslovaca	El interés por defecto (sanción) se calcula sobre el importe debido multiplicado 4 veces por el tipo principal de interés del Banco Nacional Eslovaco vigente en la fecha del nacimiento de la deuda o desde al siguiente al que hubiera debido efectuarse o deducirse el pago anticipado o abonarse o deducirse el pago fraccionado o en la fecha de devolución de la deducción realizada en exceso que hubiese devuelto la administración tributaria al contribuyente. Si dicha multiplicación por cuatro del tipo principal de interés del Banco Nacional Eslovaco no alcanza el 15%, se aplica un tipo de interés anual del 15% en el cálculo del interés por defecto (sanción).		

Tabla 58. Sanciones e intereses por incumplimiento de la declaración correcta de la deuda tributaria. (continuación)

País	Descripción de la sanción por tipo de impuesto		
	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas	IVA
Eslovenia/1	Se tipifica la falta de comunicación veraz, correcta o completa de datos en la declaración del impuesto como infracción tributaria grave cuya sanción es de multa, con la escala siguiente: IRPF: 400 a 1.200 EUR. IRS e IVA: 800 a 10.000 EUR (empresario individual). 1.200-15.000 EUR (microempresa o pequeña empresa). 3.200-30.000 EUR (mediana o gran empresa)/1		
España	50% a 150% del importe calculado por la administración tributaria. Si el contribuyente está de acuerdo con la liquidación final, la sanción puede reducirse en un 30% (en ese caso, la sanción mínima es un 35% del importe calculado)		
Suecia	Impuesto adicional del 2,5 al 20%		
Suiza	Varía en función del cantón		Interés del 5% anual sobre el importe corregido
EEUU	Las sanciones varían entre el 20 y el 75% del importe no declarado dependiendo de la gravedad de la infracción. Se aplica un interés a la sanción por falta de declaración (es decir, la sanción relativa a la veracidad de los datos) desde la fecha de vencimiento del plazo o del plazo ampliado hasta el pago. El interés por falta de declaración y la sanción devengan intereses, el compuesto diario, al tipo que publica con carácter trimestral el IRS. El tipo de interés por falta de declaración para el trimestre natural más reciente es del 4% (6% en el caso de falta de declaración por sociedades que supere los \$100.000).	No existe IVA nacional.	
Turquía	Sanción administrativa de hasta el 100% del impuesto no declarado más la mitad de la sanción por pago fuera de plazo. En caso de fraude fiscal, sanción de cárcel desde 6 meses a 3 años		
Reino Unido/1	Sanción de hasta el 100% del impuesto del impuesto final adicional, en función de la gravedad de la infracción		
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE			
Argentina	Sanción entre el 50% y el 100% del impuesto evadido. El compensatorio del 2% mensual calculado desde la fecha de vencimiento; y uno penal adicional del 3% por mes desde la fecha de presentación de la acción ante los tribunales.		
Bulgaria	Sanción máxima BGN500 (art. 80, párrafo 1 de la Ley sobre el Impuesto sobre la Renta para Personas Físicas (LTINP))	Sanción máxima 3.000 BGN (art. 261 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas (CIAT))	Sanción máxima BGN10.000 (art. 181 de la Ley del IVA)
China	En caso de incumplimiento la autoridad tributaria cobra el importe impagado más una tasa por demora (0,05%) del importe impagado, así como una sanción de entre el 50 y el 500% del impuesto impagado.		
Chipre	El 5,35% de interés al año desde la fecha prevista en la legislación. Sanción del 5% sobre el impuesto debido no abonado en los 30 días desde la fecha de vencimiento. El 10% adicional del impuesto sobre la diferencia entre el impuesto final y el provisional si los ingresos declarados sobre la liquidación provisional (autoliquidación del ejercicio actual) es menor al 75% de los ingresos finales. No existe obligación de remitir la liquidación provisional si los ingresos se refieren a servicios asalariados. En casos de fraude o incumplimiento dolosos (la carga de la prueba recae en los ingresos), cabe imponer sanción añadida al impuesto acordado como resultado del ajuste, siempre que se acuerde con las autoridades tributarias (compromiso de infracción). La cuantía de la sanción es decisión discrecional de quien practique la liquidación del impuesto.		10% del impuesto no pagado en plazo más interés del 8% anual

Tabla 58. Sanciones e intereses por incumplimiento de la declaración correcta de la deuda tributaria. (continuación)

País	Descripción de la sanción por tipo de impuesto		
	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas	IVA
La India	No se aplica sanción de interés de demora a esta categoría de infracciones. La sanción pecuniaria se calcula entre el 100 y el 300% del impuesto evadido. Esta sanción pecuniaria es particular para casos de declaración de información inexacta y de ocultación de ingresos. La sanción pecuniaria se devenga desde la fecha en que el funcionario que practica la liquidación la decreta.		
Indonesia	La sanción por demora implica un interés del 2% (al tipo simple) del impuesto debido por mes en el caso de este tipo de infracciones. La sanción pecuniaria se calcula entre el 200 y el 400% del impuesto evadido. Se aplica una combinación de intereses de demora y sanciones pecuniarias.		
Letonia	La demora en el pago devenga intereses al 0,05% por cada día de demora. La responsabilidad por las reducciones de la deuda tributaria que debe abonarse en el presupuesto se anticipan de acuerdo con el volumen: sanción del 30 al 100% más intereses en caso de demora en el pago. Se procede de la misma manera respecto al IVA, además, si el sujeto pasivo no envía su declaración en el plazo de un mes desde la fecha fijada o declara información falsa en la presentación, o, tras recibir requerimiento de la administración tributaria no remite la documentación para verificar los cálculos del impuesto, el Servicio Estatal Tributario letón está autorizado a excluir a dicho sujeto pasivo del registro del impuesto. La sanción pecuniaria por falta de comunicación de la deuda tributaria se impone al representante oficial de la sociedad conforme a lo siguiente: 1) LTL 200-500 (la alternativa a esta sanción es una amonestación); 2) LTL 500-1.000 (en caso de reincidencia en el plazo de 12 meses); 3) LTL 2.000-4.000 (en caso de elusión o evasión fiscal si no fuesen constitutivos de delito penal).		
Lituania	Tanto las personas físicas como las jurídicas se consideran responsables de una comunicación incorrecta de la deuda tributaria si concurre la intención de evadir el impuesto. En tal caso, cabe imponerse: la revocación de las facultades de desempeñar trabajos concretos, multa, restricción de libertades o prisión de hasta 3 años. Se impone asimismo sanción de intereses de demora del impuesto no declarado (el tipo del interés de demora se establece cada trimestre) y, en caso de inspección fiscal, además, una sanción pecuniaria que varía entre el 10 y el 50% del impuesto debido.		
Malasia	Sanción igual al importe del impuesto eludido. Discrecionalmente: 45% del impuesto final en caso de primera infracción.	No aplic.	
Malta	0,75% mensual del impuesto no declarado excepto en caso de que este resulte de una inspección, en cuyo caso se aplica un incremento progresivo en el porcentaje dependiendo de si se trata de la primera infracción o ulteriores	10% del total de -(a) el saldo positivo si lo hubiera, entre el impuesto repercutido real y el impuesto repercutido declarado y (b) el saldo positivo si lo hubiera entre las deducciones declaradas y el importe correcto de dichas deducciones.	
Rumanía	No está prevista la aplicación de sanciones en caso de comunicación incorrecta de las obligaciones tributarias		
Rusia	El tipo de interés de la sanción de recargo por demora se calcula a partir del 1/300* del tipo de refinanciación del Banco Central de Rusia. Además se impone, en concepto de sanción pecuniaria, el pago de RUR 200 por la infracción de la obligación de presentar la declaración. Se aplica una combinación de intereses de demora y sanciones pecuniarias		
Arabia S.	No disp.	En caso de fraude, se impone multa del 25% del impuesto no pagado.	No disp.
Singapur/1	La sanción depende de la naturaleza de la infracción. Sanción máxima en caso de intento doloso de evadir el impuesto: 300% del impuesto no pagado. La sanción no podrá exceder los \$10.000; Penas privativas de libertad, máximo 3 años.	Igual que el IRPF. El director de una sociedad puede ser encausado por complicidad en la comisión del delito.	La sanción depende de la naturaleza de la infracción. Sanción máxima por fraude, 300% del impuesto no pagado. La sanción no puede exceder de \$10.000; Penas privativas de libertad, máximo 7 años.
Sudáfrica	Impuesto adicional igual 0-200% del impuesto no pagado o del importe de la devolución derivada de la infracción, omisión o declaración incorrecta (el tipo del impuesto adicional depende del grado de culpabilidad y de la existencia o no de circunstancias atenuantes); o encausamiento en caso de delito de evasión fiscal: la autoridad judicial puede imponer una multa o pena de cárcel no superior a 5 años		

Fuentes: IBFD; representantes de las administraciones tributarias nacionales. (Las notas de pie de página a la tabla se encuentran al final del Informe.)

Notas a las Tablas

Tabla 1. Dispositivos institucionales de la administración tributaria y principales impuestos gestionados por los organismos nacionales de administración tributaria

/1. **Bélgica:** el Servicio Público Federal de Finanzas se compone ahora de seis administraciones generales: 1) fiscalidad; 2) recaudación y recuperación de tributos; 3) fraude fiscal grave; 4) aduanas e impuestos especiales; 5) documentación patrimonial y 6) Tesoro Público; **Chile:** el organismo de administración tributaria (el Servicio de Impuestos Internos, SII) es el responsable de los procedimientos para el cumplimiento con las obligaciones tributarias, la inspección y aplicación de los impuestos nacionales; La gestión de los aranceles aduaneros corresponde al Servicio Nacional de Aduanas, el SDA; en tanto que la recaudación de los tributos es responsabilidad de la Tesorería General de la República; **China:** Organismo independiente con un ministro; **Chipre, Luxemburgo, Malta:** tienen direcciones independientes para la administración de impuestos directos, indirectos y aduanas e impuestos especiales; **Dinamarca:** desde marzo de 2010, la Administración Tributaria danesa se ha fusionado con el Ministerio de Hacienda para integrar un solo organismo de administración tributaria autónomo unificado que cuenta con una estructura corporativa, al frente del cual se halla un organismo (interno) único que preside la Secretaría Permanente del Ministerio de Hacienda. La denominación oficial de este nuevo organismo público integrado es *Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda)*; **Alemania:** los 16 ministerios de los estados federales (*Länder*) administran independientemente los impuestos principales, supeditados a la coordinación y supervisión del Ministerio de Hacienda Federal; además, la Oficina Tributaria Central (Federal), supeditada al Ministerio de Hacienda Federal, lleva a cabo ciertas funciones centralizadas; **Italia:** las funciones relativas a la administración tributaria están divididas entre una serie de organismos estatales y con participación estatal: 1) Agencia de Administración Tributaria (*Agenzia Entrate*), (operaciones principales), 2) *Guardia di Finanza* (fraude fiscal), 3) Aduanas (impuestos especiales e IVA sobre importaciones), 4) *Equitalia Spa* (recaudación de deudas tributarias) y 5) SOGEI (proceso de datos); **Malasia:** existen dos organismos semiautónomos, cada uno de ellos, con una dirección integrada por funcionarios externos: una dirección para los impuestos directos y otra para aduanas e impuestos especiales (encargada, además, del impuesto sobre las ventas); **Polonia:** bajo la dirección común del Secretario de Estado; **Suecia:** Agencia Tributaria sueca con consejo asesor; **Suiza:** los impuestos directos se administran a nivel infranacional (por los cantones); **Turquía:** las operaciones de administración tributaria las ejecuta una autoridad semiautónoma denominada Presidencia de la Administración Tributaria, encargada de la prestación de todas las principales funciones de gestión tributaria. Para el desempeño de dicho mandato, existen dos organismos de apoyo, a saber: un Consejo de Inspectores de Tributos (integrado por más de 300 funcionarios), al que corresponden las inspecciones a los grandes contribuyentes con mayores rentas y patrimonio, y el Consejo de Inspección de Finanzas (integrado por más de 100 funcionarios), que es el que lleva a cabo ciertas inspecciones limitadas de grandes contribuyentes, inspecciones internas de control del gasto público y las inspecciones internas de la citada Presidencia.

/2. **Bélgica:** administración general específica de aduanas e impuestos especiales; **China:** varía entre las distintas provincias; **Chile:** no obstante, su administración tributaria (el SII) establece la base imponible para aplicar tasas a vehículos de tracción mecánica; **Estonia:** impuestos sobre vehículos de tracción mecánica pesados; **Finlandia:** la gestión de los impuestos especiales y los impuestos sobre vehículos de tracción mecánica corresponde a organismos estatales independientes; **Alemania:** los organismos tributarios determinan los valores de los inmuebles para el cálculo del impuesto sobre los bienes inmuebles que recaudan los municipios; la gestión del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica corresponde a los organismos de administración tributaria de los *Länder* a través de la transferencia oficial de competencias hasta el 30 de junio de 2014; **Islandia:** se introdujo de nuevo el impuesto sobre el patrimonio en 2010 para patrimonios netos de 2009, 2010 y 2011; **Corea:** impuesto global sobre la tenencia de bienes inmuebles introducido en 2005, el tramo superior del impuesto sobre bienes inmuebles se liquida como impuesto nacional; **Países Bajos:** * impuesto municipal sobre bienes inmuebles; adquisición de impuestos de la Administración Tributaria y Aduanera. **el impuesto sobre el patrimonio se halla incorporado al IRPF desde 2001; **Nueva Zelanda:** el Servicio de Aduanas de Nueva Zelanda recauda el Impuesto General sobre Bienes y Servicios sobre las importaciones; **Arabia Saudí:** el IRPF está limitado a contribuyentes personas físicas que ejerzan actividades profesionales, como son los asesores contables, médicos o asesores jurídicos; **Sudáfrica:** recauda las aportaciones al fondo para el seguro de desempleo en nombre del Ministerio de Trabajo; **España:** la Agencia Estatal de Administración Tributaria colabora únicamente en algunos aspectos; el impuesto sobre el patrimonio se suprimió en 2008; Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte; **Reino Unido:** la HRMC recauda las cotizaciones al Seguro Social Nacional.

Tabla 2. Competencias delegadas a los organismos de administración tributaria nacionales

1. Datos individualizados para los países que cuentan con más de un organismo tributario.

/2. **Australia:** no en el caso de multas impuestas por un tribunal; **Bélgica:** *Los acuerdos previos, consultas y procedimientos similares los emite el Servicio de acuerdos previos en materia tributaria. Se trata de un organismo autónomo dentro del Servicio Público Federal de Finanzas. La condonación de intereses y multas por delitos tributarios es competencia del Ministro; sin embargo, en el caso de los impuestos especiales, dicha condonación corresponde a los directores regionales; **Francia:** contratación mediante oposición; **Alemania:** en términos generales, los 16 ministerios federales tienen capacidad decisoria sobre su estructura interna. Las decisiones fundamentales sobre las dotaciones de personal y su composición las realizan el Estado y los Parlamentos Federales en la

Tabla 2. Competencias delegadas a los organismos de administración tributaria nacionales (continuación)

elaboración del presupuesto. Cada uno de los 17 ministerios puede contratar personal con las limitaciones que les establezcan sus dotaciones presupuestarias y pueden influir sobre los criterios de contratación. El despido del personal es virtualmente imposible conforme a la ley alemana sobre personal funcionario. La mayoría de los 16 ministerios estatales y el MH federal operan con sus propias tecnologías de la información; Indonesia: fija ciertos niveles de servicio, aunque no con carácter general; Luxemburgo: sanciones, únicamente. Los datos se refieren a las Direcciones de impuestos directos e IVA; México: * se requiere la obtención de autorización de una agencia estatal distinta (la Secretaría de la Función Pública) para modificar el número y tipo de personal de la institución. ** Los nombramientos de 6 de los 11 altos cargos corresponde al Presidente en cuanto a la designación y al Senado en cuanto a la ratificación; Arabia Saudí: algunas de estas facultades dependen de la autoridad directa del Ministerio de Hacienda, del que depende jerárquicamente el DZIT (Departamento de Zakat e Impuesto sobre la Renta); España:* las resoluciones tributarias corresponden a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda. ** La contratación del personal se hace por oposición pública. La contratación y despido de personal se rige por lo previsto en la Ley de la Función Pública. En la práctica, el despido es inexistente; Reino Unido: los objetivos de la administración pública deben acordarse con los ministros.

Tabla 3. La recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales: las funciones de algunos de los organismos de administración tributaria

/1. En la Tabla se identifican los organismos de administración tributaria cuya responsabilidad principal no es la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales, pero que desempeñan funciones auxiliares a las correspondientes entidades que llevan a cabo la recaudación.
/2. **Austria:** las inspecciones habituales en relación con las cotizaciones a los seguros sociales e impuesto sobre salarios corresponden tanto al organismo de administración tributaria como al de seguridad social; **Chile:** migró desde un sistema de reparto a uno de capitalización en 1981, gestionado íntegramente por instituciones privadas; el organismo de administración tributaria colabora en la gestión del Fondo Nacional de Salud proporcionado la información concerniente a las rentas percibidas, etc.; **Corea:** notifica datos acerca de ingresos a la Corporación Nacional de Seguros de Salud; **Luxemburgo:** únicamente el organismo de administración tributaria directo ejerce tareas de apoyo a la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales; **Rusia:** desde 2010, la competencia de la recaudación de las cotizaciones a los seguros sociales está transferida a fondos sociales; **Singapur:** el IRAS ejerce funciones auxiliares de transmisión de información concerniente a ingresos de los contribuyentes empleados por cuenta propia a Consejo del Fondo Central de Previsión; **España:** el Gobierno ha aprobado recientemente un plan mediante el que se prevé aumentar la colaboración entre la Agencia Tributaria y la Tesorería de la Seguridad Social basándose en tres elementos: 1) uso compartido de las bases de datos de los organismos; 2) la puesta en marcha de acciones de control conjuntas y el diseño de actuaciones de recaudación coordinadas para mejorar la eficacia en la recaudación de las cotizaciones a la seguridad social no pagadas.

Tabla 4. Algunas funciones de naturaleza distinta a la tributaria de los organismos de administración tributaria (con mención de las funciones)

/1. **Australia:** desde el 1 de julio de 2010, ha asumido la responsabilidad de la administración de los bienes equivalentes a impuestos especiales (EEGs) que se importen a Australia y se almacenen en virtud de licencia expedida con arreglo a lo previsto en el artículo 79 de la ley de aduanas (*Customs Act 1901*); **Austria:** la unidad contra el empleo ilegal controla también la gestión de la seguridad social, la oficina de inmigración y control del comercio o de las exenciones mercantiles; **Bélgica:** * administración general específica de aduanas e impuestos especiales. ** Coopera directamente o a través del suministro de información con el servicio público encargado de las prestaciones sociales, ayudas por menores dependientes, los préstamos a estudiantes, etc.; entre otras actividades no tributarias se incluyen las actividades de lucha contra el terrorismo en puertos y aeropuertos; **Bulgaria:** funciones estadísticas; recauda ciertas deudas no fiscales para el presupuesto del Estado central (por ej. control de multas de tráfico); **Canadá:** * aduanas: recauda aranceles y tributos así como los tributos atrasados; ** menores dependientes y préstamos a estudiantes (únicamente recauda importes vencidos no pagados). *** valoración de la propiedad (solo efectúa las valoraciones necesarias a los fines del impuesto sobre la renta). **** Otros: (gestión de planes humanitarios nacionales, recauda deudas en nombre de otros departamentos de la administración, distribución de las ayudas sociales federales y provinciales; **Chipre:** a los fines de calcular los ingresos o el capital imponible; **República Checa:** supervisa loterías y juegos de azar; **Dinamarca:** devolución exportaciones agrícolas; **Finlandia:** funciones estadísticas; gestión y contabilidad de bienes estatales y locales; **Francia:** a la Dirección General de Finanzas Públicas (DGFP), creada en abril de 2008 le corresponde la administración tributaria y la gestión de las cuentas públicas; **Alemania:** primas a la ocupación de la vivienda por los propietarios, deducciones por inversión, medidas concebidas para promover el ahorro, tributos a la Iglesia; **Grecia:** Tesoro y del Presupuesto, laboratorio químico estatal, dominio público y patrimonio nacional; **Hungría:** *la fusión de las administraciones tributaria y aduanera a partir de 2011 forma parte de la agenda del Gobierno. **La Oficina Central de la Agencia Tributaria, APEH, recauda las cuotas de pertenencia a los fondos de pensiones; **Islandia:** registro mercantil y supervisión de las normas contables; **Japón:** gestiona el sector de las bebidas alcohólicas; **Corea:** el Servicio Tributario Nacional gestiona únicamente el reembolso de los préstamos; **Letonia:** contabilidad, evaluación, reclamación y destrucción de propiedades en virtud de la jurisdicción estatal. Prevé las concesiones de la condición de entidad de interés público. Aceptación de declaraciones de funcionarios públicos; **Luxemburgo:** la administración tributaria luxemburguesa se encarga de la administración de los inmuebles de titularidad estatal (celebra contratos, recauda alquileres, etc);

Tabla 4. Algunas funciones de naturaleza distinta a la tributaria de los organismos de administración tributaria (con mención de las funciones) (continuación)

Malasia: colabora en la recaudación de los préstamos concedidos para la educación superior por cuenta del Fondo Nacional de Educación Superior; **México:** la administración tributaria también controla la actividad de las empresas que prestan servicios de cambio de divisas y de transferencias de dinero; **Países Bajos:** la administración tributaria y aduanera gestiona la vivienda social, las prestaciones sanitarias públicas, ayudas a la infancia y las prestaciones complementarias para el cuidado de la infancia; **Nueva Zelanda:** gestiona el "KiwiSaver", un plan de ahorro voluntario que se inició en julio de 2007, con la intención de fomentar el ahorro entre las rentas medias y bajas y que disfruta de diversos incentivos tales como créditos fiscales a los empleados y a los partícipes. Los fondos se invierten a través de gestores comerciales de fondos; **Rumanía:** aplica en su país algunas sanciones internacionales, tales como la congelación de activos, sanciones que han establecido el Consejo de Seguridad de las NU o el Consejo de Ministros de la UE; **Rusia:** concede las licencias para ciertas actividades (tales como las de los juegos de azar en las propias casas de apuestas, y las de apuestas mutuas), el control de las actividades de lotería y la concesión de las licencias de loterías nacionales de financiación privada, además de gestionar un registro estatal unificado de loterías, control y supervisión de la elaboración de productos del tabaco y volumen de negocio; **Arabia Saudí:** el DZIT recauda tanto el *Zakat* como el Impuesto; pero la recaudación del primero se destina a prestaciones sociales y se distribuye a sus destinatarios a través del Departamento de la Seguridad Social; **Singapur:** órgano de reglamentación para tasadores de la propiedad; **Eslovenia:** recaudación de ciertas obligaciones no fiscales; **España:** la administración tributaria no colabora en la recaudación, aunque tienen lugar en la práctica la colaboración y cooperación continuas; **UK:** en virtud de la Ley de Fronteras, Ciudadanía e Inmigración (Borders, *Citizenship and Immigration Act 2009*), la gestión de aduanas se trasladó al personal de la Agencia de Aduanas del RU (*UK Border Agency*) junto con el traslado de 4.890 empleados del HRMC. Recopilación y comunicación de datos a la Oficina Nacional de Estadísticas para la elaboración de las estadísticas sobre el comercio de ultramar y el cálculo de la balanza de pagos del RU, la aplicación del derecho en relación con la Ley de Procedimiento Penal de 2002.

Tabla 5. Selección de características de la estructura organizativa de los organismos de administración tributaria

1. **Australia:** entorno, redes, equipos informáticos y mantenimiento subcontratados; **Austria, Italia:** funciones de TI proporcionadas por el Ministerio de Hacienda central o ministerio equivalente; **Canadá:** planes de cumplimiento para grandes contribuyentes; **Chile:** *su Administración Tributaria (SII) sólo realiza la primera fase del procedimiento de recaudación. ** Únicamente en relación con las declaraciones de impuestos y la tramitación de declaraciones juradas; **Chipre:** * el Departamento de IVA cuenta con una unidad de grandes contribuyentes; ** Durante muchos años, el Departamento de Impuestos Directos no ha incoado procesamientos penales; **Dinamarca, Finlandia, Islandia, Reino Unido y República Eslovaca:** las funciones de TI están, en gran medida, subcontratadas; **Francia:** la administración tributaria francesa no dispone de un servicio específico de gestión de particulares con grandes patrimonios, que corresponde a los servicios locales. No obstante, existe una dirección especial con el nombre DNVSF (Direction Nationale de Vérification des Situations Fiscales) encargada de controlar a los particulares con mayores patrimonios, según se define (véase la descripción de los criterios de inclusión en la Tabla); **Alemania:** la mayoría de los estados cuentan con una oficina tributaria para realizar las inspecciones de los grandes contribuyentes y llevar a cabo las funciones relacionadas con el fraude fiscal, unidades especializadas en la recaudación; unidades de recursos y funciones de TI propias en su totalidad; **Grecia:** funciones de inspección de grandes contribuyentes; **Islandia:** el departamento de Aduanas se encarga de la recaudación de deudas; **Irlanda:** aunque el organismo tributario no dispone de una unidad especial encargada de recursos y controversias, sí ejerce funciones de segunda instancia administrativa en cuanto a los recursos. Los administrados presentan sus quejas en la oficina local, envían su expediente o interponen recurso para que se examine por vía interna o externa o recurren en otra instancia conforme a las disposiciones legales (a través de otros órganos como la Comisión de Arbitraje Fiscal -Appeals Commissioners-, la oficina del Defensor del Contribuyente -Ombudsman's Office- o el Tribunal de Igualdad -Equality Tribunal-; **Italia:** subcontratada la recaudación de deudas a una entidad independiente (Equitalia Spa). El fraude fiscal recae fundamentalmente sobre la Guardia di Finanza; **Japón:** las unidades especiales se encuentran en el ámbito de la administración regional y examinan cuestiones de fiscalidad internacional relativas a personas físicas con ingresos elevados y pequeñas y medianas empresas; **Corea:** * la sección de grandes contribuyentes opera únicamente en el ámbito administrativo regional. ** la sección de recaudación de deudas opera en el ámbito administrativo regional en el caso de grandes contribuyentes únicamente; **Letonia:** las tareas de TI se han subcontratado parcialmente; **Lituania:** la administración tributaria cuenta con un departamento de TI independiente que presta servicios de apoyo interno y de soporte de sistemas, aunque las tareas de desarrollo de sistemas las realizan empresas externas; **México:** las funciones de TI las desempeña una sección especial de la organización, aunque gran parte de las tareas se hallan subcontratadas; **Países Bajos:** * existen secciones de grandes contribuyentes en las oficinas tributarias regionales. ** No existen secciones independientes dedicadas exclusivamente a los contribuyentes personas físicas con elevados ingresos, sino que se sigue un criterio coordinado de aplicación de un programa de supervisión horizontal; **Rumanía:** se organiza principalmente sobre la base del criterio funcional, aunque, también, se recurre al criterio de los *segmentos de contribuyentes* con estructuras especializadas dentro de la administración tributaria que se encargan de los grandes contribuyentes (un departamento de grandes contribuyentes) y de contribuyentes medios (42 unidades de condados para la gestión de este segmento); **Singapur:** existen departamentos independientes de grandes contribuyentes en el caso del impuesto de sociedades y del impuesto sobre bienes y servicios;

Tabla 5. Selección de características de la estructura organizativa de los organismos de administración tributaria (continuación)

Rep. Eslovaca: algunas oficinas tributarias cuentan con departamentos de inspección de grandes contribuyentes; Existe un departamento de técnicas de inspección de grandes contribuyentes creado en la Dirección Tributaria de la Oficina de grandes contribuyentes de Bratislava (se encarga de bancos, sucursales de bancos no residentes a efectos fiscales, agencias de seguros, sucursales de agencias de seguros no residentes, agencias de reaseguros y sucursales de agencias de reaseguros no residentes, contribuyentes con volúmenes de negocio >€33,2 millones; **España:** los tribunales económico-administrativos son parte del Ministerio de Hacienda, e independientes de la Agencia Tributaria. Además, aunque no existe una sección especial dedicada a personas físicas con elevados ingresos, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes está encargada de algunos de ellos; **Suecia:** la recaudación en periodo ejecutivo tanto de las deudas públicas como privadas son competencia de una Oficina de Recaudación independiente desde enero de 2008 y anteriormente integrada en la Agencia Tributaria sueca. Secciones independientes encargadas del fraude fiscal, aunque no de casos de evasión fiscal; **EEUU:** en trámites de crearse una sección encargada de personas físicas con ingresos elevados.

Tabla 6. Características destacadas de las Unidades de Grandes Contribuyentes

/1. **Bélgica:** a los efectos del IVA, si un contribuyente de la sección del IVA reúne los criterios para considerarse gran contribuyente, toda la sección se considera gran contribuyente. Con independencia de los criterios que les correspondan, se considerarán grandes contribuyentes las siguientes entidades: instituciones crediticias; compañías de seguros y reaseguros; sociedades cotizadas en el mercado de valores; sociedades de inversión. Las citadas entidades se hallan sujetas al control prudencial de la Comisión de Banca, Finanzas y Seguros. En caso de que el número medio anual de trabajadores supere los cien, la entidad en cuestión se considerará gran contribuyente; **Bulgaria:** además, aquellas sociedades que: 1. hubiesen obtenido una licencia de banca del Banco Nacional de Bulgaria, 2. sean compañías de seguros y reaseguros conforme a lo previsto en el Código de Seguros, 3. sean sociedades de aseguramiento de pensiones o de seguros voluntarios complementarios de desempleo o formación profesional con arreglo a lo dispuesto en el Código de la Seguridad Social, así como los fondos que provean y gestionen, 4 sean compañías de seguros de salud que hubiesen obtenido su licencia en cumplimiento de la Ley de Seguros de Salud; **Canadá:** el objetivo son las sociedades de gran tamaño y complejidad y sus entidades afines, incluidas las sociedades en fideicomiso, las asociaciones y las filiales controladas. Desde el 1 de abril de 2008, se modificó la definición de *gran empresa* para incluir a todas aquellas entidades para las que resultase efectivo el criterio de inspección del grupo de inspección de grandes empresas. Dado que el riesgo y la complejidad se han convertido en los factores de mayor importancia a la hora de decidirse si se considera o no a la entidad incluida en la categoría de gran empresa, podrá estudiarse la inclusión en este grupo de las declaraciones tributarias dentro del umbral de los \$250 millones si se cumplen estos nuevos criterios antes mencionados; **Chile:** múltiples criterios entre los que se incluyen el correspondiente a un elevado volumen de negocios, y capital y determinados sectores (financiero, minero y casinos) e inversores extranjeros y grandes entidades estatales y sin ánimo de lucro; **China:** la Administración Estatal de Impuestos (SAT) de China creó en 2008 un nuevo Departamento de Fiscalidad de Grandes Empresas con el fin de gestionar los asuntos fiscales de los grandes contribuyentes que tributan como sociedades. Actualmente, no existe un umbral claramente establecido que defina el grupo de grandes empresas, pero la SAT ha seleccionado a 45 grandes grupos empresariales de distintos sectores de actividad, bajo la denominación de *empresas objetivo* con el fin de experimentar la gestión y las prácticas de servicios; **Dinamarca:** las sociedades mercantiles que desempeñen actividades financieras o las compañías de seguros o de suministro de servicios o que se hallen sujetas al impuesto del tonelaje o tributen por hidrocarburos y las sociedades sujetas a tributación conjunta con otras que se incluyan entre las anteriormente citadas se consideran asimismo grandes contribuyentes; **Finlandia:** la oficina de grandes contribuyentes se encarga de la fiscalidad de bancos y compañías de seguros, las sociedades anónimas y de los grandes grupos empresariales que llevan a cabo operaciones internacionales además de la orientación, los servicios y la supervisión relacionados. El mandato de la oficina de grandes contribuyentes se extiende a toda Finlandia; **Alemania:** en general, las unidades específicas de la organización llevan a cabo inspecciones sobre el terreno. En algunos de los estados federales (*Länder*), se han establecido umbrales más altos para la categoría de *grandes contribuyentes*; **Hungría:** el método de cálculo de la capacidad fiscal está establecido por decreto del Ministro de Hacienda 37/2006 (XII.25.); a saber, se considerará "capacidad fiscal" la media anual de las obligaciones fiscales brutas de un contribuyente sobre el total (incluidas las subvenciones presupuestarias, las exenciones y deducciones del impuesto) dentro del plazo de prescripción; además, incluirá el mayor de entre el importe del IVA adeudado o los importes gravados y deducibles en términos de valor absoluto. El cálculo se basa en los datos fiscales disponibles a fecha del 1 de septiembre en el ejercicio fiscal anterior. En 2010, el límite de la capacidad fiscal se fijó en 2750 millones de HUF; **México:** estados extranjeros, organizaciones internacionales, miembros del servicio diplomático y consular mexicano. Poder Legislativo, federal y judicial y la administración pública centralizada Administración Pública Descentralizada. Los organismos constitucionalmente autónomos (tales como el Banco Central y la Comisión Nacional de Derechos Humanos). Agencias y empresas estatales de la Administración Pública Descentralizada: la compañía petrolera estatal (PEMEX) y sus subsidiarias, la Comisión Federal de Electricidad (CFE), el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE). Los residentes en el extranjero. Responsabilidad solidaria;

Tabla 6. Características destacadas de las Unidades de Grandes Contribuyentes (continuación)

Países Bajos: las sociedades del sector financiero (banca, seguros), del sector petrolero y gasístico (en sentido tanto ascendente como descendente) y del sector del suministro energético se consideran muy grandes contribuyentes. Todas las organizaciones sin ánimo de lucro con un valor fiscal ponderado estándar que supere los 37,5 millones de euros o las sociedades del sector financiero (banca, seguros), del sector petrolero y gasístico (en sentido tanto ascendente como descendente) y del sector del suministro energético. Los contribuyentes que no cumplan los criterios anteriores podrán incluirse en la categoría de inspección correspondiente a los muy grandes contribuyentes en caso de que presenten complejidad en cuanto a su fiscalidad o de que se perciba a un contribuyente como potencialmente susceptible de perfil alto o con un cierto grado de riesgo financiero; **Polonia:** Criterios subjetivos: un grupo en impuesto sobre el capital un banco; una entidad aseguradora; una unidad que actúe conforme a la prestación de servicios de negociación pública de valores y de fondos de inversión; una unidad que actúe conforme a la prestación de servicios de fondos de pensiones; una sucursal o agencia de una sociedad extranjera Criterios objetivos: ingresos netos anuales superiores a los 5 millones en el ejercicio anterior, participa como residente de forma directa o indirecta en la gestión de sociedades ubicadas en el extranjero o es quien ejerce el control de las mismas, o tiene participación en su capital, se gestiona directa o indirectamente por un no residente, o un no residente dispone de un mínimo del 5% de los votos en la junta de accionistas o en la junta general, siendo residente participa directa o indirectamente en la gestión de una entidad doméstica y de una entidad extranjera, o controla o tiene al mismo tiempo una participación en el capital de dichas entidades; **Rusia:** los criterios incluyen la cantidad de facturas al año, el número de activos, el número de empleados, la suma total de los impuestos federales, la inclusión en la lista de las entidades de importancia estratégica, la cantidad de los bienes de importancia estratégica para exportación, etc. Es posible que las cifras exactas varíen en función del sector de la actividad **Sudáfrica:** * además, las entidades que tengan vínculos con personas en relación con entidades incluidas en alguno de los criterios anteriores se incluyen también en la categoría de grandes empresas (LBC). ** LBC grupos de grandes empresas total de entidades (24.257)= entidades en grupos (13.215)+ entidades que no están en grupos (11.042). Número total de grupos de grandes empresas: 1.457; **España:** personas físicas con ingresos anuales >€1 millón o patrimonio >€10 millones. Socios o particulares estrechamente relacionados a otras personas jurídicas asignados a la Oficina Central de Grandes Contribuyentes o que gestionen operaciones financieras complejas.

/2. **Australia:** se incluyen los TTC que gestionan ciertas áreas clave prioritarias como son las cuestiones fiscales internacionales, banca, seguros y Energía y Recursos, incluido el impuesto sobre las rentas derivadas del petróleo (*Petroleum Rent Resources Tax*, PRRT) y el Régimen Equivalente al Impuesto Nacional (*National Tax Equivalent Regime*, NTER); **Canadá:** la cifra incluye tanto a 520 inspectores para grandes expedientes como a 120 para cuestiones internacionales que intervienen en diversos aspectos de los expedientes. De este total, aproximadamente el 20% corresponde a cargos directivos, y el resto son inspectores; **Chile:** incluye a 138 inspectores fiscales y a 17 juristas; **Indonesia:** 337 representa el número total de trabajadores de las oficinas regionales que supervisan las oficinas de grandes contribuyentes y la oficina tributaria de las personas físicas con grandes patrimonios.

/3. **Corea:** no existe una unidad especial de gestión de la fiscalidad de los grandes contribuyentes en la sede central, pero sí en las oficinas regionales.

Tabla 7. Administraciones tributarias con unidades dedicadas a personas físicas con patrimonio neto elevado

/1. **Francia:** 140.000 es la cantidad de casos relativos personas físicas de alto riesgo, denominados DFE (*dossier à fort enjeu*): ingresos > 200.000€ o patrimonio > 2.5 millones de €. Además, Francia ha creado una nueva categoría denominada TDFE cuyos criterios son ingresos > 2 millones de € o patrimonio > 7 millones de €. Estos casos DFE y TDFE son objeto de inspecciones periódicas. 20.000 es la cifra de contribuyentes con expedientes DNVSF; **Rumanía:** comunicó que estudiaría crear una unidad especial dedicada a las personas físicas con patrimonio neto elevado en 2010.

Tabla 8. Red de oficinas de los organismos de administración tributaria (2009)

/1. El número total de personal puede no coincidir con el número de personal destinado a tareas tributarias de la Tabla 25 debido a la inclusión de personal dedicado a funciones distintas de las tributarias.

/2. **Australia:** * Hay, además, 2 centros de atención telefónica subcontratados cuyo personal no se muestra en la Tabla. ** Las ventanillas de atención al público y el centro informático constituyen otras oficinas; **Canadá:** 6 de los centros de atención telefónica ocupan los mismos locales que las oficinas que prestan servicios fiscales; **Chile:** centro de atención telefónica subcontratado; **República Checa:** otras oficinas incluyen centros de formación; **Estonia:** incluye aduanas y TI; **Francia:** el número de trabajadores indicado se calcula en función de la asignación presupuestaria por puestos, una metodología cercana a la de los TTC del Secretariado de la OCDE. Estos datos afectan únicamente al personal incluido en la antigua Dirección General Tributaria francesa y se refieren al personal en funciones fiscales junto con las funciones generales administrativas; **Alemania:** las oficinas centrales son direcciones del MH federal y de los MH de los 16 *Länder*; la otra agencia es un organismo de formación; **Hungría:** el personal al servicio del centro de atención telefónica está incluido en la categoría de las oficinas regionales; **Irlanda:** las cifras relativas al personal son correctas desde finales de julio de 2010; **Italia:** datos referidos únicamente a la Agencia de Recaudación; **Japón:** los datos incluyen el personal de un centro de procesamiento y de los centros de atención telefónica situados en las oficinas tributarias regionales; **Letonia:** los datos incluyen las funciones de aduanas y las cifras reflejan la situación posterior a la reorganización que tuvo lugar en 2010 y que redujo y reestructuró las oficinas regionales; **Chipre, Luxemburgo y Malta:** los datos incluyen al personal de las direcciones de impuestos directos e IVA;

Tabla 8. Red de oficinas de los organismos de administración tributaria (2009) (continuación)

México: el centro de procesamiento de datos y los centros de atención telefónica están subcontratados, aunque supervisados por el personal de la SAT. Además, hay 49 oficinas de aduanas locales, con 8.325 trabajadores; **Países Bajos:** * operaciones de la sede central: Se considera, por motivos de coherencia respecto a otros organismos tributarios, que la plantilla atribuida a las operaciones de la sede central incluye también a 168 trabajadores de la sede central, a 667 del Centro de Procesos y para el Desarrollo Productos y 4.654 en 3 Centro de Información, Centros tecnológicos de Conocimiento y Oficinas. **De las diecisiete oficinas regionales, trece están destinadas a materia tributaria y cuatro a aduanas. *** Otras oficinas: 565 trabajadores en la Unidad de Servicios Sociales y 1.093 en la de Investigación del Fraude; **Noruega:** las cifras de las oficinas regionales incluyen 430 oficinas tributarias locales; **Polonia:** la variación de los datos del total de la plantilla comparado con 2007 proviene del cambio del método de cálculo. Las cifras de 2009, a diferencia de las de 2007, no solo incluyen a los trabajadores contratados por la administración tributaria (como se presentó en los datos de 2007), sino, además, a los contratados en la Administración de Inspección Fiscal, la Administración de Aduanas en unidades relacionadas con tributos y el Ministerio de Hacienda, lo que supone que las administraciones tributarias se incluyen en este total; **Portugal:** número de empleados a fin de año. Se incluye en el apartado de otros componentes al personal empleado en 90 centros de atención telefónica; **Rumanía:** las 440 oficinas regionales las componen 42 direcciones generales de condados, dedicadas a finanzas públicas, 356 administraciones financieras y 42 administraciones encargadas de medianos contribuyentes, incluyendo estas cifras al personal de las oficinas regionales a los trabajadores empleados en dichas direcciones generales de condados encargadas de las finanzas públicas, más el personal de las administraciones financieras y el de las administraciones encargadas de los medianos contribuyentes; **Singapur:** todas las oficinas ubicadas en el edificio de la sede. Además, existe 1 centro de atención telefónica y 1 centro de impresión; aunque no se dispone de las cifras relativas al personal de estos centros; **República Eslovaca:** no se han tenido en cuenta los empleos a tiempo parcial; los datos de la plantilla se refieren a 31 de diciembre de 2009; **Eslovenia:** incluyen 60 oficinas locales; **España:** se incluyen en el número total de oficinas regionales 203 oficinas tributarias locales, 36 oficinas locales de aduanas e impuestos especiales, 17 oficinas regionales y 51 provinciales; y se incluyen en la plantilla de la sede central 2 centros de tratamiento de datos nacionales y 2 centros de atención telefónica. Además, la AEAT (Agencia Estatal de Administración Tributaria) emplea a los trabajadores de un centro de atención telefónica permanente cuyo régimen laboral se rige por las disposiciones de la Ley de la Función Pública. No obstante, el servicio de atención telefónica prestado en los periodos de campañas está parcialmente subcontratado a empresas externas. El número total de trabajadores de los centros de atención telefónica varía a lo largo del año entre los 520 y 920 TTC. Además, se contrata a 1.025 empleados eventuales (subcontratados) en los meses de abril a junio (durante el periodo de IRPF); **Suecia:** los datos excluyen de la plantilla aproximadamente a 1.850 de sus trabajadores de la agencia de recaudación, que ejerce las funciones relativas a la recaudación en periodo ejecutivo. se incluyen en las oficinas regionales 100 oficinas locales y 1 centro de atención telefónica. La plantilla de la sede central incluye a 1.573 trabajadores que realizan tareas de apoyo operativo; **Turquía:** el número de oficinas locales incluye 30 direcciones de oficinas tributarias y 52 direcciones económicas provinciales; **Reino Unido:** datos comunicados por la HRMC para toda la función de apoyo centralizada; **Estados Unidos:** la estructura de la red de oficinas está descentralizada y organizada en torno a los contribuyentes; la oficina central está dividida en doce unidades funcionales distintas y semiautónomas y cada una de ellas tiene desarrolladas sus actividades de oficina central, cada unidad operativa tiene un nivel de subdivisión distinto en departamentos.

/3. España, Reino Unido y Sudáfrica: los datos incluyen las aduanas.

Tabla 9. Objetivos de resultados en la gestión asignada a los organismos de administración tributaria

/1. Austria: el objetivo del gobierno es reducir la carga administrativa en un 25%; **Argentina:** recuperar el 75% de deudas en el ejercicio fiscal; **Canadá:** * referido al nivel de dólares de deuda tributaria recaudado. ** objetivos recogidos en el documento del Gobierno de Reducción de la Carga Administrativa; **Chile:** * reducir la incidencia del incumplimiento estimado a niveles existentes antes de la crisis económica de 2008-09. ** Poner en marcha una ley por la que se introduce un *índice de satisfacción neto* a modo de indicador de la percepción del contribuyente respecto a la calidad del servicio. *** Aplicar el programa gubernamental de austeridad en el gasto aprobado tras los desastres naturales de 2010; **Chipre:** * no se les han encomendado a las administraciones de impuestos directos e indirectos objetivos concretados en cantidades. **En lo que respecta a todas las funciones del sector público, el objetivo es el de reducir la carga administrativa en un 20% para 2012, los costes operativos, y la plantilla en 3.000 trabajadores en todo el sector público para 2012; **Dinamarca y Estonia:** V. capítulo 3 del informe; **Francia:** lograr 1) la recaudación del 98% de los impuestos sobre la masa salarial; 2) mejorar la satisfacción del 90% de los contribuyentes y 3) reducir el personal (1.969 TTC en 2009 y más en el futuro); **Alemania:** * el gobierno federal se ha marcado el objetivo de reducir los costes que les suponen a las empresas las obligaciones de comunicación federales en un 25% neto hacia finales de 2011 en comparación con la situación a partir del 30 de septiembre de 2006. ** En el ámbito administrativo territorial de los *Länder*, el proceso por el que se acuerda la fijación de objetivos varía de un estado a otro. Los objetivos individuales se acuerdan entre las autoridades regionales y las oficinas tributarias, en algunos casos, entre las autoridades intermedias y los ministerios. Se han iniciado las labores para crear un sistema federal con el fin de acordar objetivos entre el gobierno federal y los distintos *Länder*. **La India:** ampliar la base tributaria en un 15% en 2009 profundizando en los ingresos > Rs1 millón; **Irlanda:** * reducir la deuda recaudable en un 25% en 2010. ** Contribuir al objetivo de reducción para toda la Administración Pública del 25% para 2012. *** Cumplir los límites de plantilla fijados de 6.200;

Tabla 9. Objetivos de resultados en la gestión asignada a los organismos de administración tributaria (continuación)

Italia: el número de controles específicos (impuestos especiales), recaudación media de las inspecciones del IVA, inspecciones positivas de impuestos especiales y actuaciones positivas en subfacturación en sectores de riesgo; **Japón:** mejorar la satisfacción del contribuyente respecto a la presentación de declaraciones y sistemas de pagos de impuestos en línea al 60%; la satisfacción del contribuyente respecto a la ayuda en el cbersitio de la Agencia Tributaria Nacional al 80% en 2011; **Letonia:** * conseguir los recortes presupuestarios del 40% que se impusieron en 2009 y que acarrearán un 20% menos de plantilla en 2010; **Lituania:** 1) mantener la deuda del IVA e IRPF en <10% de los impuestos declarados en 2010 y 2011; 2) lograr una calificación del 96% de la calidad de las consultas fiscales de sus centros de atención telefónica en 2010 y 2011 y 3) reducir los gastos operativos en un 15% en 2010 (en comparación con 2009) y la plantilla en un 0,5% adicional en 2011; **Luxemburgo:** únicamente para impuestos directos; **Malasia:** actuación de al menos el 45% de los saldos pendientes; **México:** lograr: 1) una reducción anual de la deuda tributaria total; 2) una reducción periódica de la evasión fiscal de los tributos más importantes; 3) una mejora de la satisfacción del contribuyente; 4) una disminución de la tendencia del coste de cumplimiento para las empresas; además, existen objetivos en materia de resultados de inspecciones, de registro de contribuyentes, de controversias fiscales y de presentación de declaraciones y percepción de la corrupción; **Países Bajos:** objetivo de reducción para toda la Administración Pública del 25%; objetivos de reducción de plantilla previstos para finales de 2010; **Nueva Zelanda:** 1) aumentar la recaudación (mediante la reducción de deuda tributaria) en \$100 millones en 2010 y 2011, y en \$200 millones desde 2012, a cambio de aumentar los fondos en un periodo superior a 10 años; 2) aumentar los resultados de las inspecciones a consecuencia de dedicar más fondos; 3) alcanzar los niveles establecidos de satisfacción del contribuyente respecto a la calidad del servicio; 4) lograr reducciones de plantilla (equivalentes aproximadamente a 1/6 del presupuesto total); **Noruega:** objetivo de reducción de la deuda de 11,5%; **Polonia:** no ha encomendado a su adm. tributaria objetivos especificados en cantidades; **Portugal:** aumentar la cooperación con otras administraciones tributarias, mejorar los centros de atención telefónica y extender las notificaciones de los contribuyentes por correo; **Singapur:** índice de finalización de liquidaciones, índice de cumplimiento de presentación de declaraciones y tiempo de respuesta de tramitación de incentivos y devoluciones fiscales; **Eslovenia:** reducir la plantilla en un 1% cada año; **España:** se espera que el programa gubernamental de racionalización previsto obtenga recortes de gastos; **Suiza:** reducción del 1% en el límite de gasto para personal en 2010-11 y del 2% en 2012-13; **Estados Unidos:** 1) tasa de presentaciones por vía electrónica de los principales impuestos del 82% para 2012; 2) tasa de cumplimiento voluntario del 86% para 2012; 3) puntuación de 70 en el índice de Satisfacción al Cliente ACSI. Se está estudiando el objetivo de evaluar el compromiso de los empleados.

Tabla 10. Algunas prácticas de gestión (planes de gestión, informes anuales, etc.)

1. **Canadá:** el Plan de Gestión Corporativa es un documento confidencial, únicamente se publica externamente el Resumen del Plan de Gestión Corporativa; **Chile:** * pese a que el plan anual no se publica como un informe propiamente, se incluye una parte del mismo en las Cuentas Públicas Anuales que muestra aspectos de los resultados de desempeño del SII respecto al ejercicio anterior, tales como las modificaciones de la legislación tributaria, la conducta de los contribuyentes, las estadísticas relativas a evasión, la recaudación, cifras relativas a de los contribuyentes, servicios prestados a través de medios electrónicos, recursos humanos, etc. ** Las encuestas obligatorias por ley que se introdujeron en 2010 que crean incentivos económicos para mejorar la calidad del servicio sobre la base de una encuesta anual medida a través de un indicador de calidad (o índice de satisfacción neta) tanto para contribuyentes personas físicas como para empresas; se fijan objetivos anuales para lograr los incentivos económicos; **Chipre:** el Departamento de Impuestos Directos publica únicamente las recaudaciones. Los resultados del Departamento de Impuestos Directos se publican en el Informe General de los Auditores; **Estonia:** informe anual de resultados: los resultados de su organismo, la Dirección General de Impuestos y Aduanas, se incorporan al informe anual del Ministerio de Hacienda que se publican en su cbersitio; desde 2008 no elabora un informe anual independiente; **Alemania:** algunos estados federales disponen de sus propios estándares de servicios, aunque no existe un sistema que comprenda todo el país; los estados federales en general realizan sus propias encuestas a los contribuyentes, aunque con escasa periodicidad; en 2009, se realizó un encuesta en línea a escala nacional relativa a los asesores fiscales; **Irlanda:** se llevan a cabo encuestas de forma regular a distintos sectores de contribuyentes. Se han realizado dos encuestas a contribuyentes PYMEs y una a contribuyentes con sistema de retenciones (PAYE). Actualmente, se está terminando una segunda encuesta a estos últimos contribuyentes asalariados (PAYE). Los informes se publican en el cbersitio del organismo tributario; **Israel:** el organismo de administración tributaria planea realizar este tipo de encuestas a corto plazo; **Luxemburgo:** únicamente para impuestos directos; **Rumanía:** los estándares específicos y los resultados comparados con estos no se han identificado en la serie; **Países Bajos:** objetivos de estrategia operativa y objetivos incorporados al Presupuesto Anual (el Ministerio de Hacienda); **Arabia Saudí:** se realiza de manera informal a través del cbersitio y en la prensa semanal, en donde se reciben (y se responden) opiniones y comentarios por medio de talleres y seminarios; **Turquía:** las encuestas se hacen cada dos años.

Tabla 11. Criterio estratégico de gestión del cumplimiento del contribuyente

/1. **Bulgaria:** los análisis de la brecha tributaria se iniciaron en 2009, pero no se han finalizado aún; **Estonia:** programa de inspecciones aleatorias en el sector de devoluciones del IVA; **Francia:** el programa se inicia a finales de 2010 para el IVA; **La India:** se atiende parcialmente a ambos aspectos; **Italia:** indica que lo efectúa en función de un criterio selectivo; **Luxemburgo:** únicamente para impuestos directos; **México:** se le impone por ley a su administración tributaria la obligación de elaborar dos estudios cada año sobre aspectos de la brecha tributaria; **Malta:** programa de inspecciones aleatorias muy limitado en su escala; **Noruega:** está previsto iniciar el programa en 2011 en el caso del impuesto de sociedades y en el de los impuestos de trabajadores independientes; **Portugal:** la administración tributaria publica anualmente un informe sobre evasión y fraude fiscal con datos relativos a los delitos fiscales descubiertos y a los importes de las deudas tributarias. Además, el organismo tributario portugués no tiene obligación de efectuar estimaciones periódicas de la brecha tributaria, que se llevan a cabo de forma ocasional, pero no se publican.

Tabla 12. Estrategias de gestión de recursos humanos (HRM) de los organismos de administración tributaria

1. **Alemania :** los estados federales son quienes deciden sus estrategias de gestión de recursos humanos. Algunos de los aspectos de las mismas son muy distintos; **Irlanda:** la difusión de los resultados de las encuestas y evaluaciones y las posteriores consultas de desarrollo y la puesta en marcha de los planes de actuación se llevan a cabo mediante un proceso conjunto en el que participan representantes de la dirección, del personal y de los sindicatos. Los resultados formales se publican en la Intranet del organismo tributario; **Italia:** en 2003 y 2007, la Agencia Tributaria encuestó a los empleados acerca de la calidad de la organización del trabajo; **Luxemburgo:** únicamente impuestos directos; **Malta:** únicamente IVA; **México:** se aplica, por ejemplo, la encuesta denominada *Great Place to Work*, que certifica lugares adecuados de trabajo. Los resultados se publican en su Intranet y las conclusiones se complementan con grupos orientados para diseñar planes de actuación; **Países Bajos:** * No hay objetivos formales; la administración tributaria y aduanera sigue actualmente una nueva estrategia de recursos humanos ** supervisión del personal es un cuestionario digital que distribuimos cada dos años entre los trabajadores del organismo. Los resultados se ponen en común con el personal, no solo sobre el papel, sino también en reuniones especiales con las oficinas tributarias regionales con el objetivo de poner en práctica las mejoras; **Nueva Zelanda:** realiza anualmente una encuesta de compromiso del trabajador (Gallup Employee Engagement) desde 2005; **Noruega:** la evaluación y objetivos formales orientados a aumentar las capacidades de la plantilla forma parte de nuestra estrategia de recursos humanos para 2010-2011; **Polonia :** el Programa de Gestión de Recursos Humanos para el periodo 2010-2011 en ámbitos: contratación de personal, puestos reservados a personas discapacitadas, incorporación de personal nuevo, desarrollo de capacidades de gestión, sistemas de motivación, evaluaciones periódicas del personal; **República Eslovaca:** tiene previsto encuestar a su personal acerca de su grado de satisfacción en 2010; **Suecia :** disminución de la contratación y aumento de la formación laboral.

/2. **Australia:** los empleados de los niveles SES y EL2 (cuadro ejecutivo superior y nivel ejecutivo, Senior Executive Service y Executive Level 2) recibieron pagas por resultados en el ejercicio 2008-09; sin embargo, el convenio laboral de los EL2, de 2009, incluye la integración de la remuneración por resultados en el salario base de los empleados de la categoría EL2 con un nuevo sistema de resultados de rendimiento que se aplica desde el 1 de julio de 2010. Los valores corporativos de la ATO se integraron en el sistema de resultados en 2008-09 y se incluyeron en el plan de grupo y en el acuerdo de resultados de rendimiento y desarrollo, que proporciona material y plantillas. Estos valores se incluían en los cuestionarios de opinión multiorigen a lo largo del periodo 2009-10; **Argentina:** está en curso un plan de contratación. Sus principios básicos son la igualdad de oportunidades y el acceso a la Administración Pública (incluidos discapacitados), la rapidez y transparencia de los procesos, enfatizar la idoneidad de los candidatos. Formación y desarrollo: se han iniciado las negociaciones con los sindicatos en relación con un *plan de carrera profesional* de los empleados fijos que contribuirá al desarrollo de la plantilla respecto a las distintas trayectorias técnicas e institucionales. Gestión de los resultados de desempeño e incentivos: En 2009, la AFIP procedió a modificar su Plan de Evaluación del Desempeño consistente en una evaluación general de los resultados que se realiza cada año. El modo en que repercute en los salarios dependerá del resultado obtenido en la evaluación, que incluye tanto el grado de esfuerzo y capacidad que demuestre el funcionario en las tareas desempeñadas, no es la evaluación de los objetivos individuales. Una de sus novedades es que crea un incentivo para los funcionarios que no se ausenten del puesto (salvo en caso de vacaciones); **Austria:** contratación: aplicación de una herramienta de contratación a través de medios electrónicos. Gestión de resultados: prioridad a la *orientación hacia los resultados* como nuevo principio presupuestario; **Bélgica:** contratación, además de los títulos universitarios específicos (derecho y economía), las selecciones de personal están abiertas en este momento a la contratación de titulados con la condición de que el candidato posea experiencia profesional en el ámbito en cuestión. Hasta el año pasado, tuvieron lugar amplios procesos genéricos de contratación de personal en todo el departamento (Servicio Público Federal de Finanzas). A partir de este año, los perfiles laborales, además de la situación geográfica están más orientados a las necesidades de cada una de las administraciones tributarias. Formación y desarrollo: una de las actividades más importantes es el desarrollo de las capacidades de los funcionarios (competencias, tutorías, preparación) y la introducción de soluciones de formación innovadoras. Otro aspecto importante es conjugar las necesidades de formación con la estrategia de organización. Por tanto, se ha creado un Plan de Desarrollo Global con carácter anual. La herramienta integrada *Neeva* gestiona toda la formación administrativa del Servicio Público Federal de Finanzas. Se han creado también planes dirigidos a hacer frente a los aumentos o reducciones previstos de personal o de la capacidad. El plan anual reproduce todas las necesidades funcionales de todos los organismos del Servicio Público Federal de Finanzas y se lleva a cabo dentro de los límites del presupuesto para personal. A medio plazo, además del plan anual, se elabora un plan de personal estratégico basándose en la proyección estratégica de cada entidad;

Tabla 12. Estrategias de gestión de recursos humanos (HRM) de los organismos de administración tributaria (continuación)

Bulgaria: se aplica una experiencia piloto de formación en las capacidades en medios electrónicos a los empleados de la administración, basado en la evaluación de las competencias y las necesidades reales de la administración. Además, está previsto poner en funcionamiento un Centro de Evaluación y otro de Desarrollo; **Canadá:** Canadá ha emprendido un proceso para simplificar sus políticas de personal y los instrumentos para mejorar la coherencia y la facilidad de aplicación; **Chile:** formación: la formación del personal precisa planes identificados y de formación desarrollados cuyo objetivo sea alcanzar niveles de eficacia más altos en las tareas desempeñadas en grupo. Se evalúa la eficacia de las actividades de formación. Gestión de resultados: los cambios en el Sistema de Evaluación de Resultados persiguen avanzar en la modernización, dando prioridad a la calidad a través del diseño y la aplicación de nuevas herramientas y prácticas, así como del estímulo al compromiso. Incentivos: la Ley 20.431 de abril de 2010 establece incentivos económicos ligados a la satisfacción del contribuyente respecto a la calidad del servicio, que se mide a través de encuestas; **Estonia:** la Dirección General de Impuestos y Aduanas planea trasladar y capacitar más personal desde el sector de aduanas a impuestos debido a la menor carga de trabajo en la primera y con el objetivo de aumentar la eficacia; **Francia:** los exámenes de oposición otorgan más importancia a la experiencia profesional. Los jurados reciben una formación específica para el desempeño de sus tareas. Seguimiento y mejora de los objetivos estratégicos y resultados, en especial, en el caso de los ejecutivos; **Irlanda:** plan para migrar desde la formación exclusivamente presencial a un método mixto mediante el empleo de un entorno formativo en línea y el desarrollo de módulos de aprendizaje digital. Un organismo central (integrado por representantes de todas las asociaciones de trabajadores y sindicatos del Departamento de Finanzas) revisará el Sistema de Desarrollo Profesional y Gestión de Resultados del Personal Funcionario irlandés. Todos los departamentos de la administración pública irlandesa, incluido el organismo tributario, deberán aplicar los cambios que propicie dicha revisión. A lo largo de 2009, el número total de personal de la administración tributaria se redujo un 7,2%, resultado, en parte, de la rotación de personal a causa de las jubilaciones y renuncias normales. No obstante, a ello se añade la disminución de la plantilla propiciada por los abandonos a consecuencia del Plan de Jubilación anticipada incentivada (ISER) y del programa incentivado de interrupción de la actividad profesional, junto con la moratoria del Gobierno sobre nuevas contrataciones y promociones. La administración tributaria, a fin de hacer frente a las consecuencias de esta reducción de personal, procedió a examinar los aumentos y disminuciones de la actividad de nuestros sectores operativos. Este ejercicio se concibió con el fin de garantizar que la redistribución de plantilla se orientase a cubrir las funciones más importantes y las áreas estratégicas o de alto riesgo; **Italia:** los cambios legislativos que limitan las opciones de discrecionalidad de la administración en la toma de decisiones autónomas han influido en gran medida las políticas de contratación. No obstante, la legislación en materia económica permite a la Agencia de Administración Tributaria contratar titulados universitarios también en tareas de apoyo para incrementar el número y la eficacia de los controles fiscales, habiéndose empleado a 6.000 nuevos funcionarios desde 2003 en contraste con los 1.000 que, aproximadamente, se jubilan cada año. La Agencia de Administración Tributaria pretende contratar en los próximos tres años a unos 3.000 funcionarios para los territorios de las regiones del norte y centrales, que se destinarán a las principales actividades de administración tributaria. Los procesos de selección se caracterizan por un periodo de aprendizaje (tanto teórico como práctico) durante el que los candidatos están bajo el seguimiento de un tutor. Además, la Agencia de Aduanas tomó la decisión de no mantener a los empleados mayores de 65 años con el fin de promover la rotación de personal. Ambas Agencias están invirtiendo, además, en formación a los empleados para alcanzar altos estándares en actividades complejas y técnicas; **Japón:** el nuevo sistema de evaluación de personal, que incluye la gestión por objetivos, se introdujo en 2009 añadiéndose a la calificación de la eficacia en la gestión; **Corea:** el Servicio Tributario Nacional (NTS) cuenta con un programa denominado Talento Futuro que ofrece ideas para el estímulo del talento en el organismo; **Malasia:** la aplicación de la modalidad de contratación, formación y desarrollo en línea se basará en las nuevas competencias, y el plan de desarrollo individual y la gestión de los resultados, en los nuevos perfiles de competencia; **México:** se han aplicado nuevas medidas en el ámbito de la gestión de los recursos humanos al objeto de cumplir las medidas necesarias para la Seguridad Nacional; **Países Bajos:** la práctica actual es celebrar acuerdos individuales con los trabajadores y presupuestar la generación de capacidades, que se desarrollan de cara a una más amplia estrategia de recursos humanos y se incluyen en los planes de gestión de los resultados. **Nueva Zelanda:** para la gestión de resultados se están aplicando actualmente un programa revisado y un marco de planificación y revisión de resultados del personal y los jefes de equipo (es decir, se excluyen cargos directivos) que hacen mayor hincapié en las competencias/comportamientos y en la planificación del desarrollo. Incentivos (incluida la remuneración): actualmente se negocia con la Asociación de Funcionarios Públicos el nuevo convenio colectivo, parte del cual incluye la aplicación de un nuevo sistema de remuneración con una estructura de franjas salariales más sencilla, similar al criterio seguido en el caso de la remuneración de los altos cargos; **Noruega:** aplicación de nuevas políticas y sistemas de formación y desarrollo, además de planes individuales de desarrollo (más específicos y de mayor calidad); **Portugal:** su organismo tributario, la DGCI (*Direcção Geral de Contribuições e Impostos*), cuenta con una propuesta para un nuevo régimen de contratación y desarrollo profesional que se adecue mejor a sus actuales misión y objetivos. Un ejemplo de estos cambios: el nivel académico exigido para el desarrollo profesional (título universitario), la redefinición de las funciones del desarrollo profesional, menos categorías y más novedosas, etc. El proyecto se negoció entre el Gobierno y los sindicatos, pero no ha sido aprobado ni publicado aún; **Rumanía:** en el ejercicio 2009, teniendo presentes los efectos de la crisis económica, se redujo el gasto en salarios en un 25% y se congeló la contratación de nuevo personal a consecuencia de una decisión de carácter general del Gobierno. Aunque aún no se ha adoptado ninguna decisión formal, en 2011 comenzará la aplicación de medidas para reasignar personal entre las funciones de la administración tributaria rumana;

Tabla 12. Estrategias de gestión de recursos humanos (HRM) de los organismos de administración tributaria (continuación)

República Eslovaca: la Dirección de Impuestos, en aplicación de la ley adoptada en 2009, aprobó ese mismo año una serie de cambios de calado en materia de contratación, formación, incentivos (incluidas remuneraciones). La administración tributaria prepara su reforma. Se ha adoptado recientemente una nueva Ley de Organismos de la Administración Pública Estatal en el ámbito de Impuestos y Tasas que entrará en vigor el 1 de enero de 2012. La oficina de personal no ha aplicado hasta el momento cambio alguno, aunque ha respondido a la inminente reforma en su estrategia de gestión de recursos humanos, a la que ha incorporado algunos de los criterios para preparar los cambios; **Sudáfrica:** cambios en el proceso de contratación a través de la descentralización de esta función con el fin de mejorar los periodos de tiempo necesarios para la incorporación al puesto y dar prioridad a la idoneidad del candidato; **España:** no existe un plan específico para la Agencia Tributaria, aunque sí un Plan de racionalización de estructuras de la Administración General del Estado para toda la Administración Pública; **Reino Unido:** la nueva coalición de Gobierno congeló la contratación de plazas laborales a partir de mayo de 2010, con la excepción de los casos de negocio acordados para la admisión del nuevo personal de primera línea o fundamental. Se está aplicando un método de incentivos totales La Generación Futura de Recursos Humanos (NGHR, por su acrónimo en inglés) introducirá un departamento único de recursos humanos para toda la función pública en el próximo periodo de Revisión del Gasto (2011-2015); **EEUU:** el IRS, dentro de la modificación más amplia de sus políticas que lleva a cabo la Administración estadounidense con carácter general por la que se agiliza y simplifica la contratación pública, está reorganizando el proceso de contratación, incluidos los procesos de mejora en la planificación de la plantilla que identifiquen y aborden de forma más adecuada los aumentos y reducciones.

Tabla 13. Aspectos de la contratación y desarrollo del personal

/1. **Austria:** el número y tipo de personal, además de la clasificación laboral, dependen de la Cancillería Federal, que, junto con el Ministerio de Hacienda, negocian un marco laboral para un periodo de 4 años. La administración tributaria dispone de autonomía de decisión dentro de este marco laboral; **Bélgica:** en cuanto al número y clases de personal que se contrata, la administración goza de autonomía, aunque dentro de los límites del plan anual de personal. Duración de los contratos; la prioridad recae, en el caso la gestión del personal funcionario belga, en el empleo fijo. No obstante, los acuerdos contractuales (durante un periodo de tiempo fijo o ilimitado) son posibles de acuerdo con las necesidades funcionales de las administraciones. Contratación: todas las administraciones deberán trabajar con SELOR, la agencia de selección y contratación de la administración federal con un proceso de contratación idéntico para todos los departamentos ministeriales; **Chile:** la institución no tiene autonomía de decisión respecto al número de personal que se contrata, ya que el presupuesto anual y el número máximo de empleados lo autoriza el gobierno y se establece por ley. Además, el estatuto laboral legal de ciertos empleados no puede modificarse; **China:** al igual que en el caso de otros Ministerios, la plantilla de la SAT la establece la Oficina de la Comisión de Estado para la Reforma del Sector Público. Así, la SAT goza de cierto grado de autonomía y flexibilidad en tanto en cuanto el tamaño de la plantilla no supere el nivel máximo establecido por dicha Oficina; **Chipre:** flexibilidad respecto a la elección de los destinos geográficos dentro de una misma localidad; **Dinamarca:** no hacemos públicos los requisitos exigidos, pero se lleva a cabo una evaluación de titulación necesaria previamente a procederse a la contratación. En la selección de candidatos lo que se persigue es la idónea adecuación al puesto, aunque hay flexibilidad para adaptar las titulaciones ofrecidas según se considere oportuno; **Finlandia:** el volumen del personal se adapta al programa finlandés de productividad. **Francia:** las cifras de personal se establecen en la ley presupuestaria. Los requisitos de admisión a las pruebas de oposiciones se establecen por ley. Los destinos geográficos del personal se deciden en comisiones especiales. Las designaciones de los trabajadores más adecuados se hace únicamente en el caso de algunas de las oficinas locales y para puestos específicos; **Alemania:** los requisitos de algunas de las funciones se regulan por ley. Además, se aprecia una tendencia general hacia una mayor flexibilidad; **Grecia:** el organismo tributario sugiere e informa acerca de las vacantes y necesidades en relación con su plantilla, aunque la decisión definitiva la toma el Ministerio de Interior; **Hungría:** el número, tipos de aptitudes y titulación académica de la plantilla se estipulan mediante decreto del gobierno; **Islandia:** la ley restringe la duración de los contratos temporales a un máximo de 2 años y el destino geográfico hasta cierto punto; **La India:** las agencias de contratación son independientes, por ejemplo, la Comisión de Servicio de Administración Pública de la Unión (para la contratación de funcionarios) y la Comisión de Selección del Personal (para la contratación de personal); **Irlanda:** se exige titulación específica y experiencia para ciertos puestos; aunque la mayoría de las designaciones en el caso de los servicios generales en el organismo tributario se abordan con el Servicio de Nombramientos Públicos, que es un organismo central que gestiona la selección del personal de la mayor parte de los puestos del Funcionariado y el Sector Público; **Italia:** la contratación de personal está regulada en las legislaciones en materia de oposiciones públicas. El Boletín Oficial italiano publica la convocatoria de oposiciones, que constan de pruebas sobre cultura y formación profesional. En 2003, la Agencia Tributaria introdujo un nuevo sistema de contratación basado en la evolución de resultados y en el comportamiento de los trabajadores de nueva incorporación en la organización. A las pruebas de acceso les siguen un periodo de seis meses de formación (evaluación directa) y una entrevista profesional. En 2007 se llevó a cabo una evaluación de las experiencias profesionales a fin de asignar los empleados a las actividades que resultasen más adecuadas. La Agencia ha identificado ocho ámbitos profesionales (misión principal y procesos de apoyo: inspección y gestión tributaria; servicios a los contribuyentes, servicios jurídicos, gestión de los recursos humanos; tecnología de la información, contabilidad): un conjunto de funciones transversales y de organización uniforme en algunos aspectos (por ej. actividad, aptitudes, entorno); **Japón:** la NTA ha empleado a expertos especializados en materia jurídica y económica por periodos limitados en sus cargos. Los requisitos son públicos; **Corea:** el Servicio Tributario Nacional no decide el número de empleados que se contrata, pero sí el tipo. Si al trabajador se lo contrata por escrito, el organismo decide la duración del contrato; **Luxemburgo:** la contratación la lleva a cabo el organismo estatal específico y no las administraciones de impuestos directos e indirectos, que únicamente pueden proponer el número y tipo de personal a contratar, aunque la decisión definitiva corresponde al ministro de hacienda o al gobierno;

Tabla 13. Aspectos de la contratación y desarrollo del personal (continuación)

Malasia: la creación, gradación y revocación de puestos de su organismo tributario requiere el visto bueno del Ministerio de Hacienda y del Departamento de Servicio Públicos; **Malta:** el número y tipo de personal y designación de la mayoría de candidatos adecuados, solo impuestos directos; **México:** se exige solicitar autorización a una agencia estatal externa para modificar el número y tipo de personal para la institución; **Países Bajos:** tiene autoridad para decidir el número de contrataciones y el tipo de personal en la administración central pero no en la regional. Respecto a los contratos, se aplica la Ley General Laboral para la Función Pública a todos trabajadores con contrato con la administración financiera y tributaria; **Rumanía:** se ha congelado la contratación para 2009. En general, los contratos son fijos. Hemos limitado la autonomía de decisión respecto a los destinos geográficos del personal debido a que, para modificar el tamaño de la plantilla asignada a las oficinas de los condados, necesitamos el visto bueno del MEH; **Rusia:** existe autonomía respecto a las aptitudes, aunque no respecto a la titulación. Autonomía respecto a la plantilla únicamente dentro de los límites que fija la legislación. La duración de los contratos se regula por ley; **Arabia Saudí:** flexibilidad para incentivar los buenos resultados en el caso de los cargos directivos del organismo tributario (DZIT), que dispone de autoridad para aprobar pagas extra de hasta tres meses de los salarios básicos de los empleados para incentivar los buenos resultados; **República Eslovaca:** el Ministerio de Hacienda decide el número de trabajadores de la plantilla y sus salarios. La Ley sobre la Función Pública establece las condiciones de admisión de funcionarios públicos, incluidos los requisitos de titulación de cada función; **España:** el número de trabajadores de la plantilla y sus aptitudes se coordinan con el MEH. Los contratos son virtualmente fijos puesto que se rigen por la Ley sobre la Función Pública. Los contratos eventuales se limitan a cierto personal (no especializado).

/2. **Argentina:** se ha desarrollado la formación de especialistas a través de actividades formativas en colaboración con la División de la Dirección de Análisis de Fiscalización. Además, se han concedido becas para cursos externos en materias específicas relacionadas con las actividades en los ámbitos regional o sectorial que se consideran importantes, como el desarrollo de cursos y becas en materias como la comercialización de grano, producción y comercialización de tabaco, cooperativas y sociedades y mercado de capital entre otras actividades; **Bélgica:** acuerdos o redes formales con el propósito de comparar sus resultados con referencias dentro de Bélgica: se mantienen reuniones regularmente con representantes de otros Servicios Públicos Federales y con organizaciones privadas del ámbito del desarrollo de personal, y además, en el ámbito europeo en torno al desarrollo de productos de aprendizaje digital. La comparación de resultados a través de referencias de aspectos globales de la gestión de los recursos humanos con el apoyo del Servicio Público Federal de Finanzas P&O, que proporciona conceptos, instrucciones y herramientas. Todos los servicios públicos federales pueden intercambiar experiencias y mejores prácticas a través de los contenidos del sitio *e-Communities*. Se considera que desarrollar una concienciación comercial no consiste tanto en un planteamiento comercial como en una verdadera concienciación profesional (gestión de conflictos); **Irlanda:** mantiene una colaboración con los expertos en fiscalidad auspiciada por el Comité de Enlace de Asesoría Tributaria; **Luxemburgo:** *únicamente impuestos indirectos; ** Únicamente impuestos directos **Malta:** gestión financiera, solo impuestos directos; **México:** la SAT ha creado, junto con otras organizaciones jurídicas y contables, además de universidades, programas de formación con el fin de respaldar y mejorar el desarrollo del personal basándose en las aptitudes exigidas tanto en puestos estratégicos como en procesos críticos; **Países Bajos:** un ejemplo: programa de garantía fiscal, en cooperación con la universidad de empresariales *Nyenrode Business University* ** La formación interna de aptitudes y la provisión de niveles comerciales de servicio son vitales en los programas transversales de supervisión; **Rumanía:** planes de desarrollo profesional que incluyen impartir formación en distintas materias, en especial, en ámbitos específicos como: inspección tributaria, recaudación, ayuda al contribuyente, control, etc., pero también en TI o en idiomas; **Sudáfrica:** el Programa de bienestar de los empleados en el puesto de trabajo se ha ampliado al desarrollo de aptitudes laborales de Gestión Financiera en la organización de su organismo tributario. Se presentaron a algunos de los funcionarios directivos y al personal superior algunos programas de gestión de aspectos no financieros. Se han desarrollado y comenzado a aplicar programas de formación técnica para responsables de grupos.

Tabla 14. Gestión del rendimiento y remuneración

1. **Austria:** todos los miembros de la plantilla deben tener unos objetivos claros medibles y determinados o, al menos, expectativas de resultados claras; **Argentina:** el Plan de Evaluación del Desempeño examina el nivel de esfuerzo y la capacidad mostrada por el funcionario en las tareas encomendadas en el área en cuestión. Es decir, no se trata de evaluar objetivos individuales, sino de medir el grado de compromiso y las acciones adoptadas para cumplir los objetivos de la sección; **Bélgica:** este aspecto de la gestión de los recursos humanos está en trámite de desarrollo en el Servicio Público Federal de Finanzas. En la actualidad, se está llevando a cabo la aplicación de un *ciclo de gestión* que transformará los objetivos en el nivel administrativo inferior; **Chipre:** (impuestos directos) únicamente los expertos en fiscalidad en inspección de cuentas o declaraciones tributarias (impuestos directos e IVA), declaraciones de capital (impuestos directos), retenciones en la fuente en rentas del trabajo por cuenta ajena (impuestos directos), empleados responsables de ejecutar programas de formación (tanto impuestos directos como IVA) tienen objetivos medibles, que se establecen al comienzo de cada periodo; **Dinamarca:** se celebran anualmente reuniones individuales con el mando inmediatamente superior para toda la plantilla; **Estonia:** costes por actividades y sistemas de gestión de jornada y horario (en ciertas áreas). Se establecen metas y objetivos aunque no todos se pueden medir de forma clara. El Sistema de Evaluación de los resultados de rendimiento se lleva a cabo una vez cada año; **Finlandia:** los objetivos de resultados se establecen en el ámbito de la organización. No se fijan objetivos personales. La dirección evalúa con carácter anual los resultados de todos los miembros de la plantilla; **Francia:** * en el caso de cargos ejecutivos. ** se fijan objetivos para todos los empleados, pero solo algunos son medibles. *** Al menos, a través del cumplimiento de objetivos de evaluación-puntuación y, como máximo, con primas a ejecutivos;

Tabla 14. Gestión del rendimiento y remuneración (continuación)

Alemania: los sistemas varían entre los distintos estados federales; **Hungría:** los sistemas de gestión de resultados que se aplican al personal y a la organización no están relacionados; **Italia:** la evaluación de resultados concierne a cargos de la dirección y responsables de grupos. La Agencia Tributaria mantiene un sistema de modelos de capacitación o competencia que describe las aptitudes, conocimiento y capacidades del personal de dirección. El sistema se introdujo en 2001 y tiene en cuenta tanto el logro de los objetivos fijados como las competencias respecto a la organización (cualidades individuales). En 2008, la Agencia Tributaria aplicó un sistema de evaluación de los funcionarios encargados de las funciones relativas a la responsabilidad del funcionamiento organizativo (ej. responsables de grupos de trabajo) basado en el marco competencial (2000 funcionarios). Únicamente se han evaluado cuatro competencias básicas clave consideradas críticas para el desempeño eficaz de estos funcionarios: resolución de problemas; orientación por objetivos; iniciativa; capacidad de trabajo en equipo. Estas competencias se han fijado en un Convenio Integral Nacional en el caso del personal de alta capacitación profesional; **Indonesia:** el organismo tributario continúa desarrollando un nuevo sistema de gestión de resultados que conjuga con los objetivos estratégicos extrapolados; **Luxemburgo:** los objetivos se fijan para cada impuesto que gestiona la AED o para cada una de las oficinas tributarias o departamentos, no para cada uno de los miembros de la plantilla; **México:** las evaluaciones de resultados incluyen la autoevaluación, más las que hagan el supervisor inmediato, los administrados, colegas de trabajo y subordinados, además de la encuesta de satisfacción con el puesto de trabajo y la contribución al cumplimiento de los objetivos operativos; **Países Bajos:** se ha establecido una serie de criterios individualizados para cada miembro del personal; se elabora un informe de resultados con carácter anual que posteriormente analiza cada empleado con la dirección y que se incluye en el archivo personal del trabajador; **Rusia:** se liga la retribución de los empleados de las oficinas tributarias locales a sus resultados de desempeño (cumplimiento fiscal y gestión del pago de los impuestos); **República Eslovaca:** el Ministerio de Hacienda aplicaba este sistema hasta finales de 2009 en la evaluación de los objetivos y resultados de la plantilla. La nueva Ley de la Función Pública lo dejó sin aplicación desde el 1 de enero de 2010, aunque, de acuerdo con la estrategia de gestión de los recursos humanos, el Ministerio de Hacienda planea volver a introducirla a partir de 2011. Se han cancelado los resultados de rendimiento individual de cada uno de los miembros de la plantilla, de modo que ahora solo se evalúan al llevarse a cabo el proceso del salario (primas personales) e incentivos de los empleados; **Sudáfrica:** el sistema de evaluación de resultados del SARS se aplica tanto para toda la organización como individualmente. Una vez se ha llevado a cabo el proceso de planificación anual del SARS, los objetivos se trasladan a los cargos superiores y los conjuntos de parámetros de evaluación de la plantilla se definen y acuerdan para cada función operativa. Los resultados individuales de rendimiento se examinan trimestralmente (semestralmente, en el caso de los cargos directivos) y se evalúan al menos dos veces al año; **Suecia:** no sobre objetivos, sino sobre resultados, de acuerdo con el diálogo anual entre los trabajadores y la dirección.

/2. **Australia:** los avances anuales en la escala salarial se producen en tanto los resultados de rendimiento y otros factores relacionados resulten, al menos, satisfactorios. Los criterios son más exhaustivos en el caso de los trabajadores de las escalas superiores *Executive Level 2* y *SES (Senior Executive Service)*. Además, en 2008-09, los empleados tanto del nivel *SES* como del *Executive Level 2* optaron por recibir remuneración por resultados. En la ATO, la remuneración vinculada al rendimiento se retribuye en forma de prima única, la evaluación y calificación del rendimiento se basa en los objetivos reales cumplidos en el ejercicio anual y se muestran las aptitudes de liderazgo del trabajador a fin de facilitar estos objetivos. El importe de esta remuneración por resultados se retribuye en forma de porcentaje del salario, con incrementos de entre el 0 y el 15 por ciento; **Argentina:** hay dos convenios colectivos laborales; uno, de los funcionarios de aduanas, y el otro, de los de tributos y la seguridad social, vigente durante unos 20 años. En enero de 2008, ambos fueron modificados en materia de derechos, obligaciones, deberes y prohibiciones; relaciones laborales; ingresos; horario; incompatibilidades; compensación y beneficios; bajas; afiliación sindical, etc. Existe una remuneración variable denominada *cuenta de jerarquía*, que supone el 0,70% del importe total que recaude la AFIP. Se deduce del importe mensual correspondiente, en primer lugar, un 24% en concepto de cotizaciones del empleador a la seguridad social, del importe obtenido se deduce un 5% para el pago de un incentivo para la efectiva prestación del servicio, y el resto se divide en dos subsecciones: a) parte general, y b) parte selectiva, que establece la liquidación del empleado y el importe recibido; **Bulgaria:** la revisión del salario básico va en función de la evaluación de los resultados, que forma parte de la valoración anual del personal. Las primas adicionales dependen de la evaluación trimestral de la contribución individual y de la evaluación de la contribución de la unidad estructural respectiva; **Canadá:** aunque se considera que la CRA pertenece al sector público, goza de discrecionalidad para negociar sus propios niveles y escalas salariales. Los niveles y escalas salariales correspondientes al período que coincide con este cuestionario en el caso de la CRA fueron ligeramente superiores a los del resto del sector público, excepto en el caso de los ejecutivos, que fue el mismo que el del resto del sector público federal. La remuneración vinculada al rendimiento se aplica únicamente a ejecutivos, cargos de la dirección y altos funcionarios de recursos humanos en puestos directivos; **Chile:** se aplica un económico incentivo anual a grupos o secciones que cumplan los objetivos anuales que se les fijen. Además, cada trabajador deberá alcanzar un nivel mínimo en su evaluación anual de resultados de rendimiento para optar a este incentivo incluso en el caso de que los hubiese obtenido su grupo; **Finlandia:** parte del salario se basa en los resultados de rendimiento del miembro de la plantilla (máx. 48 por ciento); **Francia:** la remuneración de los funcionarios se define por ley e incluye las escalas salariales y las dietas. Se tiene en cuenta el comportamiento en el caso de ciertos empleados (alto funcionario de dirección y ejecutivos en puestos en la sede central) a través de una remuneración variable. Logro de objetivos. Además, las primas por resultados colectivos y "participación en ganancias" basadas en los resultados obtenidos por el conjunto de la DGFIP incentivarán a los trabajadores. El proceso individual de evaluación y puntuación, que lleva a cabo el superior jerárquico, reconocerá de qué modo se ha prestado el servicio y los resultados obtenidos por cada empleado. Este incentivo se refleja a través de un ascenso por trámite acelerado en el escalafón y, en última instancia, por ganancias en la remuneración e índices de indemnizaciones. **Alemania:** los sistemas de incentivos varían entre los distintos estados federales; **Hungría:** existen primas para incentivar un buen rendimiento. Se limita la modificación de los niveles salariales.

Tabla 14. Gestión del rendimiento y remuneración (continuación)

Islandia: la organización tiene cierta flexibilidad para pagar primas por buenos resultados de rendimiento; **Israel:** la autoridad tributaria dispone de capacidad para recompensar el buen rendimiento mediante diversos incentivos como las primas; **Indonesia:** existen dietas especiales en el caso de ciertos puestos. Según prevé la ley, se conceden dietas al organismo de administración tributaria en caso de que la recaudación supere los objetivos fijados. Otras dietas las percibe el recaudador de deudas tributarias según resultados obtenidos; **Italia:** existe flexibilidad para recompensar los buenos resultados de rendimiento aunque solo se aplica al personal de dirección y a los responsables de los grupos de trabajo; **Japón:** el salario base del personal se devenga con arreglo al rendimiento del año anterior. Si la evaluación del cumplimiento de los objetivos de rendimiento de semestre es satisfactoria, se retribuye a la plantilla con más primas; **Corea:** se ofrecen incentivos; **Malta:** se aplica una serie de planes de incentivos que tienen en cuenta el volumen de trabajo realizado y la dificultad que entraña el desempeño de las tareas. En el caso del IVA, los incentivos se aplican únicamente a la escala superior del personal; **Países Bajos:** se aplica un sistema de primas, periódicas, extras, etc. aunque recientemente se ha restringido, en línea con las iniciativas de límite del gasto de carácter más general para toda la Administración Pública; **Nueva Zelanda:** el sistema de remuneración de su organismo tributario, el *Inland Revenue*, se basa en los resultados de rendimiento, es decir, la única forma de ascender en el escalafón salarial es mejorando el nivel de rendimiento, lo que significa que existe relación directa entre la mejora del rendimiento y los aumentos salariales. Se concede un número limitado de primas en caso de rendimiento excepcional a corto plazo; **Noruega:** tenemos un porcentaje definido de la remuneración en el ámbito regional, lo que permite a la dirección ofrecer primas por rendimiento; **Portugal:** se abonan primas por resultados a los miembros de la plantilla cuya evaluación del rendimiento respecto al año anterior se califique de excelente; **Rusia:** se liga la retribución de los empleados de las oficinas tributarias locales a sus resultados de desempeño (cumplimiento fiscal y gestión del pago de los impuestos); **Singapur:** el IRAS cuenta con su propio plan de servicios y con un conjunto de grados salariales referenciados al mercado laboral. ** Su sistema de remuneraciones se liga al rendimiento tanto individual como de la organización en su conjunto. La cuantía de los salarios está vinculada, además, a la capacidad de la organización de hacer frente a los pagos de los mismos. Los pagos se efectúan con carácter anual y fluctúan según los resultados tanto individuales como de la organización en su conjunto; **República Eslovaca:** el sistema viene establecido por ley. Permite ofrecer al empleado (en el caso de alta calidad en el desempeño de las tareas): 1- Primas personales de hasta el 100% de la escala salarial del trabajador y 2- incentivos; no se limitan el importe y la frecuencia; **Sudáfrica:** las escalas salariales del organismo tributario no se ligan directamente a las del resto del funcionariado o del sector público. Se realizan comparaciones con índices de referencia a fin de garantizar que se aplican a todos los empleos escalas salariales de mercado. Se aplican primas diferenciadas en función de resultados y un sistema de incentivos y ajustes de las escalas salariales ad hoc conforme a las políticas y procedimientos laborales correspondientes a cada caso; **España:** se abona una prima en función de los resultados con carácter mensual y se reevalúan al final del año, teniendo en cuenta los objetivos establecidos en el Plan Anual de Objetivos; **Suecia:** en el marco de un convenio colectivo, cada una de las agencias dispone de la autoridad delegada y la responsabilidad de negociar y decide sobre las condiciones laborales. Los aumentos salariales deberán ser efectivos y ajustarse a los límites presupuestarios. El objetivo es ser capaz de llevar a cabo las contrataciones, desarrollar y retener al personal con las aptitudes idóneas. La fijación de los salarios individuales y sus incrementos para cada trabajador se basa en sus tareas específicas (dificultades, responsabilidades, alcance, complejidad), rendimiento individual (aptitudes y resultados relacionados con los objetivos de la agencia y evaluados a través de criterios) y de la situación del mercado; **Suiza:** los salarios se ajustan con arreglo a los resultados de rendimiento y el logro de objetivos; **Reino Unido:** las primas de rendimiento se abonan en función de los resultados del informe anual al final del ejercicio; **Estados Unidos:** premios especiales, aumentos por calidad, permisos y certificados sin remuneración del Comisionado y el Comisionado de Sección.

Tabla 15. Criterio de medición del personal

/1. **Canadá:** los indicadores se refieren únicamente a los empleados con contrato indefinido. Durante el periodo de presentación de declaraciones tributarias 2008-2009, el número de empleados no fijos alcanzó los 10.000. **Chipre:** incluye tanto al personal de impuestos directos e IVA; **Francia:** el número total de la plantilla incluye tanto las funciones fiscal como de cuentas públicas de la DGFiP; **Luxemburgo:** únicamente impuestos indirectos; **Rumanía:** los datos incluyen la Autoridad Nacional de Aduanas y la Guardia Financiera; **Sudáfrica:** los totales de empleados incluyen a los fijos y excluyen a los eventuales; **Suecia:** los datos se refieren a los trabajadores con contratos fijos; **España:** la edad media de la plantilla de la Agencia Tributaria es de 47 años; **Estados Unidos:** * una gran parte, el 22% (22.033) de la plantilla del IRS (101.759) la forman trabajadores eventuales, que, principalmente, desempeñan tareas específicas de apoyo en periodos de más actividad fiscal. **La mayor parte de las contrataciones durante el año, el 72% (12.631) de los 17.577 trabajadores incorporados representa el volumen habitual de contrataciones al año en el caso de los trabajadores eventuales. *** Debido a esta fluctuación de personal eventual, se incluyen a los 68 de los 13.515 empleados que abandonaron el IRS dentro de la rotación habitual de trabajadores eventuales. En cuanto a los empleados fijos a tiempo completo en 2009, el IRS cuenta con aproximadamente unos 80.000 empleados, seleccionados y contratados aproximadamente a 5.000 y 4.300 se jubilaron o renunciaron.

/2. **Chipre, Luxemburgo y Malta:** personal con titulación equivalente a grado universitario = media de impuestos directos e indirectos; **Luxemburgo:** los datos de los perfiles de edad corresponden únicamente a los impuestos indirectos; **España:** aunque se exige titulación obligatoria para el 36% de los puestos, en realidad, la mayoría de la plantilla dispone de titulación.

Tabla 16. Costes totales de administración referidos a las funciones de la administración tributaria

/1. **Australia:** el dato sobre gasto total no incluye inversiones; **Canadá:** todos los gastos se han calculado sobre la base del criterio de devengo e incluyen los servicios percibidos por otros departamentos de la administración a título gratuito. El total de gastos administrativos (administración tributaria) se calcula sin tener en cuenta los gastos incurridos por razón de recaudaciones distintas de la tributaria y por la administración de los mecanismos de prestaciones. El gasto total por remuneraciones salariales (administración tributaria) es el gasto total salarial (todas las funciones) excluyendo una estimación del gasto por los sueldos pagados para la administración del programa de beneficios sociales; **Chipre:** *datos integrados por las cifras de los departamentos de impuestos directos y de IVA. ** Las cifras salariales no incluyen los salarios de 240 componentes del personal administrativo ya que la remuneración de estos trabajadores procede del presupuesto del Departamento de Administración y Personal Públicos; **Dinamarca:** debido a la integración en 2005 de los servicios fiscales nacionales y municipales, los datos de 2005 incluyen un elemento de evaluación documentada. En el caso de los datos de 2008 y 2009, se emplean las fracciones del estudio de referencia nórdico de 2006 (Nordic Benchmarking) como clave de distribución entre la administración tributaria y otras áreas; **Estonia:** los datos correspondientes a los ejercicios de 2005, 2006 y 2007 incorporan todas las funciones incluidas las de aduanas. Sin embargo, los datos correspondientes a los ejercicios de 2008 y 2009 no incluyen las funciones de aduanas; **Alemania:** debido a que en Alemania no existe una autoridad tributaria central, las cifras se han sumado desde los estados federales individualmente; **Hungría:** las cifras que se presentan en esta tabla proceden de la base de la proporción de la plantilla más que de los datos reales; **Irlanda:** los datos incluyen funciones distintas de la administración tributaria debido a la integración de las administraciones tributaria y aduanera; **Italia:** gastos totales de la administración tributaria y de Equitalia; **Luxemburgo:** los datos se refieren a las direcciones de impuestos directos e IVA; **Malta:** los datos se refieren a las Direcciones de impuestos directos e IVA; **Nueva Zelanda:** gastos calculados conforme al criterio de devengo conforme a los principios contables generalmente aceptados, y comprenden los gastos por amortización e inversión. El gasto referido a las funciones de administración tributaria (gastos totales y salariales) es una estimación; **Rumanía:** los datos incluyen aduanas y otras funciones; **Rusia:** los pagos de las pensiones no se incluyen en los costes salariales totales, aunque las cifras correspondientes a las funciones distintas a las tributarias se incluyen en aquellos; **Arabia Saudí:** incluidas las funciones distintas a las tributarias; **España:** datos sobre gastos calculados teniendo en cuenta las funciones aduaneras; **S. África:** el dato del gasto total incluye aduanas en el periodo 2005-2007; **Suecia:** el dato del gasto total (y ratios relacionados) excluyen los costes del personal de la Agencia de Ejecución Forzosa independiente encargada de la recaudación de deudas en periodo ejecutivo. Se considera al personal operativo incluido en las funciones tributarias, los datos se ajustan en consecuencia.

Tabla 17. Costes en TI para todas las funciones

1. **Argentina:** ratio calculada teniendo en cuenta las funciones de aduanas; El gasto en TI incluye los equipos y los soportes de hardware y software además de todo tipo de servicios y servicio técnico; **Bulgaria:** no se adquirió software en 2009, todos los gastos relacionados correspondieron al Ministerio de Hacienda; **Chipre:** datos únicamente del departamento de IVA. Los gastos en TI del Departamento de Impuestos Directos los costea un departamento de TI independiente que pertenece al gobierno; **Alemania:** debido a que en Alemania no existe una autoridad tributaria central, hemos sumado las cifras de los estados federales individualmente; **Hungría:** a diferencia de los costes administrativos totales para todas las cifras de las funciones de la administración tributaria, el total de las cifras de costes de TI que se presentan en esta tabla proceden de la base de la proporción de la plantilla más que de los datos reales; **Irlanda:** el gasto en operaciones de TI no incluye los costes de plantilla; **Japón:** los costes de TI se calculan sobre la base del presupuesto en lugar de la liquidación; **Luxemburgo:** los datos se refieren a las Direcciones de impuestos directos e IVA; **Malta:** los datos se refieren a la Dirección de Impuestos Directos para el periodo 2005-2007 y a la Dirección del IVA para los periodos 2008 y 2009 únicamente; **Arabia Saudí:** los costes en TI no incluyen los costes salariales y costes relacionados del personal de TI de la función pública en general. Los salarios y el personal de TI de la función pública en general se incorporan a las cifras de costes salariales que se muestran en la Tabla 16; **España:** los costes de TI incluyen únicamente los gastos de capital y aplicaciones externas. Se excluyen los salarios del departamento de TI (2.490 trabajadores); **Suecia:** el dato del gasto total (y ratios relacionados) excluyen los costes del personal de la Agencia de Ejecución Forzosa independiente encargada de la recaudación de deudas en periodo ejecutivo. **Reino Unido:** los datos sobre gastos comprenden las actividades relacionadas con aduanas, que no pueden aislarse; las actividades relacionadas con TI están subcontratadas; **EEUU:** los gastos en TI comprenden costes menores para la mejora de programas, pero no engloban los referidos al Programa de Modernización de Sistemas Empresariales del IRS, que constituyen gastos de desarrollo, y no operativos. Los costes de este programa fueron de \$316 millones en 2005; \$215 millones en 2006, y \$234 millones en 2007, \$246 millones en 2008 y \$222 millones en 2009.

/2. Estas tasas se han recalculado respecto a las mostradas en la serie de 2008 con el fin de corregir errores en el cómputo anterior.

Tabla 18. Comparación de los costes administrativos totales para las funciones tributarias y la recaudación neta

- /1. Las observaciones y conclusiones basadas en la información de esta Tabla deben tener muy en cuenta los comentarios hechos al respecto en este capítulo.
- /2. **Australia y Turquía:** datos extraídos de los informes anuales de 2007 (Australia) y 2005 (Turquía); **Estonia:** la ratio de 2007 incluye las operaciones de aduanas, aunque no en el caso de ejercicios posteriores; **Luxemburgo:** los datos se refieren a las Direcciones de impuestos directos e IVA; **México:** datos del Informe Fiscal de la SAT; **Rusia:** el denominador es la recaudación bruta debido a que no se dispone de datos suficientes; **Arabia Saudí:** el denominador es la recaudación bruta debido a la falta de datos suficientes; **Suecia:** la recaudación neta de 2005 está extraída de "Taxes in Sweden" (7ª edición). Se considera que el personal operativo ejerce funciones tributarias, ajustándose los datos en consecuencia. **EE. UU.:** las ratios indicadas difieren de las publicadas por el IRS debido a la utilización de la recaudación "neta" y no "bruta" como denominador.
- /3. Los resultados de esta ratio en años anteriores parecen haber incluido algún gasto "no tributario", generando así una ratio superior a la calculada con exactitud (a saber: todo gasto relacionado con la administración tributaria como porcentaje de la recaudación neta).

Tabla 19. Gasto expresado como porcentaje del PIB de la administración tributaria y los organismos de administración tributaria

- /1. PIB a precios de mercado, expresado en millones y en la moneda nacional.
- /2. **Austria:** las cifras de gastos totales de la administración tributaria incluyen ciertos gastos del Tesoro considerados donaciones y adquisiciones del Tesoro; **Irlanda y España:** las ratios incluyen los costes de la administración de aduanas; **Italia:** cálculos basados en los datos sobre costes de las funciones fiscales desarrolladas por el organismo de administración tributaria (AE), las actividades fiscales de la Guardia di Finanza y del organismo independiente encargado de la recaudación de deudas; **Luxemburgo:** los datos se refieren a las direcciones de impuestos directos e IVA; **Suecia:** las tareas que desempeña el personal operativo se consideran funciones fiscales/ tributarias, de modo que las cifras se ajustan en consecuencia; **Suiza:** no es posible efectuar una comparación plenamente significativa debido a que no puede accederse a los datos sobre costes en relación con los impuestos gestionados a nivel infranacional; **Reino Unido:** no puede accederse a los datos 2005/06 debido a diferencias entre las fuentes y al ámbito de cobertura de los datos tras la integración.
- /3. En algunos países (por ej. Singapur), los datos de población activa, población, PIB, ingresos, gasto administrativo, cifras de gasto no tributario representan periodos ligeramente distintos.

Tabla 20. Gasto no tributario expresado como porcentaje del gasto de los organismos de administración tributaria

- /1. **Chipre:** todos los gastos del Departamento de IVA se refieren a funciones tributarias; por lo que las anteriores cifras muestran los datos correspondientes al departamento de impuestos directos; **Irlanda y España:** las ratios incluyen los costes de la administración de aduanas; **Italia:** cálculos basados en los datos sobre costes de las funciones fiscales desarrolladas por el organismo de administración tributaria (AE), las actividades fiscales de la Guardia di Finanza y del organismo independiente encargado de la recaudación de deudas; **Luxemburgo:** los datos se refieren a las Direcciones de impuestos directos e IVA; **Suecia:** las tareas que desempeña el personal operativo se consideran funciones fiscales/ tributarias, de modo que las cifras se ajustan en consecuencia; **Suiza:** no es posible efectuar una comparación plenamente significativa debido a que no puede accederse a los datos sobre costes en relación con los impuestos gestionados a nivel infranacional; **Reino Unido:** no puede accederse a los datos 2005/06 debido a diferencias entre las fuentes y al ámbito de cobertura de los datos tras la integración.
- /2. En algunos países (por ejemplo, Singapur), los datos de población activa, población, PIB, ingresos, gasto administrativo, cifras de gasto no tributario representan periodos ligeramente distintos.

Tabla 21. Recursos humanos dedicados a funciones de administración tributaria: comparación de mediciones de la plantilla

- /1. La utilización de la información contenida en esta Tabla deberá interpretarse siempre en estrecha relación con los comentarios que la preceden en este mismo capítulo.
- /2. **Todos los países:** salvo que se indique lo contrario, los datos que figuran han sido extraídos de las respuestas de cada país a los cuestionarios; la definición del número de personas-días que constituyen una persona/año (trabajador a tiempo completo -TTC-) varía de un país a otro. A los efectos de este análisis, no se ha intentado aplicar una definición estándar a fin de obtener una base más coherente del total de TTCs / organismo tributario; **Chipre, Luxemburgo y Malta:** los datos incluyen tanto al departamento de impuestos directos como el de IVA; **Italia:** los datos se refieren a la administración tributaria exclusivamente y excluyen a las Agencia Equitalia (recaudación de deudas tributarias), Guardia di Finanza (fraude fiscal) y SOGEL (proceso de datos); **Suecia:** se incluye el personal de apoyo operativo.
- /3. Datos sobre población y población activa extraídos de "La OCDE en cifras" ["OECD in Figures"; "L'OCDE en chiffres"] 2010.
- /4. Los impuestos o tasas sobre bienes inmuebles y sobre vehículos de tracción mecánica se recaudan a nivel infranacional en otros Estados de la OCDE.
- /5. En algunos países (por ejemplo, Singapur), los datos de población activa, población, PIB, ingresos, gasto administrativo, cifras de gasto no tributario representan periodos ligeramente distintos.

Tabla 22. Tendencias de las plantillas totales de los organismos de administración tributaria miembros de la OCDE y movimientos previstos para el futuro

/1. No ha sido posible mostrar en esta tabla las cifras relativas a Israel y a Estonia por no disponerse de los datos.
/2. **Islandia:** los datos no parecen comparables con los del resto de esta tabla, por lo que datos anteriores (2002, 2004) incluyen a la plantilla de la Dirección de tributos, aduanas, administración tributaria estatal y autoridades tributarias locales, aunque los datos de 2009 solo incluyen la plantilla de la Dirección; **Reino Unido:** el Programa del Gobierno de revisión del gasto público (octubre de 2010) establece reducciones del gasto bruto del 25% en un periodo de 4 años reciclado ocasionalmente para actividades de cumplimiento.

Tabla 23. Datos totales sobre recursos humanos destinados a las principales funciones de la administración tributaria en 2009

/1. Los datos sobre distribución de recursos deben tratarse con cautela debido a las diferencias de interpretación existentes entre los países respecto de la división funcional descrita y las estructuras organizativas que apliquen.
/2. **Australia:** los TTC en otras funciones incluyen: Asesoramiento y Servicios Jurídicos 1.636, Marketing y Educación – 478 y Otros - 847; **Bélgica:** entre el personal de las administraciones tributarias, algunos de sus miembros tienen múltiples funciones, lo que explica la cifra más alta de 18.345 comparada con 14.931; **Canadá:** los datos relativos al empleo de la plantilla por parte del área jurídica, que se incluyó en el apartado de otras funciones en la serie comparada de 2008, se incluye en el de *Funciones de gestión corporativa* en esta edición; **Chile:** *la diferencia respecto a la versión anterior (2008) se debe a que se comparte información más pormenorizada para elaborar el desglose. Las otras oficinas incluyen la División de Asuntos Jurídicos y la División de Interpretación Jurídica. ** Una gran parte de las funciones de inspección y otras de verificación las ejerce el personal de los servicios de tecnología de la información y se incluye en el encabezamiento *Funciones de gestión corporativa*; **Chipre:** datos integrados para los departamentos de impuestos directos e IVA; **Francia:** otras funciones tributarias incluyen CDIF (estructura especializada en el registro de la propiedad inmobiliaria y de tasación de inmuebles para arrendamiento) y CH (registro de la propiedad inmobiliaria). Estos datos se refieren a todo el organismo tributario, incluido el personal que pertenecía a la anterior Dirección general de contabilidad pública y las funciones transversales (de apoyo); **Alemania:** las funciones de gestión de cuentas de los contribuyentes están comprendidas en las de comprobación e inspección, habiéndose calculado los datos que se presentan en esta tabla sumándose los correspondientes a cada estado federal individual; **Islandia:** únicamente se muestra el personal de la sede; **Irlanda, Reino Unido y Sudáfrica:** los datos incluyen aduanas; **Italia:** los datos comprenden el personal de la administración tributaria y un tercio del personal de la Guardia di Finanza; pero no tienen en cuenta la función de recaudación de deudas, que está externalizada; **Japón:** no pueden individualizarse las cifras para las funciones de investigación, inspección y otras relacionadas con la comprobación y la función de recaudación de deudas; **Corea:** el personal destinado a gestión de cuentas de contribuyentes y a funciones de comprobación realiza también funciones de recaudación; **Letonia:** la plantilla en funciones de apoyo corporativo se refiere a todas las funciones de las administraciones aduanera y tributaria, siendo el resto de las cifras presentadas, salvo las correspondientes a inspección, datos aproximados de la plantilla planificados posteriormente a la reorganización; **Luxemburgo:** los datos se refieren a las direcciones de impuestos directos e IVA; **Malta:** los datos se refieren a las Direcciones de impuestos directos e IVA; **México:** las funciones no incluyen al personal de aduanas; **Países Bajos:** los datos excluyen las unidades de aduanas y prestaciones; **Portugal:** número de empleados a fin de año. **Rumanía:** total de la Agencia Nacional de Administración Tributaria, incluidos Aduanas y Policía Fiscal; **Rusia:** el personal de la función de inspección incluye a los empleados que participan en el control del segmento de los productos de alcohol y tabaco; **Arabia Saudí:** los datos del apartado *Funciones de gestión corporativa* incluyen la plantilla de la administración de grandes contribuyentes; **España:** excluye a 3.938 trabajadores de Aduanas. La plantilla de la sección de gestión del contribuyente también ha desempeñado algunas funciones de verificación y control; **Suecia:** los datos excluyen al personal del organismo de recaudación (aproximadamente 1.850) que llevan a cabo las funciones de recaudación en periodo ejecutivo. Se considera al personal operativo incluido en las funciones tributarias, los datos se ajustan en consecuencia.

Tabla 24. Recaudaciones medias de tributos (por tipo principal de tributo) en 2008 (y medias de otros ejercicios)

/1. Los datos tributarios y de PIB mostrados varían respecto a anteriores ediciones de esta serie y de otras publicaciones de la OCDE debido a las revisiones que están teniendo lugar respecto a los datos de los presupuestos nacionales y el PIB por parte de las autoridades nacionales competentes.
/2. **China y Malasia:** los impuestos sobre los rendimientos y beneficios, y sobre ventas e impuestos especiales, respectivamente; **Indonesia:** los datos sobre los ingresos tributarios incluyen los provenientes del gas del 6,0% (2006), 4,3% (2007), 5,8% (2008) y 3,3% (2009); **Rusia:** los datos sobre los ingresos incluyen los provenientes del gas, que fueron del 12,9% (2006), 10,7% (2007), 12,6% (2008) y 8,4% (2009); **Arabia Saudí:** los ingresos del Estado, que provienen casi exclusivamente del petróleo, ascendieron al 61,6% del PIB en 2008 (el 55,1% del PIB guarda relación con el sector petrolero).

Tabla 25. Recaudaciones de ingresos y devoluciones

/1. **Bulgaria:** las cifras referidas al ejercicio 2008 no incluyen los datos relativos a las contribuciones a la seguridad social abonadas pendientes; **Chipre:** no se incluyen las cotizaciones a los seguros sociales; **Alemania:** solo se dispone de la recaudación neta; por lo tanto, los datos presentados en esta tabla reflejan esta parte de la recaudación; **Países Bajos:** todos los datos se muestran como una cifra neta debido a que no se dispone de información respecto a las devoluciones de impuestos; **Singapur:** únicamente se presentan los datos relativos a la recaudación.

Tabla 25. Recaudaciones de ingresos y devoluciones (continuación)

/2. **Chipre:** no se incluyen las cotizaciones a los seguros sociales; **Lituania:** hasta 2008, el 30% de la recaudación neta del IRPF fueron transferidos al Fondo de cobertura obligatoria del seguro de salud. Desde 2009, se ha rebajado el tipo del impuesto sobre la renta de las personas físicas de forma significativa, pero se han impuesto deducciones específicas para el Fondo, cuya gestión se asignó al Fondo Nacional de Seguridad Social (organismo a cargo del cobro de las cotizaciones de todos los regímenes de la seguridad social). El tipo del impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ejercicio 2008 fue el 24% y en el año 2009. Las cotizaciones a los seguros sociales que se excluyen aquí son contribuciones al Fondo de cobertura obligatoria del seguro de salud por parte de personas físicas que realizan actividades individuales (ganaderos, propietarios únicos, titulares de certificados comerciales (patentes), etc.) o que no son asegurados de ninguna otra categoría y que, por tanto, deben aportar dichas contribuciones de forma individual. El resto (la mayoría) de las contribuciones a la seguridad social que administra el Fondo Nacional de Seguridad Social.

/3. **Canadá:** las devoluciones excluyen las transferencias a las provincias y al Plan de Pensiones de Canadá (Canada Pension Plan, CPP) y al de Seguro de Empleo (*Employment Insurance*, EI); **Chipre:** no se incluyen las cotizaciones a los seguros sociales; **Suecia:** devoluciones del IVA.

/4. **Luxemburgo:** únicamente impuestos indirectos;

Tabla 26. Recaudaciones de ingresos y devoluciones (cuotas relativas)

/1. **Austria:** las cotizaciones a los seguros sociales no las gestiona el BMF, y existen algunos retrasos en la recaudación neta debidos a las recaudaciones en periodo ejecutivo en 2009 para el ejercicio 2010 causados por la reorganización de la Unidad de Inspección de grandes contribuyentes en el BMF; **Bélgica:** los datos representan a los impuestos, los incrementos de los impuestos y las sanciones recuperadas en inspecciones en relación con el IRPF, el IRS y el IVA e impuestos especiales; no se dispone de datos acerca de otros impuestos e inspecciones. Además, puesto que el periodo de liquidación para 2008 y 2009 no ha finalizado aún, estos datos no son definitivos; **Luxemburgo:** solo impuestos indirectos, los datos de 2008 son estimados; **Nueva Zelanda:** la ratio de efectivo recaudado a través del sistema de gestión de deudas para los doce meses concluyó el 30 de junio. Los pagos de deuda incluyen los impuestos no pagados de anteriores periodos, los intereses y las sanciones. Las recaudaciones netas resultantes de la vía ejecutiva; **República Eslovaca:** los datos representan únicamente los impuestos que gestiona la Administración Tributaria; **España:** solo recaudación directa de las actividades de control y las reducciones de las devoluciones de impuestos (sin tener en cuenta las efectuadas en vía ejecutiva); **Suecia:** impuestos adeudados después de intervenciones de la autoridad tributaria. Devengos recaudados no incluidos; **EE. UU.:** la recaudación bruta del IRPF incluye rentas de testamentos y sucesiones. La recaudación bruta de las cotizaciones a los seguros sociales incluye los impuestos a los trabajadores autónomos, los seguros de desempleo y las aportaciones a los planes de jubilación ferroviarios. Las retenciones incluyen las practicadas en el IRPF y las correspondientes a lo estipulado en la FICA (*Ley Federal de Contribuciones a Seguros, Federal Insurance Contributions Act*).

Tabla 27. Conjunto de estándares de cumplimiento del servicio al contribuyente y rendimiento obtenidos en el ejercicio fiscal 2009

/1. La Tabla excluye a todos aquellos países en los que el organismo de administración tributaria comunicó que no se aplican estándares basados en la medición de los plazos de tiempo o niveles de resultados para las categorías de servicios que se describen para 2009, es decir, Argentina, Bélgica, Bulgaria, China, Rep. Checa, Alemania, Grecia, Israel, Malta, Rumanía, Arabia Saudí, Eslovaquia y Eslovenia.

/2. **Chile:** los estándares varían en función del momento de presentación de las declaraciones del IRPF: 1) declaraciones presentadas entre el 1 y el 19 de abril: las devoluciones mediante depósito deben realizarse antes del 11 de mayo y las devoluciones mediante envío de cheque, antes del 28 de mayo; 2) declaraciones presentadas entre el 20 y el 27 de abril: las devoluciones mediante depósito deben realizarse antes del 18 de mayo y las devoluciones mediante envío de cheque, antes del 29 de mayo. En el caso de las devoluciones del IVA, se aplican los estándares a los contribuyentes en el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Los estándares basados en la medición de los plazos de tiempo varían en función del sector industrial entre los 5 días laborables (sector ganadero) y los 60 días (pequeños productores del agrícola); **Dinamarca:** todas las declaraciones del IRPF se tramitan a las pocas semanas desde la recepción, pero, puesto que se trata de unas 50.000 declaraciones únicamente las que se tramitan de forma automática, no acarrea consecuencias prácticas en el servicio al contribuyente; **Francia:** dado que no se practican retenciones del IRPF en Francia, las devoluciones se abonan únicamente en circunstancias muy excepcionales; este resultado incluye también las devoluciones del impuesto de sociedades abonado en exceso; **México:** devoluciones del IVA: 1) exportadores; 2) industria Maquiladora; 3) empresas convencionales; y 4) solicitudes de devoluciones del IVA respaldadas por un contador público autorizado (CPA); **EEUU:** no hay estándares diferenciados, sino un objetivo en sentido amplio que consiste en concluir la tramitación de todas las declaraciones presentadas a través del formato electrónico en un plazo de entre 5 y 21 días; **Singapur:** integra tanto el formato electrónico como el impreso.

Tabla 28. Conjunto de estándares de cumplimiento del servicio al contribuyente y rendimiento obtenidos en el ejercicio fiscal 2009

/1. La Tabla excluye a los países en los que el organismo de administración tributaria comunicó que no se aplican estándares basados en la medición de los plazos de tiempo o niveles de resultados para las categorías de servicios que se describen para 2009: Argentina, Bélgica, Bulgaria, China, República Checa, Alemania, Grecia, Islandia, Israel, Malta, Rumanía, Arabia Saudí, Eslovaquia, Eslovenia y Suiza.

/2. **Canadá:** no se ha fijado un estándar en el caso de las consultas en las oficinas puesto que, desde enero de 2007, todas las oficinas ofrecen un servicio de citas que elimina las demoras y permite que se asigne al agente más adecuado a atender las necesidades del contribuyente; **Estonia:** el organismo de administración tributaria comunica la garantía de los resultados pese a que no se miden regularmente; **Irlanda:** los estándares de servicio al administrado se revisaron en 2009; Los estándares y resultados facilitados corresponden a los nuevos estándares desde septiembre a diciembre de 2009. Hay otros estándares y resultados distintos que abarcan el periodo enero-agosto de 2009. **Países Bajos:** no se aplica estándar en el caso de las consultas remitidas por carta escrita, aunque el 85-95% de las preguntas complejas al servicio de ayuda tributaria se responden en el plazo de 2 días; en 2009, los resultados alcanzaron el 94%; **Rusia:** desde 2010, los contribuyentes del IVA que hayan presentado un bono bancario podrán obtener más rápidamente las devoluciones; **Singapur:** integra tanto el formato electrónico como el impreso. **Sudáfrica:** 1) el 90% de las consultas resueltas en 10 minutos; 2) el 95% resueltas en la primera toma de contacto; 3) el 95% de los administrados atendidos en 30 minutos; 4) tramitado el 95% de las solicitudes de certificados de inexistencia de deudas con la administración en 3 días; **España:** media del tiempo de tramitación de reclamaciones y consultas; **EEUU:** el *Field Assistance* (Asistencia sobre el terreno) del IRS persigue implantar una metodología para reflejar de forma precisa los tiempos de espera en todos los Centros de Ayuda al Contribuyente (grandes, medianos y pequeños) a través de un estándar único que puede agregarse. La estructura y equipo actuales no ofrecerán un sistema de medición preciso a escala nacional.

Tabla 29. Conjunto de estándares de cumplimiento del servicio al contribuyente y rendimiento obtenidos en el ejercicio fiscal 2009

/1. La Tabla excluye a los países en los que el organismo de administración tributaria comunicó que no se aplican estándares en ninguna de las categorías de servicios que se describen para 2009: Argentina, Bélgica, Bulgaria, China, República Checa, Alemania, Grecia, Islandia, Israel, Malta, Rumanía, Arabia Saudí, Eslovaquia, Eslovenia y Suiza.

/2. **Estonia:** el organismo de administración tributaria comunica la garantía de los resultados pese a que no se miden regularmente; **Indonesia:** los estándares se refieren únicamente a las quejas de servicio subestándar en oficinas tributarias; **Irlanda:** *los estándares de servicios de atención cliente se revisaron en 2009. Los estándares y resultados facilitados corresponden a los nuevos estándares desde septiembre a diciembre de 2009. Hay otros estándares y resultados distintos que abarcan el periodo enero - agosto de 2009. ** El servicio en línea que ofrece la administración tributaria a los administrados usuarios del sistema PAYE (de retenciones en la fuente de las rentas por trabajo por cuenta ajena) se denomina *PAYE anytime*. *** El ROS (Revenue Online Service) es el servicio en línea que ofrece la administración tributaria a los administrados en el caso de sociedades; **Singapur:** media de resultados de servicio de periodos valle; **EEUU:** 1) el nivel de servicio de asistencia a los usuarios (Customer Service Representative Level of Service) se define como el número de llamadas de los contribuyentes respondidas divididas entre el número de personas que llaman solicitando el servicio de ayuda de representante del servicio al administrado (CSR, en su acrónimo en inglés) (expresado en forma de porcentaje). Estos estándares son objetivos prácticos (anuales) que reflejan las limitaciones operativas pico/media de recursos y equipos; 2) en el caso de las quejas, el estándar del contacto/actuación inicial es de 3 días para los casos de carga económicas y de 5 para el resto; y 3) para el registro de nuevas empresas, el estándar viene referido a la cumplimentación de la solicitud del Número de Identificación del Empleador (EIN) (Impreso SS-4). En septiembre de 2007, se creó un nuevo procedimiento para este sistema, el denominado *Modernized Internet Employer Identification Number* (ModI EIN) (número de Identificación del Empleador modernizado por Internet), que proporciona respuestas a tiempo real a los contribuyentes para los servicios electrónicos autogestionados. Los futuros procesos electrónicos se medirán a través del uso de este sistema de acceso de los contribuyentes.

Tabla 30. Actividades de verificación en el conjunto de contribuyentes

/1. **Canadá:** se incluyen en la tabla los datos tanto de las inspecciones relativas a las actividades de verificación como a las de pre-valoración y post-valoración. Los datos proporcionados para 2008 y 2009 no incluyen el Programa contra el incumplimiento de la presentación del impuesto sobre bienes y servicios y el impuesto armonizado sobre ventas (GST/HST Delinquent Filer Programme); **Indonesia:** los datos se basan en los registros correspondientes a inspecciones y no en los contribuyentes; **Irlanda:** número total de intervenciones, a saber, las comprobaciones de Auditoría y Fiabilidad; **Israel:** desde el 30/11/2010; **Países Bajos:** los datos no incluyen las visitas a empresas y sociedades, por ejemplo, en inicio de actividad; **Luxemburgo:** únicamente para impuestos indirectos; **Nueva Zelanda:** se determinan discrepancias graves y se incluyen ajustes por reducción de pérdidas e imputación de créditos; **España:** el apartado correspondiente al número de acciones concluidas incluye todos los tipos de actividades de verificación (filtros automatizados, controles a gran escala, controles documentales, inspecciones sobre el terreno).

/2. **Austria:** los retrasos en los resultados de 2009 para el ejercicio 2010 causados por la reorganización de la Unidad de Inspección de grandes contribuyentes; **Bélgica:** estos datos se refieren únicamente a la lucha contra el fraude fiscal grave; **Canadá:** se incluyen en la tabla los datos tanto de las inspecciones relativas a las actividades de verificación como a las de pre-valoración y post-valoración. Los datos proporcionados para 2008 y 2009 no incluyen el Programa contra el incumplimiento de la presentación del impuesto sobre bienes y servicios y el impuesto armonizado sobre ventas (GST/HST Delinquent Filer Programme);

Tabla 30. Actividades de verificación en el conjunto de contribuyentes (continuación)

Chipre: datos integrados para los departamentos de impuestos directos e IVA; **Finlandia:** las verificaciones incluyen el control fiscal básico y las inspecciones tributarias. Las cantidades de los impuestos corresponden a los impuestos sobre la renta, IVA y las contribuciones de los trabajadores asalariados + sanciones e intereses; **Francia:** 2.285 de 2008 y 2.184 de 2009, incluidas las sanciones; **Alemania:** los datos que se presentan en esta tabla contienen los resultados de las inspecciones, de las inspecciones externas efectuadas sobre sueldos y salarios y de inspecciones especiales sobre el IVA; **Islandia:** los datos se basan en las inspecciones realizadas por la sección de control fiscal e incluyen únicamente casos importantes, pero no los ajustes periódicos. Además, no se incluyen en los datos las reducciones de pérdidas, que ascendieron a 9.006 en 2008 y 1.335 en 2009; **Israel:** desde el 30/11/2010; **Corea:** resultados de inspecciones a contribuyentes personas físicas, inspecciones del impuesto sobre plusvalías, impuesto sobre sociedades e IVA; **Luxemburgo:** únicamente para impuestos indirectos. Los datos de 2008 son estimados; **Malta:** los datos se refieren tanto a las Direcciones de impuestos directos como de IVA; **Suiza:** solo IVA; **España:** recaudación directa derivada de las acciones de control y reducción de las devoluciones. **Turquía:** en el importe resultante de las acciones concluidas se incluyen las sanciones; **EEUU:** todos los importes en dólares incluyen la liquidación del impuesto, las sanciones y los intereses. Los datos incluyen los programas de comprobación básicos: exámenes (inspecciones), el programa automatizado de detección de declaraciones infravaloradas (declaraciones informativas), y el sistema de detección de los contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones declarativas. Incluye, además, las liquidaciones llevadas a cabo en los procedimientos de recurso. Se incluyen, en ocasiones, las notificaciones de declaraciones paralelas por error matemático (sencillo cruce de datos por ordenador de las declaraciones), aunque los ingresos netos no se consideran ingresos en periodo ejecutivo y no son objeto de seguimiento en los sistemas informáticos del IRS. El total de 2009 es mucho mayor de lo habitual debido a los créditos puntuales de recuperación de reducciones (*Rebate Recovery Credit, RRC*). Además de los errores anejos a las reclamaciones de algunas de las partes no pagadas de créditos puntuales de recuperación de reducciones, o todas ellas, el IRS computó los créditos de los contribuyentes adecuados en los casos en que no se reclamaron dichos RRC. Asimismo, los totales de la tabla no incluyen los exámenes reglamentarios a organizaciones exentas de tributación, planes de trabajadores asalariados, entidades de la administración pública y bonos exentos de tributación. Número de exámenes en el caso de estas entidades: 2008– 9.383, 2009–22.729.

Tabla 31. Actividades de verificación en grandes contribuyentes

/1. **Indonesia:** los datos se basan en los registros correspondientes a inspecciones y no en los contribuyentes; **Irlanda:** número total de intervenciones, a saber, comprobaciones de Auditoría y Fiabilidad; **Japón:** todos los datos facilitados son aproximados; **Portugal:** el apartado *número de acciones concluidas* describe, sobre todo, el *número de ejercicios fiscales verificados y concluidos* en Portugal.
 2. **Austria:** los retrasos en los resultados de 2009 para el ejercicio 2010 causados por la reorganización de la Unidad de Inspección de grandes contribuyentes; **Chipre e Islandia:** dado que no existe una unidad encargada del control de grandes contribuyentes, no se dispone de datos relativos a las actividades de comprobación en el caso de este segmento; **Francia:** 955 de 2008 y 804 de 2009, incluidas las sanciones; **Alemania:** los datos relativos a *grandes contribuyentes* que se presentan en esta tabla contienen únicamente los resultados de inspecciones; **Grecia:** únicamente resultados de los Centros de Inspección Interperiféricos; **Hungría:** los datos anteriores no incluyen los importes de las sanciones por incumplimiento, que ascendieron a 3.339,3 millones de HUF en 2008 y 2.634,2 en 2009; **La India:** los datos se basan en los registros de actividades de inspección, no en los contribuyentes; **España:** recaudación directa derivada de las acciones de control y reducción de las devoluciones.

Tabla 32. Actividades de verificación en determinadas ratios

/1. **Importe medio de las acciones concluidas**=(importe de las acciones concluidas para todos los contribuyentes)/(Número de acciones concluidas para todos los contribuyentes).
 /2. **Importe medio de las acciones concluidas/TTC**=(Total importe de las acciones concluidas para todos los contribuyentes)/(Trabajadores a tiempo completo (TTC) empleados exclusivamente en actividades de inspección).
 /3. **Importe medio de las acciones concluidas** =(importe de las acciones concluidas para los grandes contribuyentes)/(Número de acciones concluidas para todos los grandes contribuyentes).
 /4. **Importe medio de las acciones concluidas/TTC**=(Total importe de las acciones concluidas para grandes contribuyentes)/(Trabajadores a tiempo completo (TTC) empleados exclusivamente en secciones dedicadas a grandes contribuyentes).

Tabla 33. Datos sobre controversias fiscales objeto de recurso administrativo

/1. **Bélgica:** datos referidos a expedientes de fraude fiscal. No se dispone de los datos de los importes del impuesto al que concierne; **Luxemburgo:** se muestran tanto los impuestos directos como los indirectos; **Corea:** es posible que se haya computado dos veces el número (importe) de los expedientes administrativos en los datos anteriores. Existen dos fases en el sistema de recurso administrativo en Corea, una, ante la oficina tributaria regional o de distrito y otra ante la administración del Servicio Tributario Nacional o el Tribunal Fiscal. Puesto que es optativo el recurso ante la oficina tributaria regional o de distrito el contribuyente puede interponerlo ante el Servicio Tributario Nacional o el Tribunal Fiscal tras haber recurrido ante la oficina tributaria regional o de distrito y, además, acudir directamente a la instancia del Servicio Tributario Nacional o el Tribunal Fiscal; **Malta:** los datos se refieren tanto a las Direcciones de impuestos directos como de IVA; **Países Bajos:** únicamente impuestos; **Sudáfrica:** los datos reflejan únicamente los correspondientes a la sede central.

Tabla 34. Datos sobre impuestos impagados (no objeto de recurso)

/1. **Australia:** los importes de deuda pendiente se consideran "deuda cobrable", no se incluyen las deudas recurridas ni las incobrables; **Austria:** deuda pendiente cobrable; **Bélgica:** datos referidos a IRPF, IRS e IVA, el número de expedientes de deuda es el número de notificaciones (un contribuyente puede haber recibido diversas notificaciones); **Bulgaria:** únicamente deudas tributarias; **Canadá:** datos referidos a deudas tributarias sobre la base del final del ejercicio fiscal del 31 de marzo. Ejemplo de datos de 2009 = ejercicio fiscal desde el 1 de abril de 2008 al 31 de marzo de 2009; **Chipre:** *los importes de las cifras de la deuda tributaria al final del ejercicio muestran los datos integrados para los departamentos de impuestos directos e IVA. ** Los importes del total de la deuda recaudada se refieren al Departamento de IVA. No se dispone de los datos del Departamento de Impuestos Directos; **Dinamarca:** las deudas tributarias de las sociedades se han excluido del total de la deuda recaudada; **Italia:** el número de expedientes incluye la deuda recurrida; **Japón:** el valor de la deuda total recaudada incluye el de la deuda anulada y pagada voluntariamente, etc.; **Corea:** los datos incluyen deudas recurridas; **Singapur:** los datos relativos a la deuda tributaria que se presentan incluyen las deudas recurridas. Con independencia de que interpongan objeciones o recursos, se les exige a los contribuyentes el pago del impuesto debido en el plazo previsto; **España:** el Departamento de Recaudación Tributaria gestiona también las deudas de otros organismos públicos; **Suecia:** todos los datos se han extraído del anuario estadístico del Instituto de Estadística sueco; el importe de la deuda al final del ejercicio (para todos los ejercicios) comprende las deudas recurridas, cifra que no puede aislarse fácilmente; **EEUU:** la unidad de cálculo para el número de casos es el módulo (o declaración), no la entidad (contribuyente).

Tabla 35. Datos sobre impuestos impagados (no objeto de recurso)

1. **Argentina:** no es posible la deducción; **Australia:** el número de expedientes representa el número de casos de los sistemas de gestión de casos de RMS y COMPACT. Un contribuyente puede acumular más de un expediente. Los expedientes con saldo cero o negativo se han excluido de los datos expuestos excepto en el caso de los correspondientes al "inicio del ejercicio 2004-2005"; **Bélgica:** datos referidos a IRPF, IRS e IVA, el número de expedientes de deuda es el número de notificaciones (un contribuyente puede haber recibido diversas notificaciones); **Chipre:** datos integrados para los departamentos de impuestos directos e IVA; **Dinamarca:** el importe de la deuda deducida en 2005 se refiere únicamente al impuesto sobre los vehículos. El importe de la deuda deducida en 2006 y 2007 se refiere al impuesto sobre vehículos y a las deudas tributarias de sociedades disueltas; Se asumió la gestión de las deudas municipales en noviembre de 2005; **Estonia:** desde el 1-1-2009, una ley difiere los atrasos tributarios y los pagos anticipados, lo que explica la disminución del número de deudores en las comparaciones 2008/2009. **Alemania:** el número de expedientes de deuda no es el número de contribuyentes, sino el número de casos por tipo de impuesto y ejercicio; **Italia:** el número de expedientes incluye la deuda recurrida; **Japón:** el valor de la deuda total recaudada incluye el de la deuda deducida. El número de expedientes de deuda se computa con independencia del periodo de pago del impuesto. Respecto al impuesto adicional, en los casos en que el periodo de pago del impuesto sea el mismo que el del original, el pariente compuesta por el impuesto adicional y el impuesto original se contabiliza como un único caso; **Corea:** los datos incluyen deudas recurridas; **Países Bajos:** los datos están afectados por un error en el registro de las liquidaciones como deudas pendientes; **Suecia:** todos los datos se han extraído del anuario estadístico del Instituto de Estadística sueco; el importe de la deuda al final del ejercicio (para todos los ejercicios) comprende las deudas recurridas, cifra que no puede aislarse fácilmente; **Reino Unido:** los totales anulados incluyen la deuda anulada en los casos de fraude de IVA intracomunitario por operadores no regularizados; **EEUU:** la unidad de cálculo para el número de casos es el módulo (o declaración), no la entidad (contribuyente). Los importes de la tabla excluyen las cantidades en dólares objeto de recurso. Los totales incluyen impuestos, intereses y sanciones, incluidos los importes devengados. Los importes totales de deuda anulados durante los ejercicios fiscales respectivos representan los impuestos sobre lo que existiese acuerdo, las sanciones e intereses (incluidos los importes devengados) de aquellos módulos que se hubiesen reclasificado como anulados durante dicho ejercicio. Los importes deducidos se definen como liquidaciones no pagadas en los casos de dudoso cobro de los mismos. El total a final de año del importe de la relación de impagos (en millones de \$), incluidas las liquidaciones objeto de recurso asciende a: 2008 - \$99.155, 2009 - \$104.933. Si bien los importes están anulados, continúan "en los libros" durante un periodo estipulado por ley de diez años.

Tabla 36. Algunas ratios relacionadas con las actividades de recaudación en periodo ejecutivo de deudas tributarias

/1. El importe total recaudable = valor de la deuda a fin de ejercicio + cobro efectivo durante el ejercicio + importe de la deuda deducida.
/2. **Dinamarca:** las deudas tributarias de las sociedades se han excluido del importe total de la deuda recaudada. El importe de la deuda deducida en 2005 se refiere únicamente al impuesto sobre los vehículos. El importe de la deuda deducida en 2006 y 2007 se refiere al impuesto sobre vehículos y a las deudas tributarias de sociedades disueltas; **Suecia:** ratios sobrestimadas debido a la inclusión de la deuda recurrida que no puede identificarse por separado.

Tabla 37. Algunas ratios relacionadas con las actividades de recaudación en periodo ejecutivo de deudas tributarias

/1. El importe total recaudable = valor de la deuda a fin de ejercicio + cobro efectivo durante el ejercicio + importe de la deuda deducida.
/2. **Australia:** el número de expedientes representa el número de casos de los sistemas de gestión de casos de RMS y COMPACT. Un contribuyente puede acumular más de un expediente. Los expedientes con saldo cero o negativo se han excluido de los datos expuestos excepto en el caso de los correspondientes al "inicio del ejercicio 2004-2005";

Tabla 37. Algunas ratios relacionadas con las actividades de recaudación en periodo ejecutivo de deudas tributarias (continuación)

Argentina: no es posible la deducción; **Chipre:** datos integrados para los departamentos de impuestos directos e IVA; **Dinamarca:** las deudas tributarias de las sociedades se han excluido del importe total de la deuda recaudada. El importe de la deuda deducida en 2005 se refiere únicamente al impuesto sobre los vehículos. El importe de la deuda deducida en 2006 y 2007 se refiere al impuesto sobre vehículos y a las deudas tributarias de sociedades disueltas; **Japón:** el valor de la deuda total recaudada incluye el valor de la deuda deducida; **Suecia:** ratios sobrestimadas debido a la inclusión de la deuda recurrida que no puede identificarse por separado.

Tabla 38. Deudas tributarias e impactos de la crisis financiera mundial

/1. **Australia:** los importes de la relación de impagos se consideran adquisiciones de "deuda cobrable", no se incluyen las deudas recurridas ni las incobrables; **Bélgica:** aplicación de un paquete de medidas de ayuda a la recuperación económica que incluye ampliaciones de los plazos de pago (por ejemplo, de tres meses para los sujetos pasivos del impuesto de retenciones a profesionales), reducciones de los intereses de demora, mayor flexibilidad respecto a la imposición de multas por incumplimiento y devolución del excedente del IVA más rápida en el caso del sector del transporte; **Estonia:** plan de pagos con un procedimiento simplificado; **Francia:** introducción de un paquete de medidas de mejora de la situación de tesorería y de ayuda a la inversión en el caso de las empresas, que incluye devoluciones mensuales del IVA, devoluciones aceleradas de los importes pagados en exceso del impuesto de sociedades, devoluciones aceleradas de los importes crédito tributario a la investigación y devoluciones aceleradas de deudas por pérdidas contabilizadas trasladadas a ejercicios anteriores; además, los auditores públicos ampliaron los créditos en cada caso individual y se aplicaron normas más flexibles de privilegios fiscales; **Islandia:** se han adoptado varias medidas: * aplazamiento de los pagos en virtud de la Ley 24/2010. Se aplaza el periodo de pago de ciertos impuestos pendientes hasta julio de 2011, sin que se devenguen intereses desde enero de 2010 a julio de 2011. Después de julio de 2011, el deudor podrá emitir un bono al Estado como pago de los impuestos adeudados. El bono podrá ser pagadero a 5 años en plazos mensuales y no genera intereses, sino que se fija al índice de inflación. Los tipos de impuestos incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley son los siguientes: IVA, impuesto retenido en la fuente, impuesto de la seguridad social e impuesto sobre la renta adeudados anteriormente a enero de 2010. Pueden beneficiarse del aplazamiento las personas jurídicas y los particulares empleados independientes. Las condiciones del aplazamiento son la liquidación del resto de los demás impuestos y que no concurra impago de los impuestos devengados a partir del periodo que concluye el 1 de julio. Esta Ley entró en vigor en abril de 2010. **Desembolso de pagos contra demandas: anteriormente a la crisis económica, los pagos seguían un orden por el que la prioridad correspondía al primero reclamado y, dentro de esta, contra el coste de obtener lo correspondiente a la demanda; después, los intereses sobre la demanda y, en tercer lugar, la propia demanda. Este régimen se modificó el año anterior de forma que, ahora, los pagos se emplean en atender el pago de la demanda más antigua en el tiempo y, dentro de esta, lo correspondiente a la demanda, luego, los intereses sobre la demanda y, por último, los costes ocasionados por la obtención del importe correspondiente a la demanda. ***Reducción provisional de los intereses de demora: los intereses de demora de las deudas tributarias se redujeron provisionalmente (el 15% no podía superar el interés general de demora) en el periodo que transcurre desde el 1 de abril de 2009 a diciembre 2009. ****Suspensión provisional del margen de interés en relación con los pagos del IVA. El margen de interés del IVA adeudado a 5 de febrero, abril, junio y agosto de 2009 (mora) se redujo de forma provisional al 2-3% en tanto que el tipo habitual era del 10%. ***** Aplazamiento de pagos de gravámenes a la importación (crédito): en 2009, se incrementaron las fechas de vencimiento de los gravámenes a la importación (crédito) para cada periodo de dos meses aumentado en uno o hasta tres meses más; **Irlanda:** * Únicamente en los casos en que se cumplen ciertos criterios; no se aplica a todos. ** Reducción de los tipos de interés en virtud del artículo 29, *Finance Act 2009* (Ley de financiación) "en vista de la tendencia descendente de los tipos de interés", tendencia muy probablemente consecuencia de la crisis económica y financiera de 2008/2009. *** Introducción de un Marco de Progresividad en la Resolución de Expedientes Case Decision Escalation Framework (CDEF) para ayudar a ciertos contribuyentes inmersos en dificultades a corto plazo y ofrecer apoyo a los trabajadores encargados de estos expedientes; **México:** eliminación de garantías en los pagos parciales, con la introducción de un programa de deducción de las deudas incobrables y la reducción drástica del periodo de pago de las devoluciones de impuestos a los contribuyentes, se flexibilizó la obligación de otorgar garantías reales del pago de obligaciones tributarias siempre y cuando no hubiese pendientes obligaciones tributarias, y se introdujeron otras medidas de simplificación de las obligaciones de los contribuyentes; **Países Bajos:** las medidas incluían reducciones provisionales de ciertos tipos tributarios, subsidios fiscales extra y ampliación de las facilidades de traslado de pérdidas a otros ejercicios; **Noruega:** una disposición provisional permite a las sociedades que sean sujetos pasivos independientes trasladar pérdidas contabilizadas de los ejercicios 2008 y 2009 a los de 2006 y 2007, con un límite de pérdidas de NOK 20 millones para cada uno de los ejercicios; **Eslovenia:** ayudas a la banca; **Sudáfrica:** los criterios jurídicos de anulación de deuda no se modificaron, aunque se ha flexibilizado su aplicación; **Suecia:** hubo un aplazamiento provisional de los pagos de impuestos en el caso de las sociedades que no tuviesen deudas. La ley estipuló que dicho aplazamiento tuviese un plazo de un año de duración; no se detallaron los motivos que debían declarar las sociedades al respecto y que podían emplearse durante dos periodos de declaraciones. La declaración debía presentarse del modo habitual, habiendo intereses o tarifas en relación con los importes.

Tabla 39. Presentaciones de declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas

/1. **Austria:** datos correspondientes a presentaciones electrónicas: el 43% de las liquidaciones de empleados y el 79% de las de empresas; **República Checa:** la Administración Tributaria checa solo supervisa las presentaciones electrónicas con expediente electrónico que cuenten con firma electrónica autorizada. Los datos comunicados en el caso de esta tabla muestran únicamente las declaraciones con firma electrónica autorizada; **Dinamarca, Noruega y Eslovenia:** los datos excluyen la mayor parte de las declaraciones precumplimentadas por los contribuyentes; **Francia:** el 98% precumplimentadas con datos de identificación y el 87%, con datos de rentas; **Israel:** el empleo de la presentación electrónica es obligatorio para ciertos contribuyentes desde 2009; **Malasia:** prueba piloto de borradores en 2010; **Nueva Zelanda:** el volumen de declaraciones incluye los 0,86 millones de contribuyentes asalariados que reciben un borrador de la administración con todas las rentas gravadas conforme al cálculo correcto en su fuente de origen; **Arabia Saudí:** no grava la rentas percibidas por salarios, pero sí impone un tributo a los ingresos percibidos por personas físicas de otras actividades excepto en el caso de los intereses (no relacionados con ninguna actividad) e ingresos procedentes de la actividad en el mercado bursátil de Arabia Saudí; **Singapur:** declaraciones del IRPF recibidas en el ejercicio 2009 a 31-3-2010; **Eslovenia:** estos datos incluyen al 71% de la población que recibe por vía electrónica declaraciones o resúmenes de los ingresos elaborados para los contribuyentes asalariados, registrados; **España:** *solo el 1% de las declaraciones del IRPF se presentan de forma manual. El 99% de las declaraciones se presentan a través de un Programa de ayuda para la cumplimentación y presentación desarrollado por la Agencia Tributaria que genera un código PDF de lectura rápida por un escáner láser. ** 6.780.561 contribuyentes recibieron sus datos fiscales para cumplimentar sus declaraciones (el 34,8% de las declaraciones). *** Se enviaron 13.874.096 borradores de la declaración del IRPF a los contribuyentes (aprox. el 71,3% de las declaraciones), de las cuales se confirmaron y presentaron 7.744.661 (el 39,5%, aprox.); **Suiza:** el IRPF se gestiona en el ámbito territorial infranacional (cantones).

Tabla 40. Presentaciones de declaraciones: beneficios societarios/impuesto sobre la renta e impuesto sobre el valor añadido

/1. **Japón:** las tasas de presentación del IVA son del 29,4% en el caso de personas físicas, y del 56,7% en el de sociedades; **Singapur:** declaraciones del IRS recibidas en el ejercicio 2009 a 31-3-2010; las declaraciones del IRS sobre los ingresos imposables estimados y declaraciones del IVA presentadas en formato electrónico para el periodo 1-4-2009 a 31-3-2010.

Tabla 41. Métodos disponibles de pagos tributarios

1. **Austria:** *otras categorías* describe las transferencias bancarias de una cuenta a otra; **Bulgaria:** tarjetas de débito y crédito; **Canadá:** *otras categorías* describe el "sistema de adeudo previamente autorizado"; **Chile:** otros métodos de pago: tarjetas de crédito; **Chipre:** únicamente para el departamento de IVA. **Hungría:** *,** pago con tarjeta de crédito; **Japón:** la ratio de Banca por Internet incluye la de las terminales de pago (cajeros automáticos). Otros métodos de pago incluyen comercios especializados; **Luxemburgo:** *únicamente impuestos directos; ** Únicamente impuestos indirectos **Malasia:** *otras categorías* incluye la utilización de cajeros automáticos de bancos; **Malta:** los volúmenes de datos se refieren al IVA (aunque se puede aplicar como pauta a los impuestos directos); **Países Bajos:** se describe como transferencia, sea en formato impreso o a través de banca por Internet; **Nueva Zelanda:** el volumen que se indica también incluye los pagos realizados por banca telefónica y por métodos de cargo directo en cuenta, e incluyen las tarjetas de crédito, pagos directos, transferencias telegráficas, giros bancarios con entidades extranjeras bancarios y giros postales; **Portugal:** en *otras categorías* se incluye la utilización de cajeros automáticos de bancos; **República Eslovaca:** incluye banca por Internet; **España:** todos los pagos deberán efectuarse a través de entidades financieras (es decir, en línea a través de Internet, banca telefónica o en persona), y la Agencia mantiene acuerdos con más de 180 de estas entidades para la prestación de este servicio; **Reino Unido:** estos otros métodos se describen como el pagador en otros Organismos Públicos y tarjetas de débito y crédito; **Estados Unidos:** todos los volúmenes que se indican son estimados; los otros "métodos" se describen incluyendo los pagos de los pagadores de nóminas y profesionales de la fiscalidad, pagos electrónicos integrados en declaraciones presentadas en formato electrónico, paquetes de software y tarjetas de crédito.

Tabla 42. Otros servicios electrónicos ofrecidos a los contribuyentes (o a sus representantes)

1. **Australia:** acceso se refiere a los archivos, exclusivamente; mientras que las comunicaciones se limitan a mensajes cortos de texto; **Canadá:** los contribuyentes que se suscriban a la base de datos de 4 editores comerciales a través de los cuales la CRA publica versiones parciales de sus resoluciones e interpretaciones técnicas disponen de acceso a estas bases de datos; **Chipre:** el acceso se limita a aquellas declaraciones que se hubiesen presentado por vía electrónica; **Grecia:** rango de referencias disponibles limitado; **Islandia:** bases múltiples que incluyen referencias legales, reglamentarias y resoluciones; **Irlanda:** comunicó que el ciber sitio del organismo tributario ofrece acceso a toda la legislación tributaria y cuenta con una sección específica para los profesionales del Derecho fiscal; el Servicio de los tribunales irlandeses permite acceder a la jurisprudencia del Tribunal Superior (*High Court*) y el Tribunal Supremo (*Supreme Court*) de forma gratuita; **Italia:** el servicio lo presta el Ministerio de Economía y Hacienda; **Luxemburgo:** únicamente impuestos directos.

Tabla 42. Otros servicios electrónicos ofrecidos a los contribuyentes (o a sus representantes) (continuación)

México: la SAT comenzó a utilizar las redes sociales para distribuir la información tributaria desde octubre de 2008 como miembro de *youtube*. Hasta junio de 2010, ha colgado cerca de cien vídeos con demostraciones y procedimientos para utilizar los servicios tributarios en la red, novedades sobre la campaña de impuestos anual, cuestiones de importancia fiscal, comercio exterior, actuaciones emprendidas por el organismo tributario contra la evasión fiscal y el contrabando. En julio de 2009, la SAT abrió también una cuenta en *twitter*, a través del cual informa publicando mensajes cortos, acerca de las novedades correspondientes a su actividad. Además, en julio de 2009, la SAT ofreció a los contribuyentes un servicio gratuito de RSS, formato que permite enviar de forma automática los titulares y resúmenes de las informaciones más recientemente publicadas en su ciber sitio. Por último, en septiembre de 2009, la SAT abrió también una cuenta en *flicker*, donde publica las noticias y hechos importantes en fotografías en este formato; **Países Bajos:** comunicación limitada con contribuyentes empresas; **Rumanía:** parcialmente; **Singapur:** la legislación y reglamentación general tributaria en el ciber sitio del organismo de administración tributaria; las actuaciones tributarias, en el ciber sitio del Gabinete del Fiscal General; **República Eslovaca:** * parcialmente. ** El acceso a las bases de datos jurídicas lo ofrecen los servicios electrónicos del Ministerio de Hacienda; **Suecia:** comunica que los profesionales del Derecho fiscal autorizados disponen de acceso en línea a las declaraciones de los impuestos de retención en la fuente de las rentas del trabajo y del IVA, además de la posibilidad de firmarlos y presentarlos a través de esta vía; el personal de la administración tributaria tiene acceso limitado a los sistemas de este organismo, aunque no se permite el acceso a distancia; **Suiza:** comunicación limitada (en materias generales, únicamente); **Reino Unido:** los servicios que se indican no se refieren a todos los regímenes fiscales; entre los servicios disponibles se incluye el acceso en línea a los registros personales en el caso de los contribuyentes en autoliquidación, acceso en línea a los representantes fiscales en el caso del IVA a los registros de los clientes y mensajería electrónica para los contribuyentes del IVA; **Estados Unidos:** comunicó lo siguiente: 1) los contribuyentes disponen de acceso a los registros de sus historiales de pago en caso de haberlos efectuado a través del Sistema Electrónico de Pagos de Impuestos Federales, pudiendo decidir el estado de una devolución de un impuesto una vez presentada la declaración; 2) los representantes autorizados pueden solicitar visualizar en línea certificados de cuentas o de declaraciones tributarias a través de una cuenta segura de correo electrónica; los representantes pueden enviar un poder de representación con la autorización del contribuyente a fin de recibir por vía electrónica información tributaria contable; podrán enviar preguntas en relación con las cuentas del contribuyente que los hubiese autorizado y obtener respuesta de la cuenta de correo electrónico creada en el proceso de registro en el sistema. Los pagadores de rentas como intereses, dividendos, ganancias procedentes del juego, etc. podrán validar los documentos de identidad y nombres de los contribuyentes a fin de asegurarse de haber comunicado correctamente los ingresos y las retenciones; y 3) se ha aplicado como experiencia piloto un sistema de mensajería seguro para empresas, a cargo de Apelaciones que permite el uso del correo electrónico con códigos cifrados para solicitudes de intercambio seguro de certificados digitales entre el IRS y los contribuyentes o representantes externos.

Tabla 43. Derechos de los contribuyentes y regulación de los asesores fiscales

Defensor del contribuyente (*Ombudsman's Office*) o del Tribunal de Igualdad (*Equality Tribunal*); **México:** en 2006, el Congreso aprobó la creación de una agencia externa a este fin, aunque aún no se encuentra operativa; **Polonia:** los derechos de los contribuyentes que se indican no se limitan al ámbito administrativo; se extienden también a otros documentos públicos; **Portugal:** el Defensor del contribuyente portugués atiende las quejas de los ciudadanos ante conductas ilegales de las autoridades públicas, incluida la administración tributaria; **Rumanía, Rusia y Eslovenia:** todos ellos comunicaron la existencia de un organismo especial interno y de mecanismos administrativos; **República Eslovaca:** los derechos y obligaciones de los contribuyentes se regulan en la Ley N.º 511/1992 y en sus modificaciones.

/2. **Chipre:** Ley de sobre la Fijación y Recaudación de impuestos, Ley del Impuesto sobre la Renta; **Alemania:** Ley de Asesoramiento Fiscal (*Steuerberatungsgesetz*); **Indonesia:** en el caso de que un asesor actúe en nombre de un contribuyente, deberá cumplir ciertos requisitos que se estipulan en los reglamentos del Ministerio de Hacienda, además de contar con un poder de representación del contribuyente; **Malta:** Reglamento sobre Comunicaciones Electrónicas (Impuesto sobre la Renta). Reglamento sobre Intermediarios Financieros Autorizados (Rentas de Inversión); **Nueva Zelanda:** desde el 19 de diciembre de 2007 la ley (Ley de la Administración Tributaria, *Tax Administration Act 1994*, art. 34B) nos exige llevar un registro de representantes y asesores fiscales y establece una serie de criterios para su inscripción en esta lista; **Portugal:** 1) Código del IRC; 2) Ley General Tributaria; **Singapur:** a los asesores contables que deban tramitar asuntos ante el Interventor del Impuesto sobre la Renta se les aplica la Ley de Asesores Contables (*Accountants Act*), en virtud de la cual deberán someterse a procedimiento disciplinario en caso de se interponga queja contra su actuación; **República Eslovaca:** Leyes sobre Asesores Fiscales, y de la Cámara de Asesores Fiscales eslovaca, N.º. 78/1992 Coll. y sus modificaciones posteriores; **Suecia:** Ley de Agentes Fiscales para Declaraciones Tributarias (*Lagen om deklaraitionsombud*) y Ley de Pagos Tributarios (*Skattebetalningslagen*); **Estados Unidos:** la Ley de Funciones Prácticas de Agencia (*Agency Practice Act*), 5 U.S.C. 500, y la Ley de Funciones Prácticas del Tesoro (*Treasury Practice Act*), 31 U.S.C. 330, promulgadas por el Congreso, son disposiciones del Código de los Estados Unidos que controlan la admisión y regulan la actuación de los profesionales del derechos tributario en sus actividades con el Departamento del Tesoro del *Internal Revenue Service*. Teniendo en cuenta el sistema de administración territorial de carácter federal, los representantes jurídicos y los contables públicos certificados que cuentan con licencia para el ejercicio de la profesión en alguno de los estados, comunidades y territorios de los Estados Unidos adquieren de forma automática la habilitación para ejercer ante el IRS, que es un organismo federal. No obstante, a pesar del acceso automático, los representantes jurídicos y los contables públicos certificados se someten al régimen disciplinario del IRS en casos de conducta profesional indebida, aparte del propio régimen que se les aplique en el estado que concediese la licencia de actividad.

Tabla 43. Derechos de los contribuyentes y regulación de los asesores fiscales (continuación)s

Además, el IRS tiene la potestad de imponer sanciones de índole tanto civil como penal a los profesionales que elaboran declaraciones y a otros profesionales de la fiscalidad en casos de conducta indebida. Históricamente, el *Internal Revenue Service* no había regulado las actividades de gestoría o asesoría fiscal y de confección de declaraciones tributarias en general, salvo en cuanto a la imposición de ciertas sanciones a ciertas conductas indebidas. A partir de 2011, el IRS exigirá a los profesionales que elaboran declaraciones de impuestos la inscripción en un registro de la agencia y, en general, que demuestren su capacitación para ejercer la actividad. Se someterá a estas personas a comprobaciones de cumplimiento, aptitud y formación continua.

Tabla 44. Características del sistema de adopción de resoluciones por la administración tributaria

/1. **Australia:** el objetivo es de 28 días, con posibilidad de acordar una ampliación en caso de materias complejas; **Austria:** 8 semanas. Desde 2011, únicamente las resoluciones de índole privada que afecten a la fiscalidad de grupos de empresas, empresas en reestructuración o precios de transferencia son vinculantes para el organismo tributario. Desde 2011, únicamente las resoluciones de índole privada que afecten a la fiscalidad de grupos de empresas, empresas en reestructuración o precios de transferencia no son gratuitas en caso de que se siga un procedimiento específico; **Bélgica:** 3 meses (plazo indicativo); **Bulgaria:** 30 días; **Canadá:** * media de 60 días para resoluciones relacionadas con el Impuesto sobre la Renta; 45 días hábiles para las resoluciones relacionadas con los impuestos GST/HST. ** Los contribuyentes tienen que pagar tasas únicamente en el caso de las resoluciones relativas al impuesto *Advanced Income Tax* y no a los impuestos GST/HST; **Chile:** únicamente se emiten resoluciones de índole privada relativas a una serie específica de hechos y se hacen públicas (omitiendo el nombre del contribuyente); **Chipre:** 30 días; **Dinamarca:** 30-90 días **Estonia:** 60 días; **Francia:** 3 meses; **Hungría:** 30 días; 30 días más en caso necesario; **Islandia:** 3 meses; **Irlanda:** no emitirá resoluciones que faciliten la planificación fiscal por profesionales de la fiscalidad y empresarios; respuesta en 20 días laborables, respuesta provisional en caso de demora; **Israel:** 80-180 días **Italia:** 120 días con posibilidad de ampliación; **Luxemburgo:** únicamente impuestos directos; **Malasia:** 60 días; **Malta:** resoluciones públicas únicamente sobre el IVA; las de índole privada en materia de IVA no son vinculantes; **México:** vinculantes únicamente si son favorables para el contribuyente; **México, Noruega y Polonia:** 3 meses; **Portugal:** *60 días. ** Desde 01/09/2009, los contribuyentes tienen que pagar tasas para obtener las resoluciones solicitadas con plazo urgente. En otro caso, las resoluciones de índole privada no requieren el pago de tasas; **Rumanía:** 45 días en el caso de solución privada anticipada y 12 meses en el de acuerdo sobre precio avanzado; **Rusia:** 30 días; **Singapur:** las resoluciones públicas en forma de guías tributarias electrónicas se publican en el ciber sitio del IRAS; las de índole privada se aplican al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto General sobre Bienes y Servicios. El plazo de expedición de las resoluciones de índole privada es de 8 semanas en el caso del Impuesto sobre la Renta, 1 mes en el del Impuesto General sobre Bienes y Servicios, pudiendo disponerse de las resoluciones mediante el abono de tasas adicionales; **República Eslovaca:** emite resoluciones sobre la aplicación del derecho tributario, no así en relación con la aplicación de las disposiciones tributarias. Plazos: 30/60 días; **Eslovenia:** 30 días, carácter gratuito salvo que guarden relación con operaciones futuras; **España:** básicamente mediante la intervención de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda; **Suecia:** *el Consejo para la emisión de acuerdos previos en materia tributaria, una autoridad independiente de la administración tributaria sueca, emite resoluciones de índole privada.** No hay límites temporales para la resolución, pero sí para la presentación. *** En algunos casos los contribuyentes tienen que pagar tasas para la emisión de estas resoluciones.

Tabla 45. Comparación del número de contribuyentes registrados (2009)

1. Este indicador puede exceder del 100% por diversos factores, por ejemplo, la exigencia de registro con carácter previo a la obligación de presentación de declaración, contribuyentes que no pertenecen al grupo de trabajadores asalariados (por ejemplo, inversores), registro necesario con fines distintos de los tributarios, registros obsoletos / inactivos.

/2. La mayoría de los trabajadores por cuenta ajena en estos países reciben declaraciones confeccionadas por la administración en las que consta su renta y sus deducciones, para confirmación.

/3. **Argentina:** el número de contribuyentes registrados en el IGPJ (impuesto a las Ganancias de las Personas Jurídicas, equivalente al Impuesto de Sociedades) no incluye a los empleados retenidos que, sin estar registrados, presentan declaraciones o no. **Australia:** los datos se basan en información recabada al final del ejercicio 2006-2007. Los datos pueden variar en función de los marcos temporales utilizados para realizar el estudio y de los movimientos entre las diversas categorías. Contribuyentes en activo: las personas físicas en activo (o declarantes de IRPF) superan el número de administrados con obligación de presentar declaración del IRPF. Entre los administrados en activo pero no obligados a presentación (por tratarse de perceptores de pensiones o prestaciones similares) siguen estando los administrados por la ATO. En su caso, la gestión de sus expedientes se centra en el cruce de datos con el fin de comprobar los posibles cambios en sus circunstancias. Sociedades contribuyentes en activo: este es nuestro censo de sociedades en activo, ajustado con el fin de eliminar entidades no constituidas en sociedad integradas en las bases de datos de los números de identificación fiscal; **Bélgica:** número de declaraciones remitidas a los contribuyentes, incluidos establecimientos permanentes de empresas extranjeras; **Canadá:** el número de contribuyentes registrados a los efectos del IRPF se corresponde al de los registrados en los archivos maestros que gestiona normalmente el organismo tributario; **Chile:** el número de contribuyentes que presentaron uno de los códigos de las declaraciones anuales del IRS; **China:** los contribuyentes por el impuesto sobre la renta de las personas físicas pueden registrarse tantas veces como tipos de rentas perciban;

**Tabla 45. Comparación del número de contribuyentes registrados (2009)
(continuación)**

Alemania: los contribuyentes casados que presentan declaración conjunta se contabilizan como uno. Por lo general, los empleados no están obligados a presentar declaración, pero la mayoría de ellos lo hace para solicitar deducciones y otras reducciones. De los 2,5 millones de contribuyentes del IRS, 1,1 son empresas públicas y 1,4 son asociaciones no sujetas al impuesto sobre la renta; **Grecia:** de acuerdo con el número de declaraciones enviadas en el ejercicio fiscal 2009 (por rentas obtenidas en 2008), recibidas en enero de 2010; **Japón:** la cifra señalada en el caso del IRPF es el número de declaraciones de contribuyentes personas físicas recibidas en 2009, en el caso del IRS, la cifra anotada se refiere al número de contribuyentes sociedades a 30 de junio de 2009, en el caso del IVA la cifra que se ha indicado es el número de notificaciones de empresas sujeto pasivo del impuesto al consumo a de 31 marzo de 2009; **Corea:** el número de contribuyentes por el IRPF incluye a los trabajadores por cuenta ajena, y la mayoría de ellos no están obligados a presentar declaración; **Letonia:** el número de contribuyentes por el IRPF es el número total de empleados por cuenta ajena y de contribuyentes por actividades empresariales a 1 de enero (idem para los contribuyentes por el IVA); el número de contribuyentes por el IRS indica el número de declaraciones del impuesto de sociedades; **México:** los contribuyentes registrados son aquellos incluidos en los archivos maestros que gestiona normalmente el organismo tributario. El número de contribuyentes registrados para el IRPF deberá incluir a aquellos trabajadores por cuenta ajena a los que no se exige generalmente la presentación del Impuesto sobre la Renta porque sus obligaciones fiscales se extinguen con las retenciones practicadas sobre sus salarios, etc.; **Países Bajos:** en términos generales, los asalariados no están obligados a presentar declaraciones del IRPF, pero la mayoría de ellos las presentan a fin de solicitar deducciones; **Nueva Zelanda:** IRPF: los datos incluyen a todos los contribuyentes por el IRPF que estén registrados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aunque algunos no tienen obligaciones tributarias pendientes respecto a dicho impuesto. IRS: todas las sociedades, aunque se excluyen otras entidades como sociedades en fideicomiso, sociedades y empresarios individuales; **Rumanía:** las cifras relativas al IRPF incluyen a los contribuyentes (particulares con rentas salariales) no obligados a presentar declaración; los datos de IRS incluyen como contribuyentes a las microempresas; **Rusia:** el número total de contribuyentes registrados a 1 de enero de 2010 es de 127.132.875; **Arabia Saudí:** el número total de contribuyentes personas físicas y sociedades registrados en el *Zakat* (que es un impuesto *sui generis* del sistema tributario saudí) son 394.597 y 31.758 respectivamente; **Singapur:** los datos de IRPF e IRS representan el número de contribuyentes a los que se ha practicado liquidación en el ejercicio 2008 a 31-3-2009; **Sudáfrica:** se incluyen en los contribuyentes por el IRS las retenciones en la fuente sobre las rentas del trabajo por cuenta ajena y las sociedades en fideicomiso; **España:** el número de contribuyentes registrados es el número de declaraciones anuales del IRPF (algunos incluyen varios contribuyentes debido a que se dispone de la posibilidad de presentar una declaración conjunta para el IRPF que incluye en la unidad familiar al cónyuge y a los hijos menores de edad); **Estados Unidos:** se incluyen todas las entidades (contribuyentes) del archivo maestro del IRS, cónyuges incluidos. Incluye a los contribuyentes para los que ha habido actividad en los últimos cuatro años y dentro de los diez para los que tienen pendientes obligaciones tributarias. La cifra correspondiente a las sociedades incluyen a todas aquellas activas e inactivas que presentan declaraciones a través del impreso 1120. Las sociedades inactivas permanecen en el archivo maestro durante cuatro años y hasta diez en el caso de resoluciones judiciales pendientes.

/4. En algunos países (por ejemplo, Singapur), los datos de población activa, población, PIB, ingresos, gasto administrativo, cifras de gasto no tributario representan periodos ligeramente distintos.

Tabla 46. Tipos de identificadores de los contribuyentes ante la administración tributaria

/1. **Austria, Luxemburgo, México, Países Bajos, Polonia:** el mismo NIF a los efectos de los impuestos directos e indirectos; **Argentina:** el NIF es único para todos los impuestos federales; **Bulgaria:** número de identificación de 12 dígitos en el caso del IVA, 11, para las sociedades; únicamente los números de identificación de las personas físicas tienen dígitos específicos; **Canadá y EEUU:** se utiliza el número del seguro social en el caso de las personas físicas; **Chile, Corea, Dinamarca, Malta, Noruega y Rumanía:** utilizan el número de identificación como ciudadano a los efectos del IRPF; **República Checa:** CZ seguido de 10 dígitos; **Dinamarca:** el identificador a los efectos del IRPF es el número de identificación del ciudadano. el número de identificación a los efectos de IVA es el mismo que a los efectos del IRS; **Estonia:** código de identificación personal para el IRPF y código de identificación de la sociedad para IRS; **Finlandia, Suecia:** número de la seguridad social para el IRPF y el IVA de personas físicas, número de registro de la empresa para IRS e IVA de sociedades; **Francia:** el NIF a los efectos del IRPF lo genera y utiliza únicamente la administración tributaria, pero varía en función de la situación del contribuyente; **Grecia:** el NIF a efectos del IVA es el mismo que para el IRPF y el IRS; **Hungría:** el identificador en el caso del IRS es el mismo que para el IVA; **Islandia:** para IRPF: número de identificación del ciudadano; para IRS: número de registro de la sociedad; **Irlanda:** NIF con 7 dígitos y 1 un carácter de control el "Número de Servicio Público Personal" (PPSN) ha reemplazado al antiguo número "Tributos y Seguros Sociales" (RSI) que se asignó principalmente a los efectos de la administración tributaria. El PPSN es una referencia única que permite el acceso rápido a las prestaciones y a la información de los organismos de la administración pública. Entre otros, los servicios relacionados con bienestar social, administración tributaria, sanidad pública y educación. Este número lo asigna el Departamento de Protección Social; **Letonia:** número de identificación del ciudadano para el IRPF; número de registro de la empresa en el caso del IRS e IVA: LV + número de identificación de la empresa; **Italia:** el identificador se denomina *codice fiscale*; **Luxemburgo:** a los efectos del IRPF, el número de registro del residente o número de la seguridad social; **México:** el identificador del IVA consta de 12 ó 13 dígitos en función del tipo de contribuyente (personas jurídicas o personas físicas); **Países Bajos:** en los Países Bajos, el número de servicio al ciudadano para las personas físicas es el identificador para todos los servicios públicos; **Nueva Zelanda:** a partir de junio de 2008 se ha pasado a utilizar un número de identificación del contribuyente de 9 dígitos;

Tabla 46. Tipos de identificadores de los contribuyentes ante la administración tributaria (continuación)

Noruega: el NIF para el IRS es el mismo que el de registro en la Cámara Empresarial. el NIF para el IVA es el mismo que para el IRS (y que el número de registro en la Cámara Empresarial) más MVA (que es la abreviatura de IVA); **Rumanía:** el código de registro a efectos del IVA es RO + 2-10 dígitos; **Rusia:** identificador único para la administración tributaria: El identificador se desarrolló y utilizó principalmente a efectos de administración tributaria. **República Eslovaca:** SK seguido 10 dígitos; **España:** cada contribuyente tiene un número de identificación único (NIU) que es invariable para todo impuesto y procedimiento administrativo; **Singapur:** número de DNI para el IRPF, número de registro de sociedades/empresas para el IRS y el Impuesto General sobre Bienes y Servicios, incluye el año de nacimiento o de registro; **Suiza:** veintiséis cantones gravan los impuestos directos, mientras que el IVA lo grava la Federación Suiza. el número de la seguridad social es el NIF a los efectos del IRPF y el IRS; **Turquía:** el identificador se desarrolló y utilizó principalmente a efectos de administración tributaria. Pueden utilizarse la identificación única de contribuyente y la identificación nacional única de forma indistinta en el caso de las personas físicas; **Reino Unido:** a los contribuyentes sujetos al sistema de retención en nómina que no tienen que liquidar el impuesto ni presentar declaración, se les asigna el número de la seguridad social nacional.

Tabla 47. Utilización de los identificadores de los contribuyentes a los efectos de comunicación y cruce de información

/1. Los tipos de identificadores se describen en la Tabla 35.
/2. **Chipre:** por el vendedor: A los efectos del Impuesto sobre las Plusvalías, en caso de venta de acciones de sociedades no registradas en un mercado secundario de valores reconocido de propiedad inmobiliaria en Chipre. Debe liquidarse el Impuesto sobre las Plusvalías previamente a la enajenación. **Alemania:** legislación aprobada, aplicación técnica en proceso; **Irlanda:** a partir del 1 de enero de 2009, se precisa el identificador para la apertura de nuevas cuentas; **Portugal:** por lo general, los intereses están sujetos a una retención final. El contribuyente se identifica únicamente en el caso de imposición global de la renta. **Rusia:** únicamente información relativa a contribuyentes personas físicas; **Singapur:** no se aplica el dividendo desde 2008 debido al traslado a un sistema fiscal monista. La compraventa de activos no se aplica al no existir en Singapur un impuesto sobre las plusvalías; **Suecia:** número de identificación personal para el IRPF y el IVA de personas físicas, número de registro de la empresa para IRS e IVA de sociedades.

Tabla 48. Regímenes de retención o regímenes declarativos para los ingresos de contribuyentes residentes

/1. **Argentina:** los datos relativos a las obligaciones declarativas no están disponibles. La retención en la fuente es obligatoria en caso de venta de acciones, dependiendo de la importancia económica o de ciertas características tributarias del pagador; **Australia:** se exige retención en ciertas rentas de inversión (por ejemplo, dividendos, intereses y fondos comunes de inversión) cuando el perceptor no indique un NIF (Tax File Number o Australian Business Number); **Austria:** rango muy limitado; **Bélgica:** exoneración de retención en la fuente en algunos casos; las rentas de autónomos se recaudan mediante pagos a cuenta; se declaran los pagos de renta a menos que estén exentas de impuestos o de retención. Las rentas de los trabajadores por cuenta propia se recaudan mediante pagos a cuenta; **Canadá:** únicamente si no es primera residencia; **Chile:** * comunicación de información si se paga a través de agente.
** Por ejemplo, los honorarios de los consejeros y la venta de especímenes de razas equinas puras; **Chipre:** por el vendedor: a los efectos del Impuesto sobre las Plusvalías, en caso de venta de acciones de sociedades no registradas en un mercado secundario de valores reconocido de propiedad inmobiliaria en Chipre. **Dinamarca:** únicamente acciones cotizadas en Bolsa; **Estonia:** el pagador declara y paga el importe total sobre los dividendos (22/79); **Finlandia:** intereses. Excepción: no se declaran los intereses sobre los depósitos y bonos bancarios. Compra o venta de acciones. No se practica retención en la compraventa de acciones. Compra o venta de bienes inmuebles. No se practica retención en la compraventa de acciones. **Hungría:** el pagador comunica al organismo de administración tributaria; **Irlanda:** servicios profesionales prestados por el sector de la construcción: respecto de los pagos por el Estado/entidades públicas y pagos brutos realizados en virtud de contratos en determinados sectores (salvo cuando el beneficiario esté autorizado por la administración tributaria a percibir el pago bruto); **Italia:** retención en relación con acciones no calificadas y únicamente comunicación de información respecto de las calificadas. Rentas procedentes de juegos de azar o premios: en función de las circunstancias, el impuesto retenido puede no ser definitivo. Se aplica un régimen fiscal especial que consiste en el pago de un impuesto "unificado" a aquellas rentas obtenidas de máquinas automáticas de juego; **Japón:** distribución de beneficios en virtud de contrato de participación pasiva (*Tokumei Kumiai*); **Corea:** pensiones de jubilación; **Letonia:** no se aplica retención de rentas en el caso de personas registradas como trabajadores autónomos; las patentes se consideran rentas del empleo por cuenta propia. El impuesto de transmisión de patrimonio inmobiliario se abona en el momento del envío de la declaración anual de patrimonio, las rentas procedentes del juego o premios sufren retención a partir de cierto importe; **Luxemburgo:** * intereses: sí, solo para personas físicas. **Rentas procedentes de premios o juegos de azar: los premios, únicamente si no se les aplica el IVA; **Malasia:** el pagador es quien comunica los ingresos de seguros y de comisiones por ventas. Se retiene el 2% del importe de la enajenación de patrimonio en el momento del pago del precio de transmisión. Otros: servicios prestados en Malasia por animadores públicos y ciertos tipos de ingresos en ciertos casos obtenidos en Malasia; **México:** únicamente personas físicas, no jurídicas; **Países Bajos:** los bancos declaran el pago de intereses. Las rentas procedentes del juego se someten a retención en la fuente cuando el pagador es un organizador neerlandés; **Nueva Zelanda:** si la imputación de créditos corresponde a dividendos disponibles, estos están exentos del impuesto retenido en la fuente; **Portugal:** esencialmente cuando el contribuyente es una sociedad o una empresa individual obligada a llevar contabilidad;

Tabla 48. Regímenes de retención o regímenes declarativos para los ingresos de contribuyentes residentes (continuación)

Rumanía: ciertas rentas previstas en el Artículo 52 del Código Fiscal; **República Eslovaca:** el pagador retiene el impuesto en la fuente si el salario es mensual en inferior a 165,97 € y se cumplen otras condiciones. Se retiene impuesto al interés de depósitos. Se retiene el impuesto sobre la renta procedente de premios en metálico si superan los € 165,97 excepto en el caso de premios exentos de tributación; **Eslovenia:** la retención de intereses no es aplicable a todos los tipos de intereses. La retención del impuesto sobre rentas empresariales se aplica únicamente a aquellos contribuyentes que calculen su base imponible tomando en consideración las rentas efectivamente percibidas y los gastos corrientes; **España:** ciertos trabajadores por cuenta propia (actividad profesional); en la columna "Otras rentas", determinadas plusvalías; **Reino Unido:** * no se aplica la retención en la fuente sobre los intereses si el contribuyente demuestra que se trata de rentas inferiores al mínimo imponible. ** Retención sobre ciertas rentas específicas obtenidas por trabajadores por cuenta propia o rentas empresariales (algunos trabajadores del sector de la construcción); **EEUU:** declaración informativa sobre las rentas brutas procedentes de la venta de valores mobiliarios. Comunicación de información sobre las rentas procedentes de premios y de juegos de azar a partir de un cierto umbral.

/2. **Chipre:** por el vendedor: antes de enajenación de bienes inmuebles sitos en Chipre. Debe liquidarse el Impuesto sobre las Plusvalías previamente a la enajenación.

Tabla 49. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: retenciones del empleador, pagos y obligaciones declarativas

/1. **Australia:** en el caso de grandes empleadores, el momento exacto dependerá de los ciclos de pago; **Chile:** los contribuyentes que emiten facturas electrónicas y utilizan Internet para declarar y pagar disponen de plazo hasta el día 20; **República Checa:** comunicación de información vía electrónica, hasta el 20 de marzo una vez concluido el ejercicio en el que se obtienen los ingresos; **Finlandia:** el día 7 en caso de comunicación en formato impreso, el 12, a través de Internet; **Alemania:** el periodo de comunicación del impuesto sobre las rentas del trabajo coincide normalmente con el mes natural. el periodo de comunicación del impuesto sobre las rentas del trabajo es el trimestre natural si el impuesto a pagar el año natural anterior ascendió a más de 1.000 €, pero no supera los 4.000 €; el periodo de comunicación del impuesto sobre las rentas del trabajo es el año natural si el impuesto a pagar el año natural anterior no supera los 1.000 €. En el caso de que el establecimiento permanente no hubiese existido durante todo el año natural anterior, el impuesto sobre sueldos y salarios correspondientes al año natural anterior se convierte en un importe anual a los efectos de determinar el periodo de comunicación de dicho impuesto. Si no hubiese existido el establecimiento permanente durante todo el año natural anterior, la determinación del periodo de comunicación se basará en el impuesto sobre las rentas del trabajo, convertido en un importe anual, correspondiente al primer mes natural completo posterior a la apertura del establecimiento permanente; **Letonia:** se aplica a los empleadores sujetos al impuesto de microempresas; **México:** empleadores con 3 trabajadores o menos (y que ninguno perciba más de 3 veces el salario mínimo en un año). El régimen simplificado permite optar por una periodicidad semestral en las retenciones; **Singapur:** los empleadores deberán practicar de forma inmediata las retenciones de los pagos de las cantidades que se les adeuden a los empleados en el caso de que no sean nacionales del país y conservar el importe hasta que la administración tributaria se lo demande; Existe un *Sistema de auto inclusión para rentas del trabajo*, de comunicación de información por parte de los empleadores a la IRAS, en relación con la remuneración pagada a los empleados. La participación obligatoria para los empleadores con 100 o más trabajadores se inició en el periodo de liquidación del ejercicio 2009. A partir del periodo de liquidación del ejercicio 2010, los empleadores con 50 o más trabajadores están obligados a tomar parte en el *Sistema de auto inclusión para rentas del trabajo*; **Sudáfrica:** con efecto a partir del ejercicio 2010/2011 y con obligación de presentar una declaración de comprobación de datos a finales de octubre; **Turquía:** no se aplica a los empleadores que practican retenciones sobre los costes de los productos agrícolas; **Estados Unidos:** las normas que rigen el pago de depósitos se basan en el importe debido de los impuestos del periodo retrospectivo inmediatamente anterior (generalmente, de doce meses). Los empleadores cuyas deudas tributarias para dicho periodo superen los \$50.000 están sujetos al sistema de depósitos semi semanal.

Tabla 50. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones.

Tabla 50. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones

/1. Muchos países aplican umbrales muy bajos o excluyen determinadas categorías de rentas empresariales bajas.

/2. A menos que se especifique de otro modo, el ejercicio fiscal coincide con el año civil.

/3. Expresado como lapso de tiempo entre el final del ejercicio en que se obtiene la renta y el límite del plazo general para la presentación de la declaración o pago del impuesto. **Sudáfrica:** las fechas de vencimiento equivalentes para 2010 fueron el 30-9-2009 (6 meses después del ejercicio en que se obtienen, para presentaciones en formato impreso) y el 26-11-2010 (9 meses después del ejercicio en que se obtienen, para presentaciones en formato electrónico).

/4. Autoliquidación.

/5. Muchos países aplican mecanismos especiales de retención que liberan a la mayoría de los trabajadores por cuenta ajena de la presentación anual de las declaraciones (normalmente, aquellos asalariados que tienen un único pagador y que perciben pequeñas cantidades de otros tipos de renta). Se persigue con esta pregunta identificar a los países en que se exige a los empleadores sujetos al impuesto una declaración de final de ejercicio.

Tabla 50. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones (continuación)

En algunos países (por ejemplo, Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia), se facilita a la mayor parte de los contribuyentes la satisfacción de este requisito de presentación por parte del organismo tributario, que elabora una declaración (o su equivalente), un borrador de declaración, con datos de terceros, que se envía a los contribuyentes para su confirmación o no.

/6. **Argentina:** se exige a los empleadores la presentación de la declaración en el momento en que perciban ingresos de otras fuentes o, en el caso de que no los perciban, cuando superen un importe mínimo de rentas del trabajo; **Bélgica:** el requisito de los pagos adelantados es opcional; los contribuyentes que los efectúen reciben un créditos tributario para el periodo de liquidación de 2011. Los importes son: 1,5%, 1,25%, 1% y 0,75% respectivamente, siempre y cuando el pago se efectúe en la fecha prevista; **Canadá:** el 15 de junio en el caso de trabajadores por cuenta propia y cónyuge o socio, según el derecho consuetudinario, del trabajador por cuenta propia; **Chile:** en el caso de emitirse facturas electrónicas de los ingresos percibidos, el día 20 del mes siguiente; **Chipre:** en caso de que una persona física obtenga ingresos procedentes de actividades comerciales o profesionales, o de alquileres, cánones por derechos de propiedad o remuneraciones/beneficios por el uso de bienes o fondo de comercio y la cifra de negocios alcance hasta los €70.000, se amplía la fecha al 30 de junio; si dicha cifra supera la cantidad anterior, hasta el 31 de diciembre posterior al ejercicio de liquidación; **República Checa:** los grandes contribuyentes personas físicas están obligados a efectuar el pago de plazos mensuales del impuesto al final de cada mes; **Estonia:** 1 de octubre (actividad empresarial, Impuesto sobre las Plusvalías), 1 de julio en el caso de otras rentas; **Letonia:** ampliación automática de 3 meses para los grandes deudores tributarios; **México:** obligación de presentación de rentas anual en caso de que supere los 400.000 pesos en rentas del trabajo asalariado, en caso de que el contribuyente tenga dos o más trabajadores empleados y de que los intereses percibidos superen la cantidad de \$100.000 pesos. **Portugal:** 1 de febrero-15 de marzo para asalariados y pensionistas; 16 marzo a 30 de abril en otros casos; y periodos más amplios para presentaciones en formato electrónico; **Sudáfrica:** los asalariados que perciben rentas del trabajo inferiores a R120.000 no están obligados a presentar declaración; **España:** presentación de declaraciones desde abril a junio del año siguiente para contribuyentes que confirmen el borrador enviado por la Administración Tributaria; en el caso liquidación del impuesto con resultado a pagar, cabe efectuarlo en dos plazos (el 60% de mayo a junio y el resto el 5 de noviembre); **EEUU:** publicación del IRS *17-Your federal income tax* (Su impuesto federal sobre la renta).

Tabla 51. Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas: obligaciones de pago y presentación de declaraciones

/1. Muchos países aplican umbrales o excluyen determinadas categorías de rentas empresariales bajas.

/2. A menos que se especifique de otro modo, el ejercicio fiscal coincide con el año civil.

/3. Expresado como lapso de tiempo entre el final del ejercicio en que se obtiene la renta y el límite del plazo general para la presentación de la declaración o pago del impuesto.

/4. **Bélgica:** cuando el contribuyente opta por un único pago anticipado el plazo es 20 de diciembre. Existen normas específicas sobre los plazos para la liquidación de pagos anticipados para aquellas sociedades cuyo ejercicio financiero es superior o inferior a un año; **Chile:** este porcentaje es del 1 por ciento en el año de inicio de la actividad, o cuando la sociedad haya tenido pérdidas en el ejercicio anterior; **Chipre:** se aplican requisitos específicos a las compañías de seguros con antigüedad en el sector; **Estonia:** ingresos de sociedades si no se retiene impuesto. Se grava, en el momento de la distribución, un importe por dicho concepto al tipo previsto en la ley. El periodo impositivo para las sociedades es el mes natural. Si se efectúa una distribución, se exige presentación de declaración y abono de un pago en el día 10 del mes posterior al que tenga lugar el pago de dicha distribución; **Alemania:** la estimación en el ejercicio actual se realiza en los casos en que la oficina tributaria dispone de la información respecto la correspondiente diferencia que se prevea respecto a los ingresos del ejercicio anterior; **Irlanda:** en el caso de las empresas con obligaciones tributarias por el impuesto de sociedades superiores a los €200.000* en el periodo contable anterior, el impuesto preliminar se abona ahora en dos plazos: el primero deberá ser de al menos el 50% del importe del impuesto de sociedades para el periodo contable anterior** O del 45% del impuesto para el periodo contable actual, devengados, como fecha límite, el día 21 del 6º mes del periodo contable, o el día 23 de dicho mes en el caso de que las sociedades recurran al sistema ROS (modalidad electrónica) para presentar sus declaraciones y efectuar sus pagos. el segundo plazo deberá suponer el importe íntegro del impuesto preliminar, como mínimo, el 90% del importe del impuesto de sociedades para el periodo contable actual y se devenga 31 días antes del final del periodo contable, o, como fecha límite, el día 21 de dicho mes correspondiente o el 23 en el caso de que las sociedades recurran al sistema ROS (modalidad electrónica) para presentar sus declaraciones y efectuar sus pagos. Estos mecanismos revisados estuvieron vigentes para los periodos contables (o más de 7 meses de duración) que comenzaron el 14 de octubre de 2008 o posteriormente. No se ha modificado el régimen de las sociedades contribuyentes por el impuesto de sociedades con obligaciones de €200.000 o menores en el periodo contable previo. Estas sociedades continúan con la misma base imponible que describe el segundo pago aplazado en el caso de las grandes sociedades. * El límite de los €200.000 se reduce proporcionalmente en los casos en que el periodo contable anterior sea inferior a 12 meses. ** el importe basado en el impuesto de sociedades que se hubiese pagado en el periodo contable anterior se ajusta proporcionalmente en los casos en los que la extensión de dicho periodo difiera del periodo contable actual; **Rumanía:** contribuyentes sujetos al impuesto sobre los beneficios (personas jurídicas rumanas, personas jurídicas extranjeras, personas jurídicas físicas no residentes que trabajan en Rumanía en una asociación sin personalidad jurídica, personas físicas no residentes asociadas con personas jurídicas rumanas que obtengan rentas tanto en Rumanía como en el extranjero en una asociación sin personalidad jurídica; **Singapur:** si el ejercicio financiero de la sociedad termina el 31-3-2009, tiene que presentar la declaración el 31-10-2010.

Tabla 52. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA): obligaciones de registro, pago y presentación de declaraciones

/1. Umbrales basados en el volumen de facturación a menos que se exprese lo contrario.
 /2. La mayoría de los países prevén regímenes especiales de pago y presentación para determinados sectores empresariales (por ejemplo, agricultura y pesca).
 /3. Los datos que aparecen en esta columna conciernen a las normas aplicadas a los pequeños contribuyentes, salvo que se exprese lo contrario (por ejemplo, "grandes contribuyentes").
 /4. La mayoría de los países prevén mecanismos especiales para la presentación de declaraciones de aquellos contribuyentes que reciben regularmente reembolsos de créditos de IVA (por ejemplo, los exportadores).
 /5. **Bélgica:** régimen de tipo fijo para los operadores no constituidos en sociedad con un volumen de facturación inferior a €500.000 que no tengan la obligación de emitir facturas; **China:** RMB 2.000-5.000 mensuales (ventas sujetas a tributación), RMB 1.500-3.000 mensuales (servicios sujetos a tributación), RMB 150-200 (ventas únicas/día); **Francia:** sociedades cuyo volumen de facturación exceda de €760.000 y operaciones económicas gestionadas por la DGE; **Japón:** periodo de imposición: mensual si el importe de IVA del año precedente excedió de JPY48 millones, trimestral si el importe estuvo situado en el rango JPY 4 a 48 millones, semestral si se situó entre JPY 480.000 y 4 millones, y anual si fue inferior a JPY 480.000; **Judáfrica:** actividad agrícola facturación < ZAR 1,5 mill. contabilidad semestral, otros casos < R 1,5 mill., cuatrimestral.

Tabla 53. Características destacadas de los mecanismos de valoración o resolución de controversias fiscales

/1. **Australia:** son pocas las circunstancias en las que no es necesaria la revisión de la ATO. Plazo inicial para el recurso en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas y pequeñas empresas: 2 años, respecto del impuesto sobre la renta; para todas las demás entidades: 4 años; para la mayoría de las restantes resoluciones revisables y resoluciones emitidas a instancia del interesado: por lo general 60 días, pueden concederse ampliaciones de plazo en ciertas circunstancias (los contribuyentes tienen la posibilidad de acelerar el procedimiento solicitando revisión externa. Se considerará que la decisión es desfavorable cuando tras 60 días desde la presentación de la solicitud la administración no se hubiera pronunciado), plazo fijado como objetivo: recursos a resoluciones privadas, 28 días desde la recepción de toda la información necesaria para la formulación de la resolución, otros recursos, 56 días desde la recepción de toda la información que permite la formulación de la resolución. Tanto el Tribunal de Recursos Administrativos como el Tribunal Federal ven los recursos en materia fiscal, además de los relacionados con muchas otras áreas del derecho. No obstante, ambos tribunales cuentan con miembros expertos en fiscalidad; **Austria:** tribunal de recurso especializado en el área fiscal (*Unabhängiger Finanzsenat*), y en determinadas circunstancias se concede el diferimiento del pago; **Bélgica:** se trata de evitar al máximo el procedimiento judicial, durante el procedimiento únicamente puede recaudarse el importe del impuesto que no sea objeto de controversia; cabe recurrir a un mediador en el caso del contribuyente; **Canadá:** los contribuyentes tienen derecho de recurrir a los tribunales si la CRA no concluye su revisión en los plazos previstos por ley. Para todos los mecanismos de regulación de controversias existe un estándar público de prestación del servicio en el que se exige que el contribuyente reciba una carta de contacto inicial en el plazo de 30 días desde la recepción del recurso o desacuerdo. La capacidad de la CRA para resolver una controversia sobre la base del riesgo se limita únicamente a la resolución sobre la base de los hechos del caso. No tiene competencia para negociar una liquidación sobre la base de los importes debidos o de la capacidad del contribuyente para afrontar el pago. El Ministère du Revenu du Québec resuelve las objeciones en relación con el Impuesto General sobre Bienes y Servicios en nombre de Canadá en el caso de los contribuyentes registrados en el territorio de la provincia de Québec; **Chile:** * la Circular n°. 26 de 2008 regula el Procedimiento Administrativo de Revisión de las Actuaciones de Fiscalización). Se trata de un procedimiento administrativo especial, iniciado a instancia del contribuyente. No hay plazo para su solicitud y puede recurrirse a él cuando el acto administrativo contiene un error obvio. El Jefe del departamento jurídico local es el encargado de ver el procedimiento, este solicita a un abogado de su propio departamento que emita un informe; este abogado puede solicitar la asistencia de un inspector si fuera necesario. Tras la presentación del informe, el Jefe del departamento jurídico local tiene un plazo de 20 días para emitir su resolución. ** La Ley 20.322 establece la implantación gradual de los Tribunales Fiscal y Aduanero, en 2010 ya están en funcionamiento 4 de estos tribunales y para 2013 habrá 18 órganos judiciales especializados en Chile, uno en cada Región (14), y 4 en la Región Metropolitana; **China:** en primer lugar, los contribuyentes deben pagar el impuesto debido o aportar un aval como paso previo al recurso administrativo. La administración local también es competente en materia de recursos administrativos; **Chipre:** el recurso administrativo es obligatorio antes de pasar al recurso por vía judicial únicamente en el caso de los impuestos directos; el plazo para la presentación del recurso inicial es el último día del mes siguiente. El organismo competente es asimismo el Tribunal Fiscal. En este caso, el periodo inicial de recurso es de 45 días desde el momento en que tiene lugar la notificación de la decisión, el periodo legal es de un año desde que se incoa el caso; **Dinamarca:** el estándar el estándar varía dependiendo del tipo de controversia y se calcula como el tiempo medio transcurrido en la resolución de las controversias; **Finlandia:** 40% 3 meses, 80% 6 meses, 100% 24 meses; **Francia:** el plazo límite es el 31 de diciembre del año siguiente al de la liquidación en el caso de los impuestos locales y el 31 de diciembre de la 3ª liquidación subsiguiente en el de los impuestos estatales. Liquidación basada en el riesgo en algunos casos. Durante el recurso administrativo puede solicitarse la suspensión del pago; **Alemania:** con limitaciones; **Grecia:** en el caso de grandes empresas objeto de inspección por parte de I.A.Cs y R.A.Cs, el recurso corresponde a un Comité integrado por un Asesor del Servicio Jurídico del Estado en calidad de presidente, un inspector del organismo de administración tributaria, un representante del the instituto profesional del contribuyente y el supervisor de la inspección del expediente recurrido. Se recauda el 25% del impuesto, quedando el resto pendiente de la resolución judicial. Se recauda el 25% del impuesto, quedando el resto pendiente de la resolución judicial. Existen tribunales en el ámbito administrativo, que se encargan también de los casos incluidos en el ámbito tributario;

Tabla 53. Características destacadas de los mecanismos de valoración o resolución de controversias fiscales (continuación)

Hungría: * plazo inicial de recurso 30 días en caso de liquidación resultante de un control, 60 + 15, para la emisión de la resolución en caso de liquidación resultante de control. ** Excepto suspensión de la ejecución por parte del órgano judicial; **Islandia:** * el procedimiento de revisión en vía administrativa es obligatorio en el IVA. ** 3-6 meses dependiendo de la complejidad de los casos; **Indonesia:** *1 mes para presentar objeciones, no hay límite para solicitar la deducción/cancelación si es la primera vez; en el caso de la segunda, es de 3 meses desde que se emite la decisión sobre la primera solicitud. ** En el caso de resoluciones sobre objeciones, 12 meses. Si lo que se solicita es que se resuelva la solicitud de deducción/cancelación, el plazo es de 6 meses; **Irlanda:** por lo general no hay plazo, pero tras el recurso ante la Comisión de Arbitraje Fiscal (*Appeal Commissioners*) no puede presentarse recurso administrativo; El defensor del contribuyente también puede encargarse de los recursos administrativos en expedientes fiscales apelados. El estándar de cumplimiento es de 4 a 6 semanas desde la recepción de la información. Los miembros de la Comisión de Arbitraje Fiscal (*Appeal Commissioners*) son las personas designadas por ley para oír los recursos de los contribuyentes contra las resoluciones del Servicio de Inspección Fiscal (*Revenue Commissioners*) en relación con impuestos y tributos. Cabe recurrir las resoluciones que emitan estos en vía judicial; **Japón:** dos sistemas de procedimiento administrativo: nueva investigación y reconsideración. el segundo debe solicitarse en un mes desde la resolución adoptada en el primer recurso administrativo. Estándar de prestación del servicio: las solicitudes de nueva investigación se tramitan en tres meses y las solicitudes de reconsideración en un año; **Corea:** el Tribunal fiscal; **Letonia:** el MEH está facultado para ampliar el plazo hasta 60 días; **Lituania:** este límite podrá ampliarse por decisión de la administración tributaria central a un periodo de hasta 60 días en caso de precisarse investigación para examinarse el recurso; **Malasia:** 5 meses; **México:** se aplica únicamente a los impuestos federales, se aplica en los casos en que el litigio alcance la vía judicial del órgano judicial, salvo que se preste fianza; **Malta:** plazo para recurso únicamente para impuestos directos; para IVA plazo para resolución; **Países Bajos:** conforme a la legislación, es posible proceder a la recaudación del impuesto, se sigue la política de no adoptar medidas recaudatorias irrevocables si se ha recurrido el impuesto; **Nueva Zelanda:** la Unidad de Adjudicación se rige por el siguiente estándar de puntualidad: Atenderemos, al menos: el 80% de los casos de adjudicación de gran complejidad, en un plazo de 20 semanas desde su asignación. El 80% de los casos de adjudicación de complejidad media, en un plazo de 14 semanas. El 80% de los casos de adjudicación de complejidad baja, en un plazo de 8 semanas. A partir del 1 de abril de 2010 los contribuyentes podrán, en determinadas circunstancias, optar por acudir directamente a la vía judicial sin tener que pasar previamente por la administrativa. el recurso administrativo lo realiza una unidad imparcial e independiente (la Unidad de Adjudicación) integrada en el *Inland Revenue*. Las valoraciones relativas a la resolución de los litigios con el contribuyente se llevan a cabo a la conclusión del recurso administrativo. El proceso general, que comprende el recurso administrativo, se realiza en diversos pasos y se inicia mediante la comunicación del contribuyente en respuesta a la notificación del ajuste propuesto en el plazo de 2 meses desde esta última notificación. La notificación del ajuste recoge el ajuste propuesto en la declaración del contribuyente. La ley marca plazos en algunos otros procesos enmarcados en el procedimiento de recurso, pero no un plazo general para la finalización del recurso administrativo. No obstante, aunque no esté expresamente relacionado con estos recursos, sí existe un límite general de 4 años (plazo de prescripción) aplicable a las revisiones practicadas para incrementar la deuda tributaria de un contribuyente. La capacidad de llegar a acuerdos es posible en una fase posterior al recurso administrativo (es decir, después de que el contribuyente haya presentado recurso ante un tribunal de recurso independiente. Únicamente en caso de que hubiera un riesgo importante de que el contribuyente no pagara el impuesto si el resultado no le fuera favorable podrá intimarse a este al pago del impuesto objeto de litigio. Un tribunal, sí; un tribunal de recurso, no; **Polonia:** tribunal provincial administrativo y tribunal supremo administrativo especializado en asuntos administrativos; **Rumanía:** salvo que el contribuyente solicite al tribunal la suspensión de la obligación y abone una fianza del 20% del importe en litigio; **Rusia:** se aplican los siguientes estándares de puntualidad en la resolución de controversias: el porcentaje de recursos que prosperan y el de importes recurridos así como el número de recursos tributarios examinados en el procedimiento administrativo por parte de las altas autoridades tributarias comparado con el total de litigios en materia fiscal sobre las solicitudes examinadas por el tribunal. En 2009, el porcentaje fue: el número de recursos comparado con el de solicitudes fue del 82%. * - En la mayoría de los casos, sí. El recurso administrativo es obligatorio si se apelan las resoluciones relativas a la declaración de culpabilidad del contribuyente por un delito tributario (o no procesamiento judicial). ** - En el plazo de 10 días laborables desde que se obtuviese la resolución y de un año desde que se emite. En el caso del resto de actuaciones y omisiones, el plazo del que dispone el contribuyente para recurrir es de 3 meses desde que tuviese constancia al respecto. *** - La legislación tributaria rusa no contempla el litigio tributario basado en el riesgo. Los recursos deberán admitirse y examinarse con arreglo a la jurisprudencia (aunque no es vinculante) y en ausencia del contribuyente. **** - En caso de que la sentencia del órgano judicial surtiese efectos y la actuación para la paralización de la recaudación no se hubiese interpuesto u otorgado. ***** - En caso de que no se hubiesen emprendido actuaciones para la paralización de la recaudación, ni la hubiese otorgado el órgano judicial; **Singapur:** Consejo de Revisión (*Board of Review*), 21 días en el caso de los impuestos sobre bienes inmuebles; **Eslovenia:** la autoridad de primera instancia (que es el organismo de administración tributaria) comprueba todos los recursos. Si estima que el recurso está justificado, puede emitir resolución favorable al contribuyente; en caso contrario, traslada el caso al Ministerio de Hacienda para que este resuelva. 30 días para resoluciones emitidas en procedimientos de revisión de inspecciones; 15 para otras resoluciones; 8 en el caso de resoluciones en procedimientos en resolución en vía ejecutiva tributaria. El recurso se interpone ante el órgano de primera instancia, el cual da el visto bueno en caso de estimar que el mismo está justificado. El Ministerio de Hacienda es el órgano de segunda instancia y el que resuelve los recursos en los casos en el que de instancia inferior considera que no da el visto bueno al recuso y lo remite al superior para su resolución. El Tribunal Administrativo, órgano judicial especializado en esta jurisdicción, es competente para entender de litigios en materia tributaria. La Unidad Financiera Pública es un órgano competente para adoptar resoluciones en materia de litigios tributarios que se creó en el seno del Tribunal Administrativo;

Tabla 53. Características destacadas de los mecanismos de valoración o resolución de controversias fiscales (continuación)

República Eslovaca: el contribuyente puede presentar recurso en el plazo de 15 días desde la resolución. El contribuyente puede solicitar también la revisión de una resolución, al margen del recurso, en el plazo de 3 años desde la entrada en vigor de la resolución. El contribuyente puede solicitar asimismo el reinicio de un procedimiento concluido mediante decisión válida, pero únicamente si la solicitud se plantea en el plazo de 6 meses a partir de la fecha en la que la persona que la solicita ha conocido las razones que justifiquen el reinicio del procedimiento, con un máximo de 3 años desde la fecha de entrada en vigor de la decisión. La autoridad competente deberá aprobar la resolución en el plazo de 30 días desde el inicio del procedimiento y, en los casos especialmente complejos, a los 60 días. Este plazo de 60 días puede ampliarse (en casos extraordinariamente complejos); **Sudáfrica:** ampliación posible cuando se satisfagan criterios específicos; **España:** Tribunales Económico-Administrativos; **Suecia:** en casos normales 1 a 3 meses; **Reino Unido:** cuando un tribunal ha emitido sentencia a favor de la HMRC, aun cuando se presente recurso; **EEUU:** a los funcionarios encargados de los recursos se les insta a revisar los recursos sin demora. La IRC 6501 exige la liquidación del impuesto antes del plazo de prescripción. El recurso se concluye antes del plazo de prescripción, que suele ser de 3 años desde el plazo de presentación de la declaración. La IRC 7429 prevé un plazo de 16 días para emitir resolución sobre el riesgo de la recaudación o la liquidación. La IRC 6404 prevé una reducción de los intereses por errores o retraso injustificado imputables al IRS. Con independencia del retraso no justificado del IRS, los casos de desacuerdo pueden plantearse ante el Tribunal Fiscal. El sistema de evaluación de la calidad de los procedimientos del Buró de Recursos (*Appeals Quality Measurement System, AQMS*) es la unidad de control de calidad del Buró de Recursos. Este Buró recurre al AQMS para valorar la idoneidad de las comunicaciones con los administrados, resolver los casos y relacionarse con los usuarios. Los datos del AQMS se utilizan para valorar los resultados del Buró como organización. Estos datos se recopilan, analizan y explican en un Informe anual. Sirven también para identificar tendencias, cuestiones procedimentales y necesidades de formación. De este modo, los recursos concluidos proporcionan información, benefician a los usuarios, y son de utilidad para los altos cargos y trabajadores del Buró. Por lo general es posible la recaudación del impuesto durante el proceso de recurso, excepto en los casos de procedimientos de recaudación urgente previstos en los artículos 6851, 6852, 6861 y 6862 del *Internal Revenue Code*.

Tabla 54. Facultades para la recaudación ejecutiva de deudas tributarias

1. **Australia:** en ciertos casos, las deudas pueden exigirse paralelamente a los consejeros; **Bélgica:** mediante orden de embargo; proceder al cierre temporal de un negocio por el impago del IVA; **Bulgaria:** el organismo tributario únicamente puede solicitar una retirada de licencia al organismo que la ha emitido; **Canadá:** ahora, la región de la Provincia de Quebec exige la aportación de un certificado de conformidad del *Ministère du Revenu* a las empresas que pretendan presentar convocatorias de concursos u obtener un contrato negociado por valor de \$25.000 o más; **Chile:** tiene facultad para condonar parte de los intereses y sanciones en el plazo de los dos meses siguientes a la notificación de la liquidación. Después de ese plazo, la TGR está facultada para condonar el total o parte de los intereses y sanciones, así como para conceder aplazamientos de hasta doce meses para la liquidación de las deudas. La TGR puede también embargar activos en el contexto del procedimiento de cobro de deudas. Únicamente cuando el SII está recogiendo información a fin de decidir sobre la presentación de un caso ante la instancia judicial para el encausamiento de un delito tributario, el Director del SII puede ordenar el embargo de los libros contables y otros documentos relacionados con la actividad del sospechoso de haber cometido el delito. Otras agencias de la administración pueden exigir un certificado de inexistencia de deudas con la administración en el contexto del procedimiento de adjudicación de un contrato público; **Chipre:** * datos sobre IR/IVA; los impuestos directos y el IVA tienen regímenes distintos. ** Si se trata del representante del contribuyente y desde funcionarios del órgano judicial resultado de la aplicación de las órdenes oficiales; **Finlandia:** puede cancelar ciertos registros (por ej. el registro de pre-valoración); **Francia:** puede embargarse el importe del impuesto evadido; **Alemania:** es necesaria la concurrencia de las actuaciones de otras autoridades (que puede iniciar o requerir la administración tributaria), puede denegarse el registro de vehículos en caso de no haber satisfecho el impuesto correspondiente; **Hungría:** * anteriormente, el organismo tributario tenía la capacidad de imponer restricciones en caso de retrasos en el pago de impuestos superiores a 10 millones de *forints*.** Únicamente en el caso de socios personalmente responsables en sociedades personalistas de responsabilidad limitada e ilimitada o en caso de delito; **Islandia:** los datos se refieren a las autoridades de aduanas, encargadas de la recaudación de deudas tributarias; **Indonesia:** en aquellos casos en los que una orden coercitiva no pudiese serle notificada a un contribuyente u obligado tributario por no poderse localizar el domicilio; **Irlanda:** *recaudación de la deuda de terceros a través de órdenes de embargo. ** El organismo tributario puede restringir la libre circulación al extranjero de los deudores en casos de suspensión de pagos. *** El organismo no tiene capacidad como tal de retenerle pagos estatales adeudados a contribuyentes infractores, pero puede afectar al pago de otros departamentos gubernamentales (lo que, en la práctica, supone que el contribuyente no los reciba). **** El organismo puede exigir a las empresas con las que trata que presenten un certificado de inexistencia de deudas para contratos públicos con la administración. Se trata de un requisito para todos los Organismos Públicos (según establece la Circular del Departamento de Hacienda sobre Contratos de Servicios Públicos). ***** En casos en que pueda demostrarse la concurrencia de actuación temeraria. ***** El organismo publica una lista trimestral que incluye a los infractores, que contiene los datos de los resultados de las inspecciones e investigaciones publicadas llevadas a cabo por el organismo en el trimestre anterior; **Italia:** la Agencia de Aduanas no dispone de estas facultades; **Japón:** con algunas excepciones; **Malta:** únicamente impuestos directos; **Noruega:** únicamente en de conformidad con las normas de compensación que no se efectúen contra pagos, con arreglo a la legislación de la seguridad social; **Portugal:** puede ampliar el plazo para el pago y llegar a acuerdos limitados por ley. No es posible la negociación. La nueva legislación se introdujo a principios de 2010 y permite la compensación de deudas con otros créditos de otros servicios de la administración pública. Puede ampliar el plazo para el pago y llegar a acuerdos limitados por ley. No es posible la negociación;

Tabla 54. Facultades para la recaudación ejecutiva de deudas tributarias (continuación)

Rusia: a través de procedimiento judicial; **República Eslovaca:** acuerdos para el pago, únicamente por lo que respecta al diferimiento o al pago en plazos, pero no en relación con la recaudación ejecutiva. En caso de que una deuda pendiente pase a la vía ejecutiva, el deudor deberá satisfacer el importe íntegro de la misma. La administración tributaria no puede proceder al cierre temporal de un negocio por el impago de impuestos, pero sí puede ordenar una interrupción temporal de la actividad por un plazo no superior a 30 días si el contribuyente no respeta sus obligaciones legales de naturaleza distinta de la fiscal. La administración tributaria puede elevar a los tribunales una propuesta para el inicio del procedimiento concursal o para la liquidación de los activos. Recaudación de la deuda de terceros: la nueva legislación entrará en vigor en 2010 y permitirá compensar deudas tributarias con otros créditos de otros servicios de la administración pública; **Eslovenia:** las condiciones de pago se estipulan por ley; **Sudáfrica:** puede publicar los nombres de quienes hayan sido objeto de una condena por vía penal; **Suecia:** estas facultades están encomendadas a un organismo independiente, competente para el desarrollo de todas las actuaciones en vía ejecutiva, comprendida la liquidación de deudas públicas y privadas; **Reino Unido:** se requiere orden judicial; **Estados Unidos:** recaudación de la deuda de terceros, se exige orden judicial únicamente en circunstancias que se dan con poca frecuencia. Embargo de bienes del deudor: orden judicial únicamente en cierto tipo de embargos.

Tabla 55. Comprobación del cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones: acceso a la información y facultades de investigación de los funcionarios de la administración tributaria

/1. **Australia:** * salvo exclusión expresa. ** Son pocos los casos en los que el funcionario de la administración tributaria puede obtener y ejecutar un mandato de registro sin la intervención de otras áreas de la administración; **Austria:** * inspecciones en virtud del artículo 144 párrafo 2 del Código Tributario Federal (no derecho de registro). ** Si el retraso deviene en un riesgo que compromete la obtención de pruebas en un caso penal. *** Únicamente en investigaciones penales; **Bélgica:** únicamente a los efectos de la inspección del IVA, el consentimiento del contribuyente es necesario a los efectos de los impuestos directos; **Canadá:** orden de registro en casos penales; **Chile:** * con arreglo al artículo 60 del Código Tributario, el SII dispone de acceso a la información de terceros, aunque hay excepciones, las incluidas en los mismo artículo y en los artículos 61 y 62 bis del citado Código. ** De conformidad con el artículo 161 n.º. 10 del Código Tributario, el director de la administración tributaria únicamente puede ordenar el embargo de los libros contables y otros documentos relativos a una empresa cuando la administración tributaria esté recopilando información para decidir si elevar a la autoridad judicial un caso de delito fiscal. Si el contribuyente se opone, los funcionarios de la administración tributaria pueden solicitar la intervención de la policía para intervenir en la emisión de un mandato judicial; **Chipre:** únicamente para impuestos directos. a) En caso de que se hubiese objetado la liquidación y dicha objeción estuviese pendiente de resolverse. b) Se extiende a entidades bancarias en el caso de confirmaciones de datos específicos, si se procede a examinar los datos de una persona física en el caso de una declaración de capital o si se examinan las cuentas de una sociedad; **República Checa:** únicamente cuando en el domicilio se realiza la actividad económica; **Francia:** necesaria orden judicial en todos los casos de registro y embargo; **Alemania:** únicamente en casos penales; **Grecia:** únicamente ciertos funcionarios de la Unidad de Delitos Financieros y Económicos (S.D.O.E) y si concurren condiciones muy particulares disponen de esta facultad; **La India:** los funcionarios del organismo tributario pueden acceder a la sede del contribuyente persona jurídica con orden de registro, que emite el superior jerárquico del departamento del impuesto sobre la renta de sociedades; **Indonesia:** excepto bancos para los se renuncie a la obligación del deber de confidencialidad mediante orden por escrito del Ministro de Hacienda. En casos de investigación; **Irlanda:** se excluye la información de carácter confidencial entre profesional y cliente, excepto en lo referido a partes del domicilio en donde tengan lugar las actividades empresariales; **Italia:** la Agencia de Aduanas está facultada a incautarse documentación, pero no para emitir órdenes de registro; **Letonia:** las respuestas conciernen a la inspección; **Malta:** únicamente administración de impuestos directos; **México:** aún existen restricciones para acceder a la información bancaria o financiera; **Países Bajos:** limitado a casos penales; **Nueva Zelanda:** salvo exclusión expresa; **Noruega:** únicamente información fiscal necesaria; **Portugal:** al objeto de acceder a las oficinas del contribuyente sin su consentimiento, únicamente cabe la posibilidad de una orden de registro si concurre la cooperación de la policía. Al objeto de acceder al domicilio del contribuyente sin su consentimiento y orden de registro a fin de incautarse de documentación, únicamente con la autorización de la Fiscalía; **Rusia:** el Código Tributario de la Federación de Rusia estipula que estas actuaciones podrán llevarse a cabo con fundamento en resolución motivada del funcionario o autoridad tributarios que realicen la inspección sobre el terreno; **República Eslovaca:** la administración tributaria no tiene facultades para realizar investigaciones (únicamente la policía las tiene). La administración tributaria interviene conforme a la ley de procedimiento fiscal (Ley 511/92 Coll.) En lo que concierne a la administración de impuestos y tasas todas las intervenciones se realizan de acuerdo con el contribuyente y en su presencia. Si el contribuyente no coopera, los funcionarios pueden llevar a cabo una inspección documental.); **Suecia:** si el contribuyente no cumple, pueden adoptarse medidas coercitivas con arreglo a la Ley sobre medidas coercitivas especiales en asuntos tributarios. Visto bueno del órgano judicial. En este caso, el funcionario no precisa la intervención de otras agencias estatales. Estas medidas no tienen el alcance de la orden de registro; **EEUU:** las órdenes de registro deben estar autorizadas por un tribunal (rama judicial de la administración).

Tabla 56. Sanciones e intereses en caso de falta de presentación en plazo

/1. **Australia:** se aplica interés general de demora calculado con arreglo al rendimiento mensual de los efectos bancarios a 90 días más un 7% (de interés compuesto diario); **Luxemburgo:** datos del IBFD; **Países Bajos:** la sanción máxima se impone únicamente en casos graves o reiterados; en general, se imponen sanciones más elevadas en el caso del IRS que el del IRPF. Se incluyen únicamente las sanciones administrativas y no figuran las penas en caso de delito tributario. El IRPF y el IRS son impuestos que se liquidan, mientras que, en el caso del IVA, se autoliquida; **Portugal:** cabe la posibilidad de reducir las sanciones administrativas un 25%, un 50% o un 75% si el contribuyente cumple sus obligaciones antes de que la administración tributaria incoe procedimiento administrativo; **Singapur:** en vigor desde el ejercicio presupuestario de 2007; **Eslovenia:** las sanciones se aplican independientemente para cada tipo de infracción. IRPF: la multa puede imponerse dentro del rango estipulado. IRS: la cuantía de la multa se estipula en el rango, que dependerá del tamaño de la entidad ya que puede imponerse multa dentro del rango. IVA: en casos de infracciones de lo previsto en el texto legal ZDDV-1 el nivel de la multa se prevé en relación al tipo de infracción (infracción, infracción grave, infracción especialmente grave); puede imponerse la multa dentro de un rango, se amplía el plazo legal de ejecución; **Reino Unido:** en la Ley de Financiación de 2007 (*Finance Act*) se introdujo un nuevo régimen sancionador único que abarca la declaración incorrecta en el caso del impuesto sobre la renta, el impuesto sobre sociedades, la retención en la fuente sobre las rentas del trabajo, las cotizaciones sociales y el IVA, en virtud del cual la sanción se determina en función del importe del impuesto eludido, la naturaleza del comportamiento origen de la falta de declaración y la medida en que el contribuyente declara voluntariamente el error. Introdujo asimismo el nuevo concepto de "sanción suspendida". Estas nuevas disposiciones se aplican a los ejercicios que comenzaron a partir del 1 de abril de 2008, cuyas declaraciones se presentan a partir del 1 de abril de 2009.

Tabla 57. Sanciones e intereses en caso de falta de pago en plazo

/1. **Australia:** se aplica interés general de demora calculado con arreglo al rendimiento mensual de los efectos bancarios a 90 días más un 7% (de interés compuesto diario) con posibilidad de modificarse trimestralmente; **Países Bajos:** únicamente se enumeran las sanciones administrativas; no las penas por delitos fiscales que se les aplican a quienes las cometen. El IRPF y el IRS son impuestos que se liquidan, mientras que, en el caso del IVA, se autoliquida; **Portugal:** cabe la posibilidad de reducir las sanciones administrativas un 25%, un 50% o un 75% si el contribuyente cumple sus obligaciones antes de que la administración tributaria incoe procedimiento administrativo; **Eslovenia:** en casos de infracciones de lo previsto en el texto legal ZDDV-1 el nivel de la multa se define en relación al tipo de infracción (infracción, infracción grave, infracción especialmente grave); puede imponerse la multa dentro de un rango, se amplía el plazo de ejecución.

Tabla 58. Sanciones e intereses por incumplimiento de la declaración correcta de la deuda tributaria

/1. **Australia:** se aplica el interés correspondiente a lo no declarado calculado con arreglo al rendimiento mensual de los efectos bancarios a 90 días más un 3% (de interés compuesto diario) con posibilidad de modificarse trimestralmente; **Países Bajos:** únicamente se enumeran las sanciones administrativas; no las penas por delitos fiscales que se les aplican a quienes las cometen. El IRPF y el IRS son impuestos que se liquidan, mientras que, en el caso del IVA, se autoliquida; **Portugal:** cabe la posibilidad de reducir las sanciones un 25%, un 50% o un 75% si el contribuyente cumple sus obligaciones antes de que la administración tributaria incoe procedimiento administrativo; **Eslovenia:** el nivel de la multa viene establecido dentro de un rango, que dependerá del tamaño de la persona jurídica; la multa puede imponerse dentro del rango estipulado.

Anexo 1. Listado de organismos de administración tributaria participantes: nombre del organismo y ejercicio fiscal

País	Nombre del organismo de administración tributaria	Dirección del cbersitio	Unidad monetaria	Ejercicio fiscal
1) Países de la OCDE				
Australia	Agencia Tributaria Australiana (<i>Australian Taxation Office - ATO</i>)	www.ato.gov.au	Dólar australiano	1 de julio – 30 de junio
Austria	Ministerio Federal de Hacienda	www.bmf.gv.at	Euro	Año civil
Bélgica	Servicio Público Financiero Federal de Bélgica	http://minfin.fgov.be/portail1/fr/cadref_r.htm , http://www.fiscus.fgov.be/	Dólar canadiense	1 abril – 31 marzo
Canadá	Agencia Tributaria Canadiense	www.cra-arc.gc.ca	Peso chileno	Año civil
Chile	Servicio De Impuestos Internos (SII)	http://www.sii.cl	Corona checa	Año civil
Rep. Checa	Administración Tributaria Checa	http://cda.mfcr.cz	Corona danesa	Año civil
Dinamarca	Ministerio danés de Hacienda (Skat)	www.skat.dk , www.skm.dk	Corona estonia	Año civil
Estonia	Consejo Tributario y de Aduanas	http://www.emta.ee	Euro	Año civil
Finlandia	Administración Tributaria Finlandesa	www.tax.fi	Euro	Año civil
Francia	<i>Direction Générale Des Finances Publiques</i> (Dirección General de Finanzas Públicas)	www.impots.gouv.fr	Euro	Año civil
Alemania	Administración Tributaria de los <i>Länder</i> (Estados Federales)	http://www.bundesfinanzministerium.de	Euro	Año civil
Grecia	Ministerio de Hacienda	www.minfin.gr/portal	Forint húngaro	Año civil
Hungría	Administración Tributaria y de control financiero	www.apeh.hu	Corona islandesa	Año civil
Islandia	Dirección de Recaudación Interna (<i>Ríkisskattstjórn</i>)	www.rsk.is	Euro	Año civil
Irlanda	<i>Office of The Revenue Commissioners</i>	www.revenue.ie	Nuevo shequel israelí	Año civil
Israel	Autoridad Tributaria de Israel	http://ozar.mof.gov.il/taxes/	Euro	Año civil
Italia	Ministerio de Economía y Hacienda, Agencia Tributaria, Organismo de Aduanas de Italia, Agencia Territorial, Agencia del dominio Público, Departamento de Finanzas	www.mef.gov.it , www.agenziaentrate.it , www.agenziadogane.it , www.agenziaterritorio.gov.it , www.agenziademanio.it , www.finanze.it	Yen japonés	1 abril – 31 marzo
Japón	Agencia Tributaria Nacional	http://www.nta.go.jp/	Won coreano	Año civil
Corea	Servicio Tributario Nacional	www.nts.go.kr	Euro	Año civil
Luxemburgo	Admón. de Impuestos Directos (ACD) <i>Administration De L'enregistrement Et Des Domaines</i> (AED)- Admón. Registro y Propiedad	www.impotsdirects.public.lu www.aed.public.lu	Peso mexicano	Año civil
México	Administración Tributaria y de Aduanas de los Países Bajos	www.sat.gob.mx	Euro	Año civil
Países Bajos	Administración Tributaria y de Aduanas de los Países Bajos	http://www.belastingdienst.nl	Dólar neozelandés	1 abril – 31 marzo
Nueva Zelanda	Departamento de Rentas Internas (<i>Inland Revenue Dep.</i>), <i>Te Taari Taake</i>	http://www.ird.govt.nz	Dólar canadiense	1 abril – 31 marzo

Anexo 1. Listado de organismos de administración tributaria participantes: nombre del organismo y ejercicio fiscal (continuación)

País	Nombre del organismo de administración tributaria	Dirección del ciber sitio	Unidad monetaria	Ejercicio fiscal
Noruega	Skatteetaten (Hacienda Noruega)	www.skatteetaten.no	Corona noruega	Año civil
Polonia	Ministerio de Hacienda	www.mf.gov.pl	Zloty polaco	Año civil
Portugal	Direcção-Geral Dos Impostos - DGCI (Dirección General de Impuestos)	http://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action	Euro	Año civil
Rep. Eslovaca	Ministerio de Hacienda de la República Eslovaca	http://www.drskr.sk	Euro	Año civil
Eslovenia	Ministerio de Hacienda de la República de Eslovenia	www.durs.gov.si	Euro	Año civil
España	Agencia Estatal De Administración Tributaria	www.agenciatributaria.es	Euro	Año civil
Suecia	Agencia Tributaria Sueca (Skatteverket)	www.skatteverket.se	Corona sueca	Año civil
Suiza	Administración Tributaria Federal	www.estv.admin.ch	Franco suizo	Año civil
Turquía	Administración Tributaria turca	www.gib.gov.tr	Lira turca	Año civil
Reino Unido	Her Majesty's Revenue & Customs	http://www.hmrc.gov.uk/	Libra esterlina	1 abril – 31 marzo
EEUU	Administración tributaria	www.irs.gov	Dólar estadounidense	1 de octubre – 30 de septiembre
2) Países seleccionados no pertenecientes a la OCDE				
Argentina	Administración Federal de Ingresos Públicos	www.afip.gov.ar	Peso argentino	Año civil
Bulgaria	Agencia de Recaudación Nacional (NRA)	www.nap.bg	Leu búlgaro	Año civil
China	Administración Estatal Tributaria	http://www.chinatax.gov.cn	Yuan chino	Año civil
Chipre*	Departamento de Rentas Internas, Servicio de IVA	www.mof.gov.cy/ird www.mof.gov.cy/vat	Euro	Año civil
La India	Consejo Central de Impuestos Directos	http://incometaxindia.gov.in	Rupia	Año civil
Indonesia	Dirección General de Impuestos	http://www.pajak.go.id	Rupia indonesia	Año civil
Letonia	Servicio Estatal de Recaudación	http://www.vid.gov.lv	Lat letón	Año civil
Lituania	Inspección Nacional de Impuestos (INI) del Ministerio de Hacienda	www.vmi.lt	Litas lituana	Año civil
Malasia	Consejo de Rentas Internas	http://www.hasil.gov.my	Ringgit malasio	Año civil
Malta	<i>Inland Revenue Department</i> (Impuestos Directos); Departamento de IVA	http://www.ird.gov.mt http://www.vat.gov.mt	Euro	Año civil
Rumanía	Agencia Nacional para la Administración Tributaria	http://www.anaf.ro	Leu rumano	Año civil
Rusia	Servicio Federal Tributario (SFT de Rusia)	www.nalog.ru	Rublos rusos	Año civil
Arabia S.	Departamento del Zakat y del Impuesto sobre la Renta (DZIT)	www.dzit.gov.sa	Riyal saudí	Año civil
Singapur	Administración Tributaria de Singapur (<i>Inland Revenue Authority of Singapore</i>)	www.iras.gov.sg	Dólar de Singapur	1 abril – 31 marzo
Sudáfrica	Agencia Tributaria Sudafricana (<i>South African Revenue Service, SARS</i>)	http://www.sars.gov.za	Rand sudafricano	1 abril – 31 marzo

Fuentes: respuestas de los países a la encuesta

*V. notas al pie 1 y 2, página 8

