

UN NUEVO MODELO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA



Alberto Barreix
Jerónimo Roca¹

¹ Este artículo fue elaborado para los estudiantes de la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Católica del Uruguay (UCU). Las opiniones aquí vertidas no comprometen ni a la UCU ni a las instituciones a las que los autores se encuentran vinculados. Los autores agradecen los valiosos comentarios de Juan Carlos Gómez Sabaini, Enrique Pêes Boz y Pedro Buonomo.

Los autores son dos expertos en temas impositivos con experiencia en el Sector Público. Alberto Barreix, doctorado en la Universidad de Harvard y ex-docente de la misma, trabaja actualmente para el Banco Interamericano de Desarrollo en la reforma tributaria de países de América Latina y el Caribe.

Jerónimo Roca cursa un Master en la Universidad Complutense de Madrid y se desempeñó como consultor en asuntos tributarios. Ambos han cumplido funciones para la Dirección General Impositiva.

Setiembre 2003

Resumen Ejecutivo

1. Contexto de la Administración Tributaria

- 1.1 Política Fiscal versus Administración Tributaria
- 1.2 El Consenso de Washington y la Teoría de la Isla
- 1.3 Unificación DGI-Aduana: un buey y un caballo de tiro

2. Problemas de la Impositiva actual

- 2.1 Recursos humanos y doble empleo
 - 2.1.1 En los dos lados del mostrador
 - 2.1.2 Las encargaturas: un régimen nefasto
- 2.2 Recursos materiales
- 2.3 Bajísimo desempeño

3. El Proyecto de la Nueva DGI

- 3.1 Premisas
- 3.2 Objetivos: integridad y eficiencia
- 3.3 Instrumentos
 - 3.3.1 Dedicación total
 - 3.3.2 Concursos, evaluaciones y contratos a término renovables
- 3.4 El control de la sociedad: Unidad de Control de Ética, Tribunal Superior de Concursos y el Tribunal Fiscal
 - 3.4.1 Unidad de Control de Ética
 - 3.4.2 Tribunal Superior de Concursos

4. Conclusión: sí, sí, sí ... pero no

Recuadros

Elliot Ness tenía dedicación total

El Tribunal Fiscal

RESUMEN EJECUTIVO

Este trabajo realiza un diagnóstico del contexto institucional, la estructura y el funcionamiento de la Dirección General Impositiva actual, poniendo especial atención en las consecuencias del doble empleo, el régimen de encargaturas y un esquema inapropiado de remuneraciones.

Se argumenta la necesidad de implementar la dedicación total, remuneraciones competitivas con el sector privado y un régimen de carrera basado en la productividad.

Se demuestra qué funciones de la administración tributaria no pueden ser tercerizadas y, por otra parte, que la convivencia de un régimen de dedicación total con el vigente fracasaría.

Se define un nuevo concepto de administración tributaria y se enfatiza en la necesidad del control directo de la sociedad sobre la ética y la productividad, y se proponen la forma e instituciones para instrumentarlo.

Se argumenta que el proceso de modernización de la administración tributaria demandará la creación de un Tribunal Fiscal para asegurar su éxito.

Debe destacarse que el presente trabajo es complementario de otro elaborado por los autores sobre el sistema tributario de Uruguay. Aunque, por razones de exposición, ambos se presentan independientemente, fueron concebidos como un todo pues se considera que la modernización del sistema y la administración tributarios es complementaria y mutuamente dependiente.

1. Contexto de la Administración Tributaria

1.1 Política Fiscal versus Administración Tributaria

La política fiscal y la administración tributaria están biunívocamente relacionadas. La administración tributaria ejecuta lo diseñado por la política tributaria. A su vez, la administración tributaria limita las posibilidades de formulación de políticas tributarias. Una es la ley, la otra el orden.

No obstante, mientras la política fiscal, como parte de la política económica, es responsabilidad de gobierno, es debatible y negociable, la administración tributaria, por el contrario, es responsabilidad de la sociedad en su conjunto, objetiva y no negociable.

Los impuestos pueden ser vistos como el derecho que tiene la sociedad de cobrarse a sí misma –transferencias-. El ejercicio pleno de este derecho demanda que la sociedad se involucre en el control de su cumplimiento. Por tanto, la administración tributaria no puede ser responsabilidad del gobierno de turno, debe ser responsabilidad permanente de la sociedad en su conjunto. La nueva administración tributaria que se propone se basa en este concepto.²

² Casagrande y Shome, a fines de los 80, sostenían que en países de América Latina de baja institucionalización la administración tributaria es política tributaria, marcando la limitación que la primera impone a la segunda. Por ejemplo: si se diseña un impuesto a la renta personal progresivo, donde los

Por último, Uruguay ha venido realizando más de un ajuste tributario por año en la última década mientras que su administración se sigue deteriorando. La modernización de ambos es ineludible, complementaria y mutuamente dependiente.

1.2 El Consenso de Washington y la Teoría de la Isla

En los años 90, en base al Consenso de Washington, se consideró estratégico fortalecer las administraciones tributarias para lograr una mayor recaudación que viabilizara la disciplina fiscal, el pago de la deuda y la generación de recursos para el desarrollo social y de infraestructura.³

Para ello, partiendo de la premisa de que los Estados eran débiles institucionalmente y poco eficientes, se impuso la creación de administraciones tributarias con autonomía funcional e independencia presupuestal.

La idea de esta “isla” de eficiencia no era novedosa: ya en los 60 se crearon los Bancos Centrales para llevar a cabo una política monetaria profesional e independiente del poder político, dotándolos para ello de autonomía funcional y recursos (salarios) privilegiados.

De un muestreo realizado por el Banco Mundial (2001), resultó que en 9 de 15 países desarrollados las administraciones dependían jerárquicamente del Ministerio de Finanzas, en tanto en 14 de 25 países subdesarrollados las administraciones se hicieron autónomas en la última década.⁴

Esta solución introduce el problema de que vuelve al Director de la administración tributaria un “reyecito” que maneja los ingresos públicos con total independencia del equipo económico y deja al Ministro de Finanzas, responsable de la política económica, sin control sobre un instrumento clave. Debe recordarse que en las economías modernas el Ministro de Finanzas no maneja la política monetaria, ni la política comercial ni los principales gastos públicos. En consecuencia, se verifica un fuerte desbalance entre su responsabilidad y los pocos instrumentos que controla.

El nivel de institucionalidad de Uruguay que, pese al deterioro que ha experimentado en la última década, no es tan bajo, induce a pensar que la solución no pasa por la autonomía funcional. Lo relevante es que la injerencia del poder político se reduzca al nombramiento del

contribuyentes más ricos pagan una mayor proporción de su ingreso que los pobres, pero en la práctica, por una mala administración tributaria, se termina cobrando solamente sobre los salarios, el tributo resultará fuertemente regresivo.

³ Debe recordarse que la política tributaria aún hoy vigente se formuló a mediados de los 70 y continuó durante los 80, con los ajustes estructurales de la crisis de la deuda externa, funcional a un nuevo modelo de inserción internacional basado en la apertura comercial y financiera unilateral.

⁴ Banco Mundial; 2001. Nota PREM. Tax Administration Organization - Relationship to the Ministry of Finance. Debe destacarse que las administraciones tributarias de los principales países desarrollados, aquellos con mayor nivel de institucionalización –Estados Unidos, Reino Unido, Alemania, Francia, Japón e Italia-, dependen del Ministerio de Finanzas.

Director de la Dirección General Impositiva (DGI), debiendo este último formar su equipo con el personal profesional de carrera sin la posibilidad de cambiar toda la jerarquía de la administración, lo que el régimen de encargaturas actual permite.⁵

Como complemento de la autonomía funcional, suele proponerse que las administraciones tributarias, por considerarse un servicio estratégico, participen de un porcentaje prefijado de la recaudación –independencia financiera del poder político, no tienen que negociar en cada presupuesto- que les permita pagar buenos salarios y contar con recursos materiales.⁶

Esta solución plantea dos problemas:

- i) Además de la recaudación de impuestos, otros muchos servicios calificarían como estratégicos, incluso con externalidades positivas superiores -educación primaria, salud-, con lo que se plantea el problema de cómo y cuánto asignar a cada actividad.
- ii) El prefijar un porcentaje de la recaudación introduce una rigidez que, en el contexto de economías cambiantes, derivará en ineficiencias.⁷

1.3 Unificación DGI-Aduana: un buey y un caballo de tiro

La principal razón por la cual se ha propuesto en la última década la integración de la recaudación de tributos internos y aduaneros en un único organismo es explotar economías de escala en servicios horizontales comunes, a saber: política de personal común, servicio de información y bases de datos integrado, procesos comunes –recaudación voluntaria y ejecutiva, facilidades de pago, etc.-, fiscalización en destino coordinada, unidades de inteligencia fiscal únicas y un modelo de planificación y control integrado.⁸

La evidencia empírica sobre el aumento de eficiencia producto de esta integración no es concluyente. Por un lado, la administración tributaria tiene como objetivo principal la recaudación de impuestos mientras que, a su vez, las aduanas se han vuelto “facilitadoras” de comercio. Por otro lado, el incremento de la liberalización comercial con la consiguiente caída de los aranceles, hace que la recaudación de las aduanas sea básicamente de IVA e impuestos selectivos en la importación, lo que jugaría a favor de su integración con la oficina recaudadora de impuestos internos.⁹

Adicionalmente, la Aduana y la Impositiva presentan dos culturas diferentes. De suyo, la Aduana es anterior al nacimiento del país mientras que, por su parte, la Impositiva se consolida con el advenimiento del impuesto a la renta, técnicamente más complejo, en la última mitad del siglo pasado.

⁵ El Internal Revenue Service (IRS) de Estados Unidos funciona así desde la crisis de los años 50. Este punto se verá en detalle más adelante.

⁶ En los países desarrollados, los egresos de las administraciones tributarias como porcentaje de la recaudación son aproximadamente el 0.8%, en tanto en los países subdesarrollados son casi el doble.

⁷ En Costa Rica, aproximadamente el 80% de los ingresos está pre-afectado mientras que en los países desarrollados, que aplican el principio de unidad de caja, este porcentaje no llega al 10%.

⁸ En América Latina, 12 administraciones tributarias están separadas de las aduanas. En cambio, en Europa el patrón no es la separación, pese a excepciones significativas como España, Dinamarca y Holanda.

⁹ En Uruguay, aproximadamente un 45% del IVA se recauda en la Aduana.

La Impositiva y la Aduana son, entonces, dos animales con características y funciones diferentes, aunque complementarias para la labor fiscal.

En conclusión, en el largo plazo y para un país pequeño como Uruguay, explotar las economías de escala para reducir el costo del Estado es relevante. No obstante, actualmente la Impositiva y la Aduana son organismos débiles por lo que, en un contexto de recursos escasos, correspondería iniciar un proceso de modernización del que más recauda –la Impositiva- que, luego, integre al otro.

La Privatización de la DGI

¿Es tercerizable la Impositiva? No. Hay tres áreas que son de exclusivo dominio del sector público: la normativa, la fiscalización y la gestión del proceso contencioso de la deuda tributaria.

Esta preocupación no es nueva. Ya en el siglo XVI el mercantilista francés de Jean-Baptiste Colbert, y dos siglos más tarde, en su antípoda, Adam Smith, pilar de la doctrina liberal clásica, reconocieron la importancia de la administración tributaria. Colbert intentó equilibrar el presupuesto nacional con medidas tales como la venta de cargos públicos. El resultado fue un incremento burocrático notable y, consecuentemente, un incremento del déficit público. Instrumentó entonces un segundo paquete de medidas, basado en la venta de aquello que fuera apetecible para el sector privado: la recaudación de impuestos y aranceles (una *securitización* de flujos de caja futuros en la jerga actual). Más tarde, Adam Smith—que era contrario a los sistemas de erario público tipo hacendístico (cedido a terceros) como el implantado por la Corona Española en América--sostenía que la tributación debía caracterizarse por la igualdad de tratamiento entre los ciudadanos, la certidumbre respecto a su aplicación y la conveniencia socio-económica, para lo cual es esencial la eficiencia en su administración.¹⁰

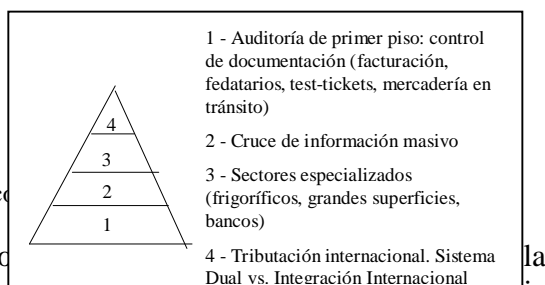
La elaboración de la normativa tributaria –reglamentación y consultas- no puede ser privatizada por obvias razones.

¿Por qué no se puede tercerizar la fiscalización? En primer lugar, por el secreto tributario. El auditor privado tendría acceso a toda la información de la competencia de sus clientes.

En segundo término, se plantea un conflicto de intereses insoluble porque hoy están auditando una empresa y mañana la asesoran.

En tercer lugar, la fiscalización moderna exige una estructura piramidal que solo puede ser hecha en su integridad por una sola organización.

En la base de la pirámide¹¹ se realiza el control de la documentación con los auditores “en la calle”. En el segundo piso se efectúan los cruces masivos de información. El tercer escalón de fiscalización es el



¹⁰ Pèes Boz, E. Un Puente Milenario – Evolución de la Economía. Montevideo, Agosto de 2003.

¹¹ Barreix A., D. Alvarez, Cambios en el control tributación en América Latina y el Caribe, documento presentado en el XIII Seminario Regional de Política Fiscal, CEPAL, Santiago de Chile, 2001.

de los sectores especializados. Dependiendo del tipo de economía puedo considerar los frigoríficos, los bancos, las grandes superficies. En la República Dominicana se seleccionarían, por ejemplo, los ingenios azucareros y los hoteles, en Chile las salmoneras y la industria vitivinícola. Las actuaciones se especializan. Por último, tenemos el cuarto nivel, correspondiente a la tributación internacional.

A medida que se avanza en la pirámide, aumenta la interacción con el sector privado y el grado de especialización necesario. Queda claro, entonces, que ya no cualquiera audita cualquier cosa.

¿Conviene licitar los servicios jurídicos?

La experiencia indica que no, por tres razones:

i) En primer lugar, por una suerte de selección adversa provocada por el monto del litigio (“high grading”). Cuando se da una concesión minera, se extrae primero el mineral más superficial, que tiene el menor costo de extracción (“high grading”). Luego se sigue extrayendo el mineral, incurriendo en mayores costos, hasta que no resulta rentable aunque reste mineral por extraer.

Si se tercerizan los servicios jurídicos a rendimiento, los estudios van a tomar los litigios rentables, es decir, aquellos donde exista patrimonio en la empresa, desechando los demás. Por razones de equidad, las Impositivas no pueden hacer eso.

ii) En segundo término, la complejidad del sistema tributario funciona como incentivo perverso para que se seleccionen los casos más sencillos. Adicionalmente, ante dos casos igualmente complejos se pondrá mayor esfuerzo en el litigio contra aquella firma con menores recursos para contratar la mejor defensa.

iii) Finalmente, existe una estrecha relación entre los servicios jurídicos y la fiscalización. Ambos identifican las posibilidades de elusión y evasión. El beneficio de esta acción coordinada se perdería si estos dos sectores no perteneciesen a la misma organización.

Una vez determinado el crédito, la gestión de cobro sí podría privatizarse. De todos modos, surge el problema de que para comprar un crédito se requiere información sobre el deudor que la DGI no puede brindar. Con información incompleta, se plantea una selección adversa, porque en condiciones de incertidumbre se tiende a cobrar una comisión por servicio más alta y el Estado se perjudica.

Otras funciones

La recaudación está mundialmente tercerizada, en general con el sistema financiero, como en Uruguay actualmente. Es esperable que con Internet el proceso se profundice.

Respecto a los sistemas de información es claro que la mayoría de las actividades son tercerizables. Sin embargo, es recomendable que, dada la importancia de la información que se maneja, la administración tributaria mantenga un grupo profesional, base del apoyo a la fiscalización y recaudación, para cumplir las funciones básicas.

2. Problemas de la Impositiva actual

2.1 Recursos humanos y doble empleo

2.1.1 En los dos lados del mostrador

En Uruguay se da una situación muy particular. Debido a una ley del año 1967, quienes ingresaron a la DGI antes de determinada fecha tienen derecho a ser asesores de determinado

número de empresas¹². Ese es un régimen absurdo por el obvio conflicto de intereses que implica y, además, único en el mundo. Es difícil encontrar una oposición de intereses tan fuerte. Es como si un Juez en lo civil pudiese, además, tener su despacho privado y atender causas ante otros Jueces. El caso de Impositiva es más grave aún: comprende siempre el ejemplo anterior y, además, cabe la posibilidad de que ese Juez (auditor) pudiese actuar como tal en su propio divorcio (fiscalización de la empresa que asesora).

Es más, en el año 1998 (y en forma similar el art. 35 de la reforma propuesta en junio de este año), el Ministerio de Economía y Finanzas presentó un proyecto de ley elaborado por los principales asesores de la DGI que habilitaba a los funcionarios de la institución, independientemente de su fecha de ingreso a la misma, a ser asesores de hasta cinco empresas, debiendo declarar las mismas y abstenerse de participar en cualquier instancia entre dichas empresas y la DGI. El objetivo final era legalizar una situación de hecho, dado que un porcentaje de los funcionarios de la DGI, en especial del cuerpo profesional, tiene vínculos laborales con contribuyentes.

Ahora bien, asumiendo que el conflicto de intereses pudiera ser resuelto, ¿cómo asignar las tres, cinco o x empresas autorizadas a asesorarse? Por ejemplo, si X tiene cinco grandes empresas, ¿cuántos pequeños contribuyentes debería tener Y para compensar?¹³

En segundo término, el asesoramiento a empresas viola el secreto tributario. Los uruguayos hemos sido respetuosos del secreto bancario, más allá de los juicios de valor que se tengan sobre el mismo. Sin embargo, el secreto tributario es violado por la propia administración tributaria cuando, por ejemplo, un funcionario que asesora determinada empresa tiene acceso a toda la información relativa a las empresas competidoras –situación financiera, composición de la dirección y administración, estructura patrimonial, mezcla comercial, estrategia de inversión-.

En tercer lugar, lo anterior puede generar competencia desleal: no es lo mismo estar adentro de la Impositiva que estar afuera, aún dentro del límite de las tres empresas que define la Ley para aquellos funcionarios que ingresaron antes de 1967.

Elliot Ness tenía dedicación total

La solución parcial de crear un nuevo cuerpo con dedicación absoluta y altamente remunerado –un cuerpo de “intocables”-, que coexista con el sistema actual, no es viable, excepto a un alto costo para el Estado, porque se da una incompatibilidad de intereses entre el cuerpo nuevo y los funcionarios actuales. Mientras los beneficios marginales del cuerpo con dedicación total se maximizan con el ingreso de la DGI, cobrando hasta el último centésimo posible, los de los funcionarios actuales se maximizan con los ingresos de las empresas que asesoran, buscando minimizar el pago de impuestos de las mismas. Las soluciones posibles a este juego de intereses opuestos son¹⁴:

¹² A partir de 2002 ya no se presenta la declaración jurada en la que los funcionarios de la DGI declaran las empresas a las que están vinculados. Desde 1998, la falsedad en esa declaración tiene sanción penal.

¹³ Esta propuesta de autorizar la relación laboral de los funcionarios de la DGI con cinco contribuyentes, generaría una relación privilegiada. Desde el punto de vista económico, esta propuesta haría sentido si el gobierno licitara estas “licencias” de asesoramiento a empresas (como si fueran cuotas de importación), complementando así los ingresos tributarios. Administrativamente, claro está, la propuesta no hace sentido.

¹⁴ Este análisis es en el margen, *ceteris paribus* el resto de los factores actuales.

- i) si el cuerpo con dedicación total fuese absolutamente ineficiente, para las empresas sería indiferente tener como asesores a profesionales que perteneciesen o no a la Impositiva, y el costo del nuevo cuerpo no le reportaría al Estado ningún beneficio;
- ii) si, por el contrario, el cuerpo con dedicación exclusiva fuese absolutamente eficiente, nuevamente para las empresas sería indiferente tener como asesores a profesionales que perteneciesen o no a la Impositiva y, en este caso, para el Estado no tiene sentido continuar con los funcionarios del régimen actual;
- iii) cuanto más eficiente sea el cuerpo con dedicación total, menor será el valor para una empresa de tener como asesor a un profesional de la Impositiva, excepto que haya corrupción y los profesionales de la DGI vinculados al sector privado logren alguna prebenda de sus compañeros del cuerpo de dedicación total. El equilibrio de este juego de intereses contrapuestos se dará sobre una curva de combinaciones de grados de eficiencia y de corrupción.

En conclusión, la transición a la dedicación total –único régimen que no provoca conflictos de intereses y permite la maximización de la recaudación de ingresos tributarios y de los beneficios de los funcionarios totalmente dedicados- debe ser breve, por no decir instantánea.

En cuarto término, el sistema de doble empleo lleva a una baja dedicación y productividad. Si se permite asesorar tres empresas, el ingreso marginal está en este servicio y el ingreso fijo está en la DGI. Por tanto, por el principio del beneficio, el funcionario pone el esfuerzo marginal en el asesoramiento al sector privado. Este es un comportamiento racional en términos económicos. Pero es claro que limita la dedicación, dificulta el control y facilita la evasión.¹⁵

El que un porcentaje de los funcionarios de la DGI, en especial del cuerpo profesional, tiene vínculos laborales con contribuyentes es una situación ampliamente conocida por todos los actores –Ministerio de Economía, Oficina de Planeamiento y Presupuesto, Colegio de Contadores, gremiales empresariales, sindicatos y partidos políticos-.

2.1.2 Las encargaturas: un régimen nefasto

En la Impositiva existe un régimen llamado “de encargaturas”¹⁶ que permite al Director General nombrar y cambiar discrecionalmente toda la jerarquía de la oficina.¹⁷

¹⁵ Es necesario reconocer que pese a la escasa fiscalización (por ejemplo, más de 20 años sin auditar una institución financiera o casi una década sin operativos en ciertos lugares del interior) en el Uruguay los niveles de evasión no son tales que algún empresario se jacte de ello. Sin embargo, esa conducta es ampliamente tolerada socialmente en forma explícita, tanto por empresarios como por consumidores de productos de contrabando organizado. Es probable que ante la percepción de una presión fiscal tan alta como la uruguaya y de un gasto público de calidad decreciente, la evasión “menor” sea vista como un acto de rebeldía positiva ante un estado leviántico.

¹⁶ *Mea culpa* del publicano: ambos autores fueron encargados en la DGI.

¹⁷ En rigor, la elección de los encargados debe hacerse entre los funcionarios de los tres primeros grados del escalafón. Adicionalmente, está dispuesto que un número de funcionarios puedan ser designados como encargados por el Director General aún sin cumplir este requisito. En consecuencia, el margen de manejo discrecional del Director es total.

Con este sistema, tan subjetivo, no hay carrera y, en consecuencia, la falta de incentivo a mejorar el desempeño es muy fuerte. Es el sistema de la productividad del amiguismo en lugar del rendimiento.

De este modo, la evaluación del desempeño, de mala calidad y no relevante para la promoción, hace que pierda sentido el esfuerzo en capacitación y genera una verdadera inamovilidad. En el altamente dinámico mundo tributario moderno, la falta de capacitación despilfarra el capital humano y vuelve a la Impositiva incompetente frente al sector privado, al que debe controlar.¹⁸

2.2 Recursos materiales

Si bien el objetivo de este trabajo no es hacer un diagnóstico ni recomendaciones respecto a los recursos materiales con que cuenta la DGI actualmente, es importante recordar la precariedad de los mismos.

Por ejemplo,

- i) En el año 2000, la inversión en informática fue de US\$ 50.000. Hay un ordenador cada doce personas; algunos, no tienen "Windows" (Informe Díaz Yubero, 2001).
- ii) Asimismo, no hay vehículos para fiscalización, no hay "notebooks", la biblioteca es virtual -no existe- y la conexión del cable con la Aduana la tuvo que pagar la propia Aduana porque la DGI no tenía rubros.
- iii) El local principal de la DGI en Montevideo es un ex embarcadero de ganado que no ha sido rediseñado y el resto de los edificios presenta igualmente deterioro y poca funcionalidad. Ya en 1985, Carlos Silvani, en la misión del Fondo Monetario Internacional que dirigió, recomendó el cambio inmediato a un edificio apropiado.

Además de estos recursos materiales tradicionales, en la mayoría de los países se afecta un determinado porcentaje de la recaudación de multas y recargos a la Impositiva y a la Aduana como fondos de libre disponibilidad para el combate a la evasión. No son fondos afectados al pago de salarios sino que están pensados para que la administración pueda moverse al ritmo del sector privado que debe controlar, sin estar atada a la rigidez presupuestal. Por ejemplo, organizando rápidamente operativos especiales contra el contrabando (puntos fijos), controles de precios de transferencia (maniobras de evasión en actividad transnacional), etc.¹⁹ La transparencia del uso de estos fondos debe asegurarse con la publicación en Internet de las contrataciones realizadas.

2.3 Bajísimo desempeño

¹⁸ Adicionalmente, la inversión en capacitación puede tener el efecto perverso de incrementar la elusión al elevar la formación de los funcionarios que asesoran contribuyentes. Guillermo Ordóñez, aplicando teoría de juegos, modeliza la idea de que primero debe asegurarse la integridad de los auditores y, luego, activar los mecanismos tradicionales de combate a la evasión (Lucha contra la Evasión Fiscal y la Corrupción. La importancia de establecer prioridades).

¹⁹ En las administraciones de Ecuador y Perú se han implementado.

Tampoco es objetivo del presente trabajo construir y evaluar indicadores de gestión de la DGI. Sin embargo, es importante señalar que, como consecuencia de lo anterior, las funciones más importantes de la administración tributaria resultan fuertemente afectadas, a saber:

- i) En fiscalización, solo el 11% de las acciones da resultado. A nivel internacional, dependiendo del país, alcanzan entre el 35% o 40%, porque la selección de los contribuyentes a auditar se basa en análisis de riesgo de defraudación. La caída de la recaudación por actuaciones inspectivas en cinco años fue, en valores reales, un 37%.
- ii) En recaudación hay problemas con la cuenta corriente y dificultades con la conciliación bancaria.

Esta situación fue la que llevó al señor Díaz Yubero, Director de Cooperación Internacional de la Agencia Española, a afirmar que la oficina está “al borde del colapso” (Informe Díaz Yubero, 2001).

3. El Proyecto de la Nueva DGI

3.1 Premisas

La premisa fundamental es que la política fiscal es responsabilidad del Gobierno y la administración tributaria, entendida como servicio de recaudación de impuestos, debe ser responsabilidad de la sociedad. Esto proviene del concepto anglosajón del servicio, el que tiene el IRS. En casi toda la nomenclatura sajona las administraciones tributarias son pensadas como un servicio al contribuyente, y los nórdicos han ampliado el concepto concibiéndolo como un servicio para toda la comunidad. No es del Estado sino de la comunidad y el último responsable es la sociedad, no el Ministro de Economía ni el gobierno. Por lo tanto, es la sociedad la que debe controlar la administración tributaria.²⁰

La segunda premisa es un nuevo concepto, más amplio que el tradicional, de administración tributaria, que comprende no solo a la DGI sino a otras instituciones: los bancos cobran, el Catastro registra, no puedo controlar si no tengo un buen Catastro patronímico, y el Poder Judicial tiene su independencia.

3.2 Objetivos: integridad y eficiencia

²⁰ El proceso de formación de la administración tributaria uruguaya fue similar a la experiencia internacional tipo. Al inicio, se cobraba por tipo de impuesto y para recaudar cada tributo surgía una oficina, la de Ganancias Elevadas y luego la de Impuestos Directos. Más tarde, a fines de los 60, cuando se pasó de estas estructuras por impuestos a una estructura funcional, se fusionaron en la Dirección General Impositiva. ¿Por qué funcional? Porque la organización se diseña a partir de las diferentes funciones: fiscalización, recaudación, etcétera. La tendencia de la última década es concebir las administraciones tributarias como agencias, orientadas al contribuyente, al cliente, con un sentido de controlarlo, de inducirlo al cumplimiento voluntario.

En toda administración tributaria la integridad es condición necesaria, aunque no suficiente, para el cumplimiento de su misión, y requiere dedicación total. Además, en un mundo tributario tan complejo y dinámico como el actual, al que se suma la problemática situación fiscal de Uruguay, la eficiencia es condición indispensable.

En términos de patologías, la vieja tradición anglosajona, todavía presente en algunos países de Asia, era de administraciones tributarias y aduanas íntegras pero burocráticas y, por ende, ineficientes. A su vez, la patología latina consistía en bajos salarios, baja institucionalidad y corrupción.

3.3 Instrumentos

Este proyecto propone, en primer lugar, la dedicación total, existente en toda administración tributaria, como forma de asegurar la integridad del personal y corregir todos los males inherentes al doble empleo incompatible, a saber, violación del secreto tributario, competencia desleal y baja dedicación. En segundo término, se propone un régimen de concursos y contratos a término como forma de asegurar la eficiencia de la administración. Finalmente, para materializar el control de la sociedad se crean dos mecanismos, la Unidad de Control de Ética y Desempeño y el Tribunal Superior de Concursos²¹.

3.3.1. Dedicación total

La dedicación total debe distinguirse de la incompatibilidad. Esta última permite realizar actividades no relacionadas con la tarea que se desempeña en la administración tributaria. Aquí, sin embargo, se propone la dedicación total porque cuando la tarea es controlar al sector privado, que está ocupado full-time y tiene, además, asesores full-time –ninguna multinacional de auditoría toma empleados part-time–, la dedicación debe ser equivalente. Por tanto, las remuneraciones deben ser equivalentes al sector privado y el desempeño debe ser evaluado como en el mismo.

3.3.2. Concursos, evaluaciones y contratos a término renovables

Los concursos y las evaluaciones son la garantía de la eficiencia. Una administración tributaria competente asegura la equidad no solo controlando la evasión, sino asegurando que los contribuyentes con y sin asesoramiento especializado reciban igual tratamiento.

La selección del personal de la nueva Impositiva se realizará, obviamente, por concurso. Dado el nivel de salarios que se debería pagar y la necesidad de renovar la plantilla de funcionarios, este concurso debería ser abierto reservando un porcentaje de los cargos al funcionariado actual, a efectos de facilitar la transición. Esto aseguraría que se toma a los mejores y permitiría invertir la proporción actual de profesionales/administrativos hasta llegar a

²¹ Aunque escapa al alcance de este trabajo, los autores han elaborado una propuesta de organigrama y manual de funciones de la nueva DGI.

estándares internacionales. En las administraciones tributarias modernas, la relación profesionales/administrativos es de 2 a 1; en el Uruguay la relación está exactamente invertida.²²

¿Por qué el régimen de contratos y evaluaciones? Porque asegura que los mejores continuarán su esfuerzo a lo largo de la carrera. En segundo término, justifica el privilegio de tener los sueldos más altos dentro del Estado. La clave es medir la productividad para controlar que crezca.²³

En tercer lugar, permite tener cierta flexibilidad. Así como el entorno económico es dinámico y cambiante, la administración tributaria debe poder cambiar y adaptarse a las nuevas realidades. La renovación que introducen los contratos impide que la organización se rigidice. Esto es clave en países de estructuras tan inflexibles como el nuestro, donde una persona es sempiterno en un cargo público. Reviste esa calidad porque no existe esta movilidad meritocrática.²⁴

3.4 El control de la sociedad: Unidad de Control de Ética, Tribunal Superior de Concursos²⁵ y el Tribunal Fiscal

La nueva Impositiva debería contemplar la creación de la Unidad de Control de Ética y el Tribunal Superior de Concursos para asegurar la participación de la sociedad civil en el control de la integridad y la eficiencia de la administración.

Es necesario reconocer que en países desarrollados, con alta institucionalización, y en países grandes, que permiten rotar el personal de la administración en el territorio²⁶, estos mecanismos quizás no sean necesarios.

Por el contrario, en sociedades pequeñas como la uruguayana el control entre pares (colegas) no funciona, ni funciona inclusive el del propio Estado. Además, en un país donde el Estado pesa mucho y el corporativismo es alto, el temor a enfrentar a una institución es alto, máxime si se trata de instituciones como la administración tributaria, con poder de represalia. Por tanto,

²² Presentación de Alberto Barreix ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Representantes; sesión del 24 de octubre del 2001.

²³ En el país se han utilizado pagos de salarios mediante fondos de productividad. Los fondos de productividad, en las administraciones tributarias, son "cut both ways", es decir, cortan de los dos lados. Si, por ejemplo, el 50% del sueldo está sujeto a lo que cobre la Impositiva de más, y se da una caída en el nivel de actividad por una devaluación en Argentina, en esa hipótesis la recaudación de la Impositiva caerá fuertemente y, en consecuencia, bajará el sueldo a la mitad. En ninguna administración se da más de un 25% del sueldo a rendimiento.

En segundo lugar, los fondos tienen que estar manejados de modo que reflejen la productividad individual y se constituyan en un buen incentivo, evitando que se dividan por "n" (el total de los funcionarios) y a todos les toque igual sin considerar su rendimiento. Esto es lo que sucedió en la DGI.

²⁴ Por ejemplo, todos los Bancos Centrales de América Latina tienen el mismo síndrome: pagan muy bien, capacitan su personal en el exterior, tienen áreas de investigación muy grandes pero en estadísticas económicas tienen equipos reducidos y las Superintendencias suelen ser débiles en el control del sistema financiero. ¿Por qué? Porque son organizaciones rígidas, difíciles de cambiar.

²⁵ Para mayor detalle, véase Análisis y propuesta de transformación de la Dirección General Impositiva; Montevideo, marzo de 2001; Alberto Barreix y Alberto Sayagués.

²⁶ En Brasil, por ejemplo, si existe un problema ético en la Receita de Porto Alegre, se envía funcionarios de Rio para su investigación.

debe generarse una oposición de intereses. Para ello se propone la creación de la Unidad de Control de Ética, en la cual estaría representada toda la sociedad.

3.4.1 Unidad de Control de Ética

Esta Unidad tendría dos funciones. La primera de ellas es controlar la ética de los funcionarios, es decir que tengan dedicación total, cumplan lo establecido en el Código de Ética y no abusen de su función ante los contribuyentes. La idea es el control de la ética a nivel individual de los funcionarios.

En segundo lugar, la Unidad de Control de Ética tendría como función evaluar los indicadores macro de gestión, definidos previamente por el plan estratégico de la administración, para controlar la productividad de la institución en forma transparente. La idea es el control del funcionamiento colectivo de la institución y la difusión de su desempeño (Internet).

Deben cumplirse dos requisitos al conformar la Unidad de Control de Ética:

- i) crear oposición de intereses, por lo que los integrantes deben ser representantes de una variedad de actividades y objetivos;
- ii) que los integrantes sean representativos de organizaciones relevantes en la actividad económica.

Por lo anterior, la propuesta es que se integre con representantes de las gremiales de empresarios, de los sindicatos de trabajadores y de las agrupaciones de los consumidores.

3.4.2 Tribunal Superior de Concursos

El otro mecanismo de control de la sociedad, con la finalidad de asegurar la eficiencia de la administración, es el Tribunal Superior de Concursos (TSC). Este tiene como objetivos supervisar la realización en forma transparente y justa del primer concurso de provisión de cargos y de las posteriores evaluaciones, las que definen la movilidad –ascendente y descendente- del personal.

Debe aclararse que el TSC no es responsable de realizar el concurso –la Impositiva o terceros lo harán- sino que debe asegurar la transparencia y justicia del mismo.

El TSC se integrará con profesionales especializados en recursos humanos. Por ejemplo, se sugiere un profesor por instituto universitario habilitado, representantes de los organismos especializados del Estado –OPP y Servicio Civil- y representantes de las gremiales de trabajadores y patrones.

El Tribunal Fiscal

Como fue dicho, el concepto moderno de administración tributaria trasciende a la DGI y la Aduana y comprende otras instituciones, como registros de propiedad, Catastro, sistema bancario y Poder Judicial.

Una de las consecuencias más frecuentes del mejoramiento de una administración tributaria es el aumento del número de litigios provocado por el mayor número y profundidad de las actuaciones de fiscalización y el mayor dinamismo en el cobro de la deuda determinada. Esto determina un fuerte aumento de la carga de trabajo sobre el Poder Judicial. Si la justicia tarda en demasía –en el caso uruguayo varios años-, en términos económicos es como si no existiera, porque crea incertidumbre tanto para la administración como para el contribuyente, más allá de que los fallos finalmente resulten justos.

Por tanto, se propone la creación de un Tribunal Fiscal como una instancia administrativa pero independiente. La independencia la asegura el ser elegido por un Tribunal especializado, integrado por los decanos de las Universidades y el Poder Ejecutivo (en minoría). Los miembros del Tribunal Fiscal deben tener dedicación total, tendrán derecho a una renovación automática –por ejemplo, cada cuatro o cinco años- y, luego, deberán volver a concursar.

Esto no elimina totalmente la incertidumbre pues tanto la administración como el contribuyente podrán apelar la decisión del Tribunal Fiscal en la Justicia ordinaria. No obstante la reduce en función de que el fallo crea una fuerte presunción de definición del asunto y permite a la administración, en caso de ser la ganadora, ejercer la acción ejecutiva y al contribuyente el detenerla.

4. Conclusión: sí, sí, sí ... pero no

Cuando se trata de una institución clave para la salud económica del país como la administración tributaria consideramos incorrecto pensar que la misma se soluciona con un mejor sistema tributario²⁷, eliminación del secreto bancario o más computadoras, capacitación, información catastral y patronímica de las propiedades o, incluso, prisión para los evasores.²⁸

²⁷ Hay distinguidos economistas uruguayos que opinan que si no hubiera administración tributaria no importaría. Su opinión se basa en que con un sistema tributario procíclico, la eficiencia de la administración es inmaterial. La opinión de los autores es la contraria, aunque sea difícil probarlos equivocados.

Es difícil controlar en términos econométricos todas las variables que afectan la recaudación -crecimiento, cambio en la inserción internacional, estructuras de mercado, etc.- para aislar el efecto de la mejora administrativa. Si se pudiera medir una reforma exitosa, una estimación gruesa para una economía madura con alta presión tributaria como la del Uruguay daría una mejoría de un 0.3% a un 0.5% del PBI en un año normal. De ahí en adelante puede comenzar a rendir un 0.2% anual del PBI. En consecuencia, tiene una acumulación con lo cual, en diez años, representa un ingreso marginal de 3 a 4 puntos del PBI, que es prácticamente la inversión pública del Uruguay.

²⁸ Si bien los impuestos son el precio de la civilización, ya Locke, Montesquieu y Hamilton eran escépticos respecto a la pena de prisión a los evasores en algunas circunstancias (gasto público excesivo y abusivo). Los autores consideran que la pena de prisión por evasión debe ser absolutamente excepcional. Para ello se necesita primero una administración eficiente y profesional, un gasto público transparente y una justicia con celeridad (para cuestiones económicas una justicia lenta es injusta), que efectivice sanciones pecuniarias que son las que sí son relevantes a los empresarios bien establecidos. Adicionalmente, en nuestro país se violaron por diestra y siniestra los derechos humanos más elementales y caros a nuestra civilización y, luego, fueron condonados en pos de la paz social. Por ello, si bien los autores reconocen que, por ejemplo, apropiarse indebidamente del IVA es igual a otro tipo de hurto, parecería desproporcionado su sanción con prisión si no existen circunstancias agravantes serias, hasta que no se cumplan las condiciones precisadas anteriormente. En el derecho sajón, las penas dependen de la percepción del Juez sobre la intencionalidad de quien es juzgado. Si bien nuestro derecho es deudor de la tradición napoleónica, interpretaciones muy laxas sobre conductas evasoras podrían terminar con muchos encarcelamientos o, en el otro extremo, interpretaciones muy estrictas podrían no condenar a nadie. En cualquier caso, se corre el riesgo de que se vuelva un instrumento de uso político.

Para potenciar aquellos buenos recursos humanos que tiene la administración se debe reestructurar profundamente su actual modelo de gestión.

La solución pasa necesariamente por la dedicación total de sus funcionarios con buenas remuneraciones, en función de su productividad, y la sociedad civil controlando la integridad y la eficiencia de la DGI. En definitiva, los impuestos son meras transferencias que realiza el Estado extrayendo bienestar de unos y asignándolo a otros (gasto público), y la administración simplemente presta el crucial servicio de recaudar.

Los autores reconocen la incapacidad de modelizar el equilibrio perverso (equilibrio no cooperativo) que ha permitido que la situación de la administración tributaria descrita, con el alto costo económico que representa para el país, haya permanecido inalterada por tanto tiempo, aún en conocimiento de toda la sociedad. No obstante, parece claro que los ganadores, quienes se benefician de este *status quo*, son principalmente los evasores y elusores. Por otro lado, los perdedores²⁹ de este juego de suma cero –los consumidores y los trabajadores sujetos a productividad-, que deberían estar interesados en romper esta inercia, son los de menor poder de negociación.

²⁹ El abuso continuo y creciente de la tributación sobre las siguientes bases, que alcanza al 90% del total de ingresos tributarios, es la prueba de ello: imposición al consumo (47%), sobre el trabajo (30%) y sobre la propiedad inmueble (12%).