

# Manual de ÉTICA,

transparencia y lucha  
contra la corrupción.

Las administraciones tributarias  
al servicio del ciudadano



# Manual de ÉTICA,

transparencia y lucha  
contra la corrupción.

Las administraciones tributarias  
al servicio del ciudadano

# Manual de ética, transparencia y lucha contra la corrupción. Las administraciones tributarias al servicio del ciudadano

©2021, Derechos Reservados



Agencia Estatal de Administración Tributaria - AEAT



Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

ISBN: 978-9962-722-14-4

**Diagramación:** Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

Los derechos de edición, publicación y distribución del **Manual de ética, transparencia y lucha contra la corrupción. Las administraciones tributarias al servicio del ciudadano** serán de la Secretaría Ejecutiva del CIAT y la Agencia Estatal de Administración Tributaria - AEAT.

Los derechos morales sobre la autoría corresponderán al CIAT y la Agencia Estatal de Administración Tributaria - AEAT. Las partes podrán disponer para cualquier finalidad el uso y difusión de este documento, conservando los logos, nombres de autores y colaboradores en esta publicación.

Las opiniones expresadas y los argumentos utilizados en el mismo no reflejan necesariamente el punto de vista oficial en los países miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias ni de la Agencia Estatal de Administración Tributaria - AEAT.

Se autoriza la reproducción total o parcial de este libro por cualquier medio o procedimiento, conocido o por conocerse, siempre y cuando se cite adecuadamente la fuente y los titulares de los derechos de autor.

## Citar esta publicación como:

CIAT y AEAT (2021). *Manual de ética, transparencia y lucha contra la corrupción. Las administraciones tributarias al servicio del ciudadano*. CIAT.

# Tabla de Contenido

Contenido y autores.....	xiii
Agradecimientos .....	xxiii
Presentación de la obra .....	xxix

## PRIMERA PARTE - LA ÉTICA EN LA GESTIÓN PÚBLICA

### Capítulo 1

<b>Reflexiones sobre los principios y valores éticos en las administraciones tributarias .....</b>	<b>3</b>
1.1. Introducción .....	3
1.2. La inacabada tarea del desarrollo conceptual.....	6
1.3. La instrumentalización de principios y valores.....	7
1.4. El futuro, no tan lejano, de la gestión de la ética.....	9

### Capítulo 2

<b>El ciudadano como centro y beneficiario de la gestión pública .....</b>	<b>13</b>
2.1. Introducción .....	13
2.2. Ética y valores .....	13
2.3. El valor de la “centralidad del ciudadano” y el modelo de administración .....	15
2.4. Caminando hacia un nuevo modelo de Administración .....	18
2.5. Algunas consideraciones particulares del ámbito tributario .....	22
2.6. Conclusiones.....	25

### Capítulo 3

<b>Buen gobierno, integridad y responsabilidad corporativa .....</b>	<b>27</b>
3.1. Marco general .....	27
3.2. El buen gobierno de las administraciones públicas .....	27
3.3. Política y administración tributaria .....	28
3.4. Conclusiones .....	36

## SEGUNDA PARTE - LA CORRUPCIÓN Y EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

### Capítulo 4

<b>Aproximación al fenómeno de la corrupción.....</b>	<b>41</b>
4.1. Concepto, tipología y formas de corrupción .....	41
4.2. Medición de la corrupción.....	47
4.3. El Impacto de la corrupción en las finanzas públicas y en el cumplimiento voluntario .....	49
4.4. Corrupción y administración tributaria .....	54
Referencias .....	56

## Capítulo 5

<b>Cultura y pacto fiscal.....</b>	<b>59</b>
5.1. Introducción .....	59
5.2. Pacto fiscal, corrupción y legitimidad social .....	59
5.3. Las variables sociales de la cultura fiscal .....	65
5.4. Conclusiones .....	71
Referencias .....	72

## TERCERA PARTE - DESEMPEÑO ÉTICO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

## Capítulo 6

<b>Marcos de integridad y valores: Implementación práctica .....</b>	<b>79</b>
6.1. Introducción .....	79
6.2. La perspectiva de la administración tributaria .....	79
6.3. La ética desde el punto de vista del “ciudadano-contribuyente” .....	83
6.4. Ética y empleados públicos .....	83
6.5. La elaboración de un marco de integridad y su instrumentación práctica .....	84
6.6. Preguntas clave sobre un marco de integridad y valores .....	88
6.7. Elementos de un marco de integridad .....	90
6.8. Conclusiones .....	95

### *Experiencia de Uruguay*

La experiencia de capacitación en materia de ética en la administración tributaria uruguaya: Jornadas de ética y administración tributaria .....	97
--	----

## Capítulo 7

### **Instrumentos de carácter orientador (I)**

<i>Liderazgo, compromiso y comunicación de la cultura ética de la organización.....</i>	<i>99</i>
7.1. Introducción .....	99
7.2. Liderazgo en el sector público .....	100
7.3. El liderazgo desde la perspectiva de las administraciones tributarias .....	102

<i>Experiencia de Chile .....</i>	<i>103</i>
Servicio de Impuestos Internos de Chile: creación de una Red Ética Institucional.....	103

<i>Experiencia de México.....</i>	<i>107</i>
-----------------------------------	------------

Política institucional de integridad en el Servicio de Administración Tributaria mexicano como instrumento rector para la gestión de la ética pública del funcionario tributario.....	107
Referencias .....	113

## Capítulo 8

### **Instrumentos de carácter orientador(II)**

<i>Transparencia y rendición de cuentas.....</i>	<i>115</i>
8.1. Introducción .....	115
8.2. Transparencia .....	116

8.3.	Experiencias e iniciativas para la promoción de la transparencia en las administraciones tributarias .....	119
8.4.	Accountability: Rendición de cuentas .....	123
8.5.	Ejemplos de rendición de cuentas en las administraciones tributarias .....	126
8.6.	Relevancia de la transparencia y de la rendición de cuentas .....	131
	Referencias .....	133

## Capítulo 9

### Instrumentos de carácter orientador (III)

	<i>Principios y valores, códigos éticos y de conducta</i> .....	139
9.1.	Ética, moral y derecho .....	140
9.2.	Principios y valores en las administraciones tributarias .....	144
9.3.	Códigos éticos .....	146
9.4.	Conclusiones .....	153

### *Experiencia de Colombia*

	DIAN de Colombia: el camino de transformación en materia disciplinaria .....	154
--	--	-----

## Capítulo 10

### Instrumentos de carácter orientador (IV)

	<i>Orientación cívico tributaria y educación fiscal</i> .....	159
10.1.	Introducción .....	159
10.2.	La necesidad de programas de educación tributaria .....	160
10.3.	A título de ejemplo: El programa español de Educación Cívico-Tributaria .....	165

## Capítulo 11

### Instrumentos de control (I)

	<i>Automatización y monitorización de los procesos de gestión</i> .....	169
11.1.	Introducción .....	169
11.2.	Procedimientos tributarios .....	170
11.3.	La automatización de los procesos y procedimientos en la administración tributaria .....	176
11.4.	Conclusiones .....	181

## Capítulo 12

### Instrumentos de control (II)

	<i>Actuaciones preventivas sobre procesos de alto riesgo</i> .....	183
12.1.	Introducción .....	183
12.2.	Procedimientos de alto riesgo .....	183
12.3.	Conclusiones .....	192
	Referencias .....	193

## Capítulo 13

### Instrumentos de control (III)

<i>Actuaciones de investigación de las conductas irregulares</i> .....	195
13.1. Antecedentes .....	195
13.2. Tipología de conductas objeto de investigación .....	196
13.3. Órganos competentes para la realización de las actuaciones de investigación: Relación con Auditoría Interna.....	199
13.4. Características de las actuaciones de investigación: Información reservada .....	200

## Capítulo 14

### Instrumentos de control (IV)

<i>Modelos de control; control interno y estrategias basadas en los riesgos; especial referencia a COSO III. La auditoría interna y la función de cumplimiento</i> .....	205
14.1. Introducción .....	205
14.2. Principales características de los actuales modelos de control .....	206
14.3. El control externo .....	207
14.4. El control interno .....	209
14.5. Control interno y gestión de riesgos: COSO III.....	211
14.6. Estrategias centradas en los riesgos .....	214
14.7. Mapas de riesgos .....	214
14.8. Auditoría interna .....	218
14.9. Cumplimiento .....	229

## Capítulo 15

### Instrumentos de control (V)

<i>La participación ciudadana: canales de denuncias comentarios a la directiva 2019/1937 sobre protección de las personas que informen sobre infracciones del derecho de la unión. Canales para quejas y sugerencias: la defensa de los derechos de los contribuyentes y el ombudsman tributario</i> .....	231
15.1. Canal de denuncias .....	231
15.2. Directiva UE 2019/1937 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2019, relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión .....	235
15.3. Canal de quejas.....	238
15.4. Las quejas.....	240
15.5. El ombudsman tributario.....	242
Referencias .....	245

## Capítulo 16

### Instrumentos de control (VI)

<i>Colaboración, cooperación institucional y con agentes externos</i> .....	247
16.1. Introducción .....	247
16.2. Creación de confianza pública en la relación con los contribuyentes y colaboradores mediante la transparencia .....	247
16.3. Buenas prácticas en la relación de la administración tributaria con los contribuyentes: La Guía TADAT.....	252



16.4. Aspectos cooperativos y colaborativos: Estrategias cooperativas y de colaboración fiscal con intermediarios fiscales y grandes empresas.....	254
Referencias .....	263

## Capítulo 17

### Instrumentos de gestión (I)

<i>Políticas de recursos humanos</i> .....	265
17.1. Introducción .....	265
<i>Experiencia de Paraguay</i> .....	272
El aporte de la academia en la selección de colaboradores idóneos e íntegros.....	272

## Capítulo 18

### Instrumentos de gestión (II)

<i>Medidas disciplinarias</i> .....	275
18.1. Introducción .....	275
18.2. El procedimiento disciplinario.....	275
Referencias .....	289

## Capítulo 19

### Instrumentos de gestión (III)

<i>Conflictos de interés</i> .....	291
19.1. Introducción .....	291
19.2. Gestión pública y administración tributaria ante el conflicto de intereses.....	292
19.3. Aspectos corporativos referidos al manejo de los conflictos de intereses en las administraciones tributarias.....	294
Referencias .....	298

## Capítulo 20

### Instrumentos de gestión (IV)

<i>Riesgos institucionales</i> .....	299
20.1. Introducción .....	299
20.2. La respuesta ante los riesgos .....	300
20.3. Guía TADAT y los riesgos institucionales en las administraciones tributarias .....	302
20.4. El alcance y la práctica de los riesgos institucionales en las administraciones tributarias.....	306
<i>Experiencia de Portugal</i>	
Génesis y desarrollo del Plan de Gestión de Riesgos de Corrupción e Infracciones conexas de la Autoridade Tributária e Aduaneira de Portugal .....	310
Referencias .....	314
Anexo 1 .....	314

## Capítulo 21

### Instrumentos de gestión (V)

<i>Gestión de asuntos sociales</i> .....	315
21.1. Introducción .....	315
21.2. Aproximación a las políticas sociales en una institución pública destinadas a sus empleadas y empleados .....	316
21.3. El plan de acción social en una institución pública.....	317
21.4. La participación de los representantes de los empleados públicos en la negociación de los asuntos sociales.....	322
21.5. Políticas de igualdad y de prevención del acoso en una institución pública .....	323
21.6. Conclusiones.....	326

## CUARTA PARTE - LA SEGURIDAD DE LA INFORMACIÓN

### Los retos éticos del uso de las tecnologías de la información y de la comunicación y de la inteligencia artificial en las administraciones tributarias

## Capítulo 22

<b>Seguridad de la información</b> .....	<b>331</b>
22.1. Introducción .....	331
22.2. Retos que plantea la seguridad de la información .....	331
22.3. Política de seguridad de la información.....	334
22.4. Gestión de autorizaciones .....	337
22.5. Bitácoras de operaciones .....	338
22.6. Control de accesos.....	340

### Experiencia de Paraguay

Mejora en la utilización de los sistemas tecnológicos informáticos de la Subsecretaría de Estado de Tributación del Paraguay por medio de la implementación de políticas de seguridad .....	342
---	-----

## Capítulo 23

<b>Protección de datos de los contribuyentes</b> .....	<b>343</b>
23.1. Introducción .....	343
23.2. Planteamiento en la administración tributaria .....	343
23.3. Nociones básicas.....	344
23.4. Principios.....	345
23.5. Derechos.....	347
23.6. Delegado de protección de datos .....	349
23.7. Seguridad, riesgos y protección de datos .....	350

## Capítulo 24

<b>Estrategia del dato</b> .....	<b>353</b>
----------------------------------	------------

## Capítulo 25

### **Reflexiones sobre ética y tratamiento masivo de datos y de la inteligencia artificial en las administraciones tributarias.....**

	<b>355</b>
25.1. Introducción .....	355
25.2. Las TIC, la administración tributaria y el ciclo de vida de la información .....	356
25.3. Consideraciones éticas sobre el uso de inteligencia artificial y la analítica avanzada de datos en la administración tributaria .....	361
25.4. La inteligencia artificial usada por los contribuyentes.....	365
25.5. Consideraciones finales .....	366
Referencias .....	367

## Capítulo 26

### **Principios en el uso de la inteligencia artificial en las administraciones fiscales:**

<i>La Necesidad de generar confianza para potenciar su utilización .....</i>	<b>369</b>
26.1. Planteamiento .....	369
26.2. El uso de la inteligencia artificial por las administraciones tributarias .....	371
26.3. La sentencia del Tribunal de La Haya de 5 de febrero de 2020 y sus implicaciones .....	374
26.4. Principios que deben regir el uso de la inteligencia artificial por las administraciones tributarias .....	375
26.5. Conclusiones .....	381
Referencias .....	383

## **QUINTA PARTE - LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FRENTE A LA CORRUPCIÓN EXTERNA**

## Capítulo 27

<b>La administración tributaria frente a la corrupción externa.....</b>	<b>387</b>
27.1. Planes anticorrupción para empresas.....	387
27.2. Normas de compliance penal -UNE 19601- .....	392
27.3. No deducibilidad de los gastos en sobornos y delitos conexos .....	393
27.4. Tributación de las ganancias derivadas de actos ilícitos .....	395
27.5. La detección de sobornos en el proceso de fiscalización .....	396
27.6. La implementación de medidas anticorrupción: La Experiencia OCDE .....	401
27.7. La cooperación internacional .....	403
27.8. Modelos organizativos en la lucha contra la corrupción: El papel de la administración tributaria.....	405
27.9. Las formas de colaboración de la AT en la lucha contra la corrupción .....	407
Referencias .....	409

# Gráficos y Tablas

<b>Gráfico 1</b>	Códigos de Ética .....	5
<b>Gráfico 2.</b>	Índice de percepción de la corrupción.....	48
<b>Gráfico 2bis.</b>	Índice de percepción de la corrupción .....	49
<b>Gráfico 3.</b>	Factores que afectan a la decisión de localización de inversiones.....	51
<b>Gráfico 4.</b>	Ingresos gubernamentales y corrupción.....	52
<b>Gráfico 5.</b>	Corrupción y recaudación tributaria .....	53
<b>Gráfico 6.</b>	Los países corruptos recaudan menos impuestos .....	53
<b>Gráfico 7.</b>	Relación entre la confianza en el gobierno y la moral tributaria en Asia .....	62
<b>Gráfico 8.</b>	Relación entre la moral tributaria y la satisfacción ciudadana con los servicios públicos en América Latina.....	62
<b>Gráfico 9.</b>	Relación entre corrupción y evasión tributaria .....	64
<b>Gráfico 10.</b>	Opiniones acerca de las razones por las que mejora el cumplimiento tributario en España (1998-2018).....	65
<b>Gráfico 11.</b>	Evolución comparativa de la presión fiscal objetiva, subjetiva y comparada en España (2003- 2016).....	68
<b>Gráfico 12.</b>	Correlación entre el nivel de gasto público y el índice de corrupción .....	69
<b>Gráfico 13.</b>	Descripción gráfica de la importancia de la confianza institucional sobre el nivel de cumplimiento tributario voluntario.....	69
<b>Gráfico 14.</b>	Nivel de confianza de los europeos hacia sus administraciones tributarias .....	70
<b>Gráfico 15.</b>	Nivel de confianza de los africanos hacia sus administraciones tributarias .....	70
<b>Gráfico 16.</b>	Fases de elaboración matriz de riesgo.....	91
<b>Gráfico 17.</b>	Indicadores de TADAT.....	121
<b>Gráfico 18</b>	Indicadores del desempeño y dimensiones del área rendición de cuentas y transparencia .....	122
<b>Gráfico 19.</b>	Principios de alto nivel para la transparencia fiscal GIFT .....	123
<b>Gráfico 20.</b>	¿Qué Es y qué NO es RENDIR CUENTAS? .....	124
<b>Gráfico 21.</b>	La rendición de cuentas como elemento polifacético.....	125
<b>Gráfico 22.</b>	Resultado de la encuesta sobre transparencia y rendición de cuentas elaborada por el CIAT (2018) - Publicación de informes anuales de actividades .....	127
<b>Gráfico 23.</b>	Resultado de la encuesta sobre transparencia y rendición de cuentas elaborada por el CIAT (2018) – Publicación de datos detallados de recaudación tributaria anual.....	128
<b>Gráfico 24.</b>	Resultado de la encuesta sobre transparencia y rendición de cuentas elaborada por el CIAT (2018) – Publicación de datos detallados por conceptos impositivos.....	128
<b>Gráfico 25.</b>	Resultado de la encuesta sobre transparencia y rendición de cuentas elaborada por el CIAT (2018) – Realización de encuestas a los ciudadanos – contribuyentes.....	129
<b>Gráfico 26.</b>	Resultado de la encuesta sobre transparencia y rendición de cuentas elaborada por el CIAT (2018) – Materia de las encuestas.....	130
<b>Gráfico 27.</b>	Resultado de la encuesta sobre transparencia y rendición de cuentas elaborada por el CIAT (2018) – Órganos de control externo.....	131
<b>Gráfico 28.</b>	Cubo de control.....	211

<b>Gráfico 29.</b>	Cubo de control (II).....	212
<b>Gráfico 30.</b>	Cubo de control combinado.....	212
<b>Gráfico 31.</b>	Ejemplo de probabilidad.....	215
<b>Gráfico 32.</b>	Ejemplo de impacto.....	216
<b>Gráfico 33.</b>	Valoración del riesgo.....	216
<b>Gráfico 34.</b>	Medición del riesgo.....	216
<b>Gráfico 35.</b>	Codificación de riesgos.....	217
<b>Gráfico 36.</b>	ARD 2 Indicadores de desempeño, dimensiones y calificación.....	304
<b>Tabla 1.</b>	Algunas definiciones de transparencia.....	117



# Contenido y Autores

## PRIMERA PARTE

### LA ÉTICA EN LA GESTIÓN PÚBLICA

- |            |  |
|------------|--|
| Capítulo 1 | Reflexiones sobre los principios y valores éticos en las administraciones tributarias<br><i>Alejandro Juárez Espíndola</i> |
| Capítulo 2 | El ciudadano como centro y beneficiario de la gestión pública<br><i>José Aurelio García Martín</i>                         |
| Capítulo 3 | Buen gobierno, integridad y responsabilidad corporativa<br><i>Ángel Bizcarrondo Ibáñez</i>                                 |

## SEGUNDA PARTE

### LA CORRUPCIÓN Y EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

- |            |   |
|------------|---|
| Capítulo 4 | Aproximación al fenómeno de la corrupción<br><i>Juan F. Redondo Sánchez</i> |
| Capítulo 5 | Cultura y pacto fiscal<br><i>María Goenaga Ruiz de Zuazo</i>                |

## TERCERA PARTE

### DESEMPEÑO ÉTICO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

- |            |  |
|------------|--|
| Capítulo 6 | Marcos de integridad y valores: implementación práctica<br><i>Alejandro Luelmo Fernández</i> |
|------------|--|

### INSTRUMENTOS DE CARÁCTER ORIENTADOR

- |             |   |
|-------------|---|
| Capítulo 7  | Liderazgo, compromiso y comunicación de la cultura ética de la organización<br><i>Juan Antonio Garde Roca</i> |
| Capítulo 8  | Transparencia y rendición de cuentas<br><i>Concepción Sacristán Sánchez</i>                                   |
| Capítulo 9  | Principios y valores, códigos éticos y de conducta<br><i>Ángel Bizcarrondo Ibáñez</i>                         |
| Capítulo 10 | Orientación cívico-tributaria y educación fiscal<br><i>María Teresa Bernácer Sales</i>                        |

## INSTRUMENTOS DE CONTROL

<b>Capítulo 11</b>	<b>Automatización y monitorización de los procesos de gestión</b> <i>Julio García Magán, Luis Quirós</i>
<b>Capítulo 12</b>	<b>Actuaciones preventivas sobre procesos de alto riesgo</b> <i>Carlos Cornejo, José Alberto Pérez</i>
<b>Capítulo 13</b>	<b>Actuaciones de investigación de las conductas irregulares</b> <i>Félix Pérez Buitrago</i>
<b>Capítulo 14</b>	<b>Modelos de control; control interno y estrategias basadas en los riesgos; especial referencia a COSO III. La auditoría interna y la función de cumplimiento</b> <i>José Alberto Pérez Pérez, Jaime Parrondo Aymerich, Vicente Peirats Cuesta</i>
<b>Capítulo 15</b>	<b>La participación ciudadana: canales de denuncias comentarios a la directiva 2019/1937 sobre protección de las personas que informen sobre infracciones del derecho de la unión. Canales para quejas y sugerencias: la defensa de los derechos de los contribuyentes y el ombudsman tributario</b> <i>Carlos Cornejo, Jaime Parrondo Aymerich</i>
<b>Capítulo 16</b>	<b>Colaboración, cooperación institucional y con agentes externos</b> <i>Juan Antonio Garde Roca</i>

## INSTRUMENTOS DE GESTIÓN

<b>Capítulo 17</b>	<b>Políticas de Recursos Humanos</b> <i>Alejandro Juárez Espíndola</i>
<b>Capítulo 18</b>	<b>Medidas disciplinarias</b> <i>Amparo Avello López</i>
<b>Capítulo 19</b>	<b>Conflictos de interés</b> <i>Juan Antonio Garde Roca</i>
<b>Capítulo 20</b>	<b>Riesgos institucionales</b> <i>Juan Antonio Garde Roca</i>
<b>Capítulo 21</b>	<b>Gestión de asuntos sociales</b> <i>José Matías Hernández Sánchez</i>



## CUARTA PARTE

### LA SEGURIDAD DE LA INFORMACIÓN Y LOS RETOS ÉTICOS DEL USO DE LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y DE LA COMUNICACIÓN Y DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

<b>Capítulo 22</b>	<b>Seguridad de la información</b> <i>Vicente Peirats Cuesta</i>
<b>Capítulo 23</b>	<b>Protección de datos de los contribuyentes</b> <i>Vicente Peirats Cuesta</i>
<b>Capítulo 24</b>	<b>Estrategia del dato</b> <i>Vicente Peirats Cuesta</i>
<b>Capítulo 25</b>	<b>Reflexiones sobre ética y tratamiento masivo de datos y de la inteligencia artificial en las administraciones tributarias</b> <i>Raúl Zambrano Valencia</i>
<b>Capítulo 26</b>	<b>Principios en el uso de la inteligencia artificial en las administraciones tributarias: la necesidad de generar confianza para potenciar su utilización</b> <i>Cristina García-Herrero Blanco</i>

## QUINTA PARTE

### LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FRENTE A LA CORRUPCIÓN EXTERNA

<b>Capítulo 27</b>	<b>La administración tributaria frente a la corrupción externa</b> <i>Juan F. Redondo Sánchez</i>
--------------------	--

Se incorporan en diversos apartados del Manual las aportaciones de distintas administraciones tributarias: [Chile](#), [Colombia](#), Paraguay ([Cap. 17](#), [Cap. 22](#)), [Uruguay](#), [Portugal](#) y [México](#)

## Autores



### Alejandro Juárez Espíndola

*Licenciado en Pedagogía y estudió Derecho. Es Máster en Finanzas Públicas con especialización en Administración Tributaria.*

*Trabajó durante 25 años en la administración pública mexicana (SAT) e Instituto Nacional para el Federalismo y el Desarrollo Municipal (INAFED). Desde 1998 a 2008, colaboró en nombre de la Administración Tributaria de México en diversas iniciativas del CIAT en materia de capacitación y recursos humanos.*

*Actualmente es Director de Capacitación y Formación del Talento Humano en el CIAT. Está a cargo de los programas de capacitación y proyectos de asistencia técnica relativos a la gestión de talentos para las administraciones tributarias de los países miembros del CIAT y ha liderado diversos proyectos e iniciativas en América Latina, Europa y África.*



### Amparo Avello López

*Licenciada en Derecho por la Universidad Pontificia de Comillas, Madrid, y funcionaria del Cuerpo Superior de Administradores Civiles del Estado.*

*En la actualidad es Jefa de Área de la Unidad Jurídica del Departamento de Recursos Humanos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

*Su trayectoria profesional se ha desarrollado en diferentes sectores de la Administración Pública española, destacando, entre otros, en la Dirección General de la Función Pública y el Ministerio de Fomento, tanto en temas jurídicos, como de gestión de recursos humanos.*

*Ha tomado parte en tribunales calificadoros de pruebas selectivas para el ingreso en la función pública de la Administración española, en particular en el ámbito de la Hacienda Pública.*

*Amplia experiencia docente en cursos de formación en la Administración.*

*Experiencia en reuniones internacionales, entre otros, en Seminarios de la Intra-European Organisation of Tax Administrations - IOTA.*



### Alejandro Luelmo Fernández

*Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad Complutense de Madrid, y pertenece desde 1986 al Cuerpo Superior de*

*Inspectores de Hacienda del Estado.*

*Pertenece también al Cuerpo Superior de Auditores e Interventores del Estado, encontrándose actualmente en situación de excedencia en dicho Cuerpo.*

*Ha desempeñado diferentes puestos operativos y directivos tanto en el ámbito de control del gasto público en el Ministerio de Hacienda, como en el de aplicación del sistema tributario en la Agencia Tributaria de España.*

*Desde el año 2.000 viene desarrollando su trabajo en el Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Tributaria, donde desempeña funciones de evaluación y supervisión de los sistemas de control interno, evaluación de riesgos y desempeño de funciones, así como de objetivos y resultados.*

*Es evaluador acreditado por el Instituto Internacional de Auditoría Interna en la evaluación de calidad de auditoría, evaluador acreditado en EFQM, y TADAT.*

*Ha participado igualmente en diferentes misiones internacionales para el apoyo a las organizaciones tributarias en la evaluación de la función de compliance y lucha contra la corrupción y conductas irregulares.*



## Ángel Bizcarrondo Ibáñez

*Ingeniero Industrial superior, desarrolla su actividad profesional inicialmente en el ámbito privado: IBM, Telefónica de España. En 1977 ingresa por oposición en el Cuerpo de Ingenieros Industriales al servicio de la Hacienda Pública, hoy cuerpo de Inspectores de Hacienda del Estado. Ha desempeñado diversos puestos: Jefe de Estudios de la Escuela de la Hacienda Pública, subdirector general de planificación, Delegado de Hacienda Especial en Madrid y Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT. En 1993 retorna al sector privado como miembro del Instituto de Empresa, primero, y más tarde como Director General del Centro de Estudios Garrigues.*

*En la actualidad es Secretario General de la Asociación Española contra el Cáncer. Pertenece a algunos consejos y es autor de diversas publicaciones sobre temas tributarios y cuestiones especializadas de formación superior. También participa habitualmente como colaborador en prensa nacional.*



## Concepción Sacristán Sánchez

*Licenciada en Geografía e Historia por la Universidad Complutense de Madrid. Ha realizado diferentes estudios de Maestría en “Relaciones Internacionales” (Escuela Diplomática, Ministerio de Asuntos Exteriores); “Comunicación Política e Institucional” (Instituto Universitario de Investigación Ortega y Gasset); y “Ética y Políticas Públicas” (Real Colegio Universitario María Cristina-Universidad Complutense de Madrid).*

*Es consultora del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), autora y docente del curso de “Ética de las administraciones tributarias y ciudadanía fiscal”.*

*Publica con la Fundación Compromiso y Transparencia el informe “Contribución y transparencia. Informe de transparencia de la responsabilidad fiscal de las empresas del Ibex-35”.*



## Carlos Cornejo

*Inspector de los Servicios de Economía y Hacienda en el Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria desde septiembre de 2018. Desempeña su labor en el ámbito del análisis y evaluación de áreas de riesgo, auditoría y consultoría en tecnologías de la información aplicadas a la administración tributaria y la gestión del conocimiento, análisis y seguimiento de la conflictividad tributaria y mejora de la infraestructura ética.*

*Ingeniero de Telecomunicación por la Universidad Politécnica de Madrid y Máster en Dirección Pública por la Escuela de Organización Industrial y el Instituto de Estudios Fiscales de España. También ha sido Subdirector General de Organización, Medios y Procedimientos del Tribunal Económico-Administrativo Central, gestionando y coordinando las áreas de recursos humanos, presupuestaria y de tecnologías de la información.*

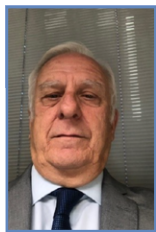


## Cristina García-Herrera Blanco

*Directora de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda) y Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid.*

*Ha publicado una monografía sobre Precios de Transferencia y otras operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001. Es autora de más de 50 artículos publicados en revistas nacionales e internacionales o capítulos de libros sobre diversas líneas de investigación como la fiscalidad internacional, fiscalidad de la economía digital, buen gobierno fiscal o el uso de la inteligencia artificial por las administraciones tributarias. Ha sido miembro de siete proyectos de investigación subvencionados a nivel nacional, de dos proyectos de investigación de la Unión Europea, e investigador principal de dos proyectos de investigación del Instituto de Estudios Fiscales.*

*Editora ejecutiva de la revista Crónica Tributaria.*



## Félix Pérez Buitrago

Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad Complutense de Madrid, Especialidad de Hacienda Pública. Pertenece al Cuerpo Superior de Vigilancia Aduanera y en la actualidad está destinado como Colaborador de Auditoría en el Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España.

Entre otros, ha ocupado el puesto de Subdirector General de Operaciones del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.

Ha representado al Departamento de Aduanas en distintos Grupos Internacionales de lucha contra la criminalidad organizada.

Participante como experto en diferentes proyectos de hermanamiento del Programa PHARE de la Unión Europea, particularmente en asistencia relacionada con la lucha contra la corrupción.

Ponente y conferenciante en diferentes cursos y seminarios del Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda); Universidad Carlos III de Madrid; División de Enseñanza del Cuerpo Nacional de Policía; Guardia Civil (Ministerio del Interior) y Academia Galega de Seguridade.



## Jaime Parrondo Aymerich

Licenciado en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid. Es Inspector de Hacienda del Estado (1984) e Inspector de los Servicios de

Economía y Hacienda (2013).

Ha desempeñado los puestos de Subdirector General del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Subdirector General del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Director del Gabinete del Secretario de Estado de Hacienda, Subdirector General de Haciendas Territoriales, Presidente del Tribunal Económico-Administrativo del Ayuntamiento de Madrid y Director General de Coordinación de Competencias con las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales.

En la actualidad, desde 2014, presta sus servicios en el Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, puesto en el cual, además de llevar a cabo las labores propias del Servicio, coordina el Mapa de Riesgos y es Jefe de la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente.



## José Aurelio García Martín

Licenciado en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid. Es Inspector de Hacienda del Estado (1984) e Inspector de los Servicios de

Economía y Hacienda (2013).

Ha desempeñado los puestos de Subdirector General del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Subdirector General del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Director del Gabinete del Secretario de Estado de Hacienda, Subdirector General de Haciendas Territoriales, Presidente del Tribunal Económico-Administrativo del Ayuntamiento de Madrid y Director General de Coordinación de Competencias con las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales.

En la actualidad, desde 2014, presta sus servicios en el Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, puesto en el cual, además de llevar a cabo las labores propias del Servicio, coordina el Mapa de Riesgos y es Jefe de la Unidad Operativa del Consejo para la Defensa del Contribuyente.



## José Alberto Pérez Pérez

*Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad Complutense de Madrid, pertenece al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado y al Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado y es inspector de los servicios del Ministerio de Economía y Hacienda.*

*Fue interventor general de la Administración del Estado desde abril de 2004 hasta enero de 2012, habiendo ocupado desde 1986 diversos puestos en el Ministerio de Economía y Hacienda. Ha sido miembro del Consejo de Administración de diversas empresas públicas y actualmente es inspector de los servicios en la Agencia Tributaria.*

*Es autor del libro “Las cuentas públicas y los cambios de Gobierno” y autor de numerosos artículos publicados en revistas especializadas en los ámbitos económicos, fiscales y presupuestarios. Asimismo, ha pronunciado diversas conferencias sobre esos mismos ámbitos en España, Estados Unidos, Canadá y varios países de Europa y América Latina.*



## José Matías Hernández Sánchez

*Jefe de Área en la Subdirección Adjunta de Apoyo y Políticas sociales, del Departamento de Recursos Humanos, en la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de España.*

*Su carrera como funcionario público se ha desarrollado en el ámbito de gestión de recursos humanos, en el Consejo Superior de Investigaciones Científicas y en el sector universitario en calidad de director de Recursos Humanos de dos universidades públicas: Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) y Universidad Autónoma de Madrid (UAM).*

*Además, su perfil profesional está muy relacionado con la gestión de las políticas de igualdad al dirigir la Oficina de Igualdad de la UNED y de prevención de riesgos laborales, siendo Técnico Superior de Prevención y Auditor de Sistemas de Gestión de la Prevención de Riesgos Laborales.*

*Ha colaborado con distintas entidades públicas y privadas en la impartición de múltiples actividades formativas y de divulgación.*



## Juan Antonio Garde Roca

*Inspector de Hacienda del Estado e Inspector de los Servicios de Economía y Hacienda. Ha sido Director General, de la Escuela de la*

*Hacienda Pública, del Instituto de Estudios Fiscales y de Inspección, Evaluación y Calidad de los Servicios de la Administración General del Estado, así como presidente la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas de España. Consultor internacional (BID, MFI, UE, MEH, AEAT) en numerosos países latinoamericanos.*

*Directivo de la Agencia Tributaria Española durante más de dos décadas, ha participado de forma destacada en la elaboración de sus planes estratégicos y singularmente, en el desarrollo de los mapas de riesgos de la institución, siendo su evaluador principal. Miembro del Comité de ética del CIAT, ha participado como ponente en sus dos últimas asamblea. Certificado TADAT- IMF.*

*En la actualidad dirige el “Curso Superior de Evaluación de Políticas y Programas Públicos” para el Tribunal de Cuentas y las Cámaras de Cuentas Autonómicas. Es Colaborador del Instituto de Estudios Fiscales (IEF) y del Instituto Nacional de Administraciones Públicas (INAP), del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y del Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD).*



## Juan F. Redondo Sánchez

*Licenciado en Derecho por la Universidad de Salamanca, actualmente es Subdirector general de Organización en la Dirección General de Tributos en el Ministerio de Hacienda de España. Es Inspector de Hacienda del Estado e Interventor y Auditor del Estado.*

*Ha ocupado cargos como Jefe de Unidad de Inspección, vocal del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid así como Asesor y Coordinador del Gabinete del Director General de la Agencia Tributaria española.*

*Desde 2015 hasta 2020 ha sido Jefe de la Misión Española ante el CIAT y Consejero de Finanzas de la Embajada de España en Panamá. Ha sido coordinador del Grupo de Trabajo para la actualización del Modelo de Código Tributario del CIAT (mayo de 2015). Ha participado de numerosos seminarios internacionales, misiones y proyectos de cooperación con distintos países así como en distintas misiones de evaluación TADAT auspiciadas por el Fondo Monetario Internacional y el Banco Interamericano de Desarrollo y es editor coordinador de este Manual.*



## Julio García Magán

*Doctor en Ciencias Económicas e Ingeniero Agrónomo. Master de Dirección de Sistemas y Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.*

*Pertenece al Cuerpo Superior de Sistemas y Tecnologías de la Información de la Administración del Estado y al Cuerpo Superior de Ingenieros Agrónomos del Estado. Desde agosto de 2000 ocupa el puesto de Inspector de los Servicios de Economía y Hacienda en el Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Tributaria.*

*Anteriormente desde 1992-2000 Subdirector General de Gestión Administrativa de Personal en el Departamento de Recursos Humanos de la Agencia Tributaria y desde 1988-1992 Subdirector General Adjunto en el Registro Central de Personal del Ministerio de Administraciones Públicas.*

*Profesor en el Programa Internacional de Doctorado en Dirección y Administración Pública-Diploma de Estudios Avanzados (DEA) en Dirección y Administración Pública, que organiza la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) y el Instituto de Estudios Fiscales.*

*Ponente en diversos cursos organizados por el Instituto Nacional de Administración Pública (INAP) y la Escuela de Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales Consultor del Banco Interamericano de Desarrollo como experto en Control Interno aplicado a la Administración Tributaria.*

*Ha publicado los libros: “Los Sistemas de Gestión de Información sobre Personal en las Administraciones Públicas”.(Varios autores), colección de Informes y Documentos. Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid. Noviembre de 1989. “Métodos de Estimación Objetiva de Bases Fiscales”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 2007 (Estudios de Hacienda Pública).*



## Luis Quirós Rodríguez

*Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad Complutense de Madrid. Pertenece al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado y al de Interventores y Auditores del Estado.*

*Ha desempeñado toda su carrera profesional dentro del Ministerio de Hacienda de España, tanto en el ámbito de los gastos públicos como de los ingresos.*

*Ha desempeñado toda su carrera profesional dentro del Ministerio de Hacienda de España, tanto en el ámbito de los gastos públicos como de los ingresos.*

*Ha ocupado los siguientes puestos: Interventor adjunto del Ministerio de Industria, Subdirector General del Instituto de Estudios Fiscales, Administrador de la AEAT en diversas localidades de Madrid y Jefe de Unidad de Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales en la Dependencia Regional de Madrid.*

*En la actualidad ocupa el cargo de Inspector de los Servicios de los Ministerios de Hacienda y Economía en el Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria española.*

*Ha colaborado como consultor en diversos proyectos internacionales, tanto en Europa como en Latinoamérica.*



## María Goenaga Ruiz de Zuazu

*Doctora en Periodismo y licenciada en Sociología. En la actualidad es Profesora de Sociología y Opinión pública de la Sección departamental de Sociología Aplicada de la Universidad Complutense de Madrid y también es profesora visitante de la Universidad de Guadalajara (México).*

*Desde 2005 a 2012 trabajó como investigadora en el Instituto de Estudios Fiscales; fue miembro de la Red de expertos en Educación fiscal del proyecto EUrosociAL de la Comisión Europea; y actualmente forma parte del Comité de Expertos del “Center for economic and social rights” para la redacción de los “Principios y Directrices de Política Fiscal y Derechos Humanos en América Latina y el Caribe”.*

*Tiene varias publicaciones relacionadas con su área de especialización, siendo las más recientes las dos siguientes: “Los relatos tributarios en la prensa española” (Revista Internacional de Sociología, 78(1): e147) y “Revisiting Responsibility Attribution within Multilevel Governments: The Role of Information” (Hacienda Pública Española, 3/2018)*



## María Teresa Bernácer Sales

*Licenciada en Derecho por la Universidad de Valencia, obteniendo el Diploma de Estudios Avanzados (DEA) que acredita la suficiencia*

*investigadora y reconoce el trabajo realizado superados los cursos del doctorado.*

*Pertenece a la Escala Superior de Técnicos de Tráfico, habiendo desarrollado su carrera profesional en la Dirección General de Tráfico, en el Gabinete del ministro del Interior y desde julio 2009 en la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

*Experta en Comunicación, ha impartido numerosas charlas y cursos sobre las distintas materias de los puestos desempeñados.*

*Sus tareas se desarrollan en los ámbitos de la comunicación externa e interna, la educación cívico tributaria, la discapacidad y la Transparencia, participando en diversos grupos internacionales (IOTA, OLAF, ECNtc -E03233- TAXEDU, EUROsociAL+, REF, CIAT).*

*En la actualidad desempeña el puesto de jefa de área en la Subdirección Gral. de Comunicación Externa del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales.*



## Raul Zambrano

*Ingeniero en sistemas y actual Director de Asistencia Técnica y Tecnología del CIAT. Ha dirigido equipos multidisciplinarios internacionales en*

*proyectos de modernización ejecutados por el CIAT en 6 países y ha participado en procesos de mejora y en el desarrollo y evaluación de sistemas de información como consultor del CIAT, el BID o CARTAC en más de 20 administraciones tributarias y aduaneras.*

*Ha dictado clases sobre bases de datos, sistemas de información y orientación a objetos en la Escuela Politécnica Nacional del Ecuador y en la Universidad San Francisco de Quito.*



## Vicente Peirats Cuesta

*Licenciado y Doctor en Ciencias Matemáticas por la Universidad Complutense, con Premios Extraordinarios de Licenciatura y Doctorado. Funcionario de los Cuerpos Superior de Sistemas y Tecnologías de la Información y Superior de Estadísticos del Estado, en posesión del Diploma de Inspector de los Servicios de Economía y Hacienda, de certificaciones en Auditoría Informática (CISA) y Gestión de Riesgos (CRISC), y acreditaciones del modelo EFQM.*

*Ha ejercido distintos puestos en el Instituto Nacional de Estadística (Delegado Territorial), en la Agencia Tributaria (Subdirector Adjunto, Vocal Asesor, Jefe de la Unidad de Relaciones Internacionales, Inspector de los Servicios) y en la Seguridad Social (Gerente de Informática). Profesor del INAP y del IEF, ha publicado artículos en los campos del análisis funcional, la estadística aplicada, la gestión de riesgos y la utilización de las nuevas tecnologías. Auditor interno de la Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias (IOTA). En la actualidad, ejerce como Inspector de los Servicios Coordinador en el Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Tributaria (AEAT) y como Vicepresidente de su Comisión de Seguridad y Control de Informática Tributaria.*





# Agradecimientos



# Palabras del Secretario Ejecutivo del CIAT

La primera declaración institucional en la historia del CIAT se produjo en la Asamblea General celebrada en Santo Domingo, en la República Dominicana, en 1996, y no es casual que se refiera a los “Atributos mínimos necesarios para una sana y eficaz administración tributaria”.

De este modo solemne se inicia una trayectoria -continuada en Asambleas Generales de años posteriores- y, sobre todo, en iniciativas de profundo calado relacionadas con la promoción del desempeño ético de las administraciones tributarias, que continúa en la actualidad con el Comité Permanente sobre Ética, refundado en 2016.

En efecto, el primer Grupo de Trabajo sobre la Promoción de la Ética de la administración tributaria desarrolló su actividad entre 2003 y 2007 -auspiciado por Canadá- y con la participación de Argentina, Brasil, Canadá, España, Trinidad y Tobago y de la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

Su principal producto fue el Modelo de Código de Conducta del CIAT, que es un documento de orientación y comparación para el desarrollo, revisión y/o mejora del Código de Conducta de una Administración Tributaria.

En la Fase II de este Grupo de Trabajo se añadieron a este trabajo una serie de herramientas de extraordinario valor práctico. Destaca la Guía de Autodiagnóstico, que sirve para diagnosticar las fortalezas y las debilidades en la infraestructura ética de una administración tributaria con el fin de, en primer lugar, identificar los elementos clave de una estrategia de integridad en las administraciones tributarias y de diagnosticar los procesos o de mejora. En segundo lugar, intenta proporcionar una metodología práctica para apoyar a los directivos en la evaluación de estrategias e identificación de áreas de mejora y, finalmente, describe medidas prácticas para implementar esta estrategia integral.

Tras las dos fases del Grupo de Trabajo, en 2008, y bajo los auspicios nuevamente de la administración tributaria de Canadá, el CIAT estableció un Comité Permanente sobre Ética y Administración Tributaria, presidido por Canadá, con la participación de la Secretaría Ejecutiva del CIAT y de países como Brasil, Colombia, Costa Rica, Ecuador, España, Francia, Kenia, México, Nueva Zelanda, Países Bajos, Panamá, República Dominicana y Suecia.

La finalidad del Comité fue la de conseguir un foro permanente de intercambio de experiencias en esta materia, que pudiera nutrirse con las aportaciones de países miembros y no miembros del CIAT, y que se encargara de compilar, clasificar y sistematizar prácticas innovadoras para la promoción de la ética y complementarlas con el desarrollo de nuevas propuestas y de realizar tareas de análisis e investigación para desarrollar un marco conceptual.

A comienzos de 2016 el CIAT relanzó el Comité Permanente de Ética para atender las nuevas necesidades y demandas de los países miembros y llevar a cabo sus actividades en la forma más efectiva. Tras unas

modificaciones en sus métodos de trabajo el Comité estará los próximos años presidido por España, por medio de su Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Tributaria.

Fruto de uno de los Grupos de trabajo establecidos en el Comité es este Manual de Ética, Transparencia y Lucha contra la corrupción, que tengo el honor de presentarles. Con este Manual, el CIAT continúa con su ya larga tradición de la elaboración de estudios y análisis relacionados con el desempeño ético de las administraciones tributarias que son puestos a disposición de sus países miembros y de otros interesados.

El Manual está llamado a constituir una referencia teórica y conceptual para los administradores tributarios, que será completada en el futuro con la actualización de herramientas específicas para la implementación de una completa y fuerte infraestructura ética en las administraciones tributarias.

El Manual se pondrá a disposición de los países miembros del CIAT. También, se traducirá al inglés y se difundirá entre las organizaciones hermanas de la *Network of Tax Organizations* siendo la base para la elaboración de un Curso On line junto con otros materiales didácticos y cursos en esta materia de que ya dispone el CIAT.

Quiero expresar mi agradecimiento a la Agencia Estatal de Administración Tributaria -AEAT- en la persona de su Director, D. Jesús Gascón Catalán, que impulsó la elaboración de este Manual desde sus inicios y a todos los funcionarios y personal del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia por su participación en este proyecto al que se han sumado otros autores y especialistas.

A todos y cada uno de ellos quiero expresar mi más profunda gratitud y reconocimiento junto a Juan F. Redondo de la AEAT, que ha coordinado la edición del Manual y colaborado con varios capítulos.

**Márcio F. Verdi**  
Secretario Ejecutivo del CIAT

# Mensaje del Equipo de Representantes del Servicio de Auditoría Interna, - SAI

Después de ocho años ininterrumpidos de actividad, el Comité Permanente de Ética del CIAT, del que desde su creación en 2008 ha venido formando parte activa la Agencia Tributaria de España por medio de su Servicio de Auditoría Interna, inició una profunda transformación a partir del año 2016.

Esta transformación, en esencia, consistió en replantear la estructura, composición y metodología de trabajo con el fin de obtener resultados visibles y difundir adecuadamente los productos elaborados entre los países integrantes del ámbito CIAT.

En la reunión presencial del Comité Permanente de Ética celebrada en la ciudad de Ottawa-Canadá-en 2017, se acordó la constitución de tres grupos de trabajo liderados por sendos países con representación en el mismo, que presentarían posteriormente sus conclusiones provisionales en la reunión presencial del Comité celebrada en el Instituto de Estudios Fiscales en Madrid en 2018.

Uno de estos grupos de trabajo, liderado por la Agencia Tributaria de España, tuvo por objeto la elaboración de un “Marco de Integridad y Valores” para el aseguramiento de la Ética e Integridad de las organizaciones tributarias.

Este documento, que fue elaborado por el Servicio de Auditoría Interna, se presentó en la Asamblea General del CIAT celebrado en la ciudad de La Habana el año 2019, y tenía como virtualidad el hecho de propugnar un análisis integral de los múltiples aspectos bajo los cuales es susceptible de analizar de forma sistémica y con una perspectiva tanto estratégica como operativa, aquellas medidas preventivas, estructurales y organizativas que faciliten la implementación de un plan sostenible de integridad corporativa.

El Manual de Ética, Transparencia y Lucha contra la corrupción, comparte esa misma visión puesto que tiene la virtualidad de contemplar, al igual que lo hace el marco de integridad, la promoción de una cultura de integridad teniendo en cuenta el contexto, la gestión de riesgos basada en estrategias, y las diferentes facetas y aspectos críticos bajo los que es posible analizar la ética e integridad corporativa de las administraciones tributarias.

Este Manual no debe ser considerado en sí mismo una guía de actuación, sino, como ha indicado el Secretario Ejecutivo del CIAT, una herramienta teórica y conceptual, que añadida al acervo de herramientas e instrumentos elaborados por el CIAT permita, en función del diagnóstico sobre los atributos mínimos para una sana y eficaz administración tributaria, elaborar productos de carácter finalista como pueden ser programas de formación o actuaciones para la implementación de planes de mejora en ámbitos concretos bien sean funcionales, organizativos u operativos.

Con la esperanza de que el Manual que ahora presentamos contribuya a lograr administraciones tributarias al servicio de los ciudadanos –como reza su subtítulo-, queremos expresar nuestro agradecimiento al conjunto de expertos y estudiosos de distintos ámbitos han hecho posible esta obra.

**María Teresa Campos Ferrer**

Directora del Servicio de Auditoría Interna -SAI-  
Agencia Tributaria de España

**Alejandro Luelmo Fernández**

Representante del SAI en el  
Comité de Ética del CIAT

**Tomás Merola Macanás**

Representante del SAI en el  
Comité de Ética del CIAT



# Presentación de la obra





# Palabras del Director General de la AEAT

La administración tributaria, en cuanto que desarrolla un papel esencial en los Estados modernos gestionando los ingresos públicos y controlando el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, no puede permanecer indiferente ante la corrupción y tiene que ser parte activa en la lucha contra este fenómeno corrosivo de la cohesión social, colaborando con otras instituciones para su detección y castigo, a la vez que demuestra ejemplaridad y compromiso desplegando un sistema eficaz de prevención, identificación y sanción de los casos de corrupción interna.

La corrupción no son solo los sobornos, sino también las situaciones de abuso de lo público para beneficio privado, como sucede con las redes que privatizan las políticas públicas, perjudicando el crecimiento inclusivo, la estabilidad macro, la acumulación de capital humano y la productividad. La corrupción, cuando es sistémica, afecta a todas las funciones del Estado y la falta de confianza en los poderes públicos puede traer violencia y conflictos sociales.

Los efectos negativos de la corrupción van más allá de lo meramente económico puesto que la existencia de corrupción acrecienta la pérdida de confianza de los ciudadanos en el gobierno, crea desigualdades en materia de influencia política, deteriora los valores públicos y, en el largo plazo, perjudica el bienestar y la calidad de vida de los ciudadanos y dificulta mejorar en los índices de desarrollo humano.

Además, la percepción de que existe corrupción generalizada y la sensación de impunidad de los corruptos propicia el fraude fiscal, razón por la cual el fomento del cumplimiento voluntario en el ámbito fiscal siempre se verá favorecido por la existencia una estrategia general en el país contra la corrupción.

La lucha contra la corrupción, para ser efectiva, no puede limitarse a meras decisiones internas. Son precisas estrategias integrales que involucren a todos los niveles de gobierno, a las empresas y la sociedad civil. Hace falta, por tanto, visión holística, medidas de muy diverso tipo, para reforzar la prevención y hacer frente a importantes retos para reforzar la transparencia y el imperio de la ley, fortalecer las instituciones para que sean más eficaces y contar con un funcionariado competente y orgulloso de su independencia frente a las interferencias públicas y privadas.

Hay aspectos clave como medidas para asegurar la integridad e imparcialidad en la acción pública, controles efectivos de la actuación administrativa, mecanismos que garanticen la defensa de la competencia y de los consumidores y usuarios y una administración más orientada a los resultados que a los procesos con directivos profesionalizados y comprometida con la transparencia.

Como ha señalado Márcio F. Verdi en sus palabras, el CIAT, cuenta con un Comité Permanente sobre Ética, cuyo liderazgo corresponde en estos momentos a la Agencia Tributaria española que dirijo. El Comité tiene el mandato de establecer mecanismos para intercambiar conocimientos y experiencias entre sus países miembros para la promoción de la ética en la administración tributaria, compilar, clasificar,

sistematizar prácticas innovadoras para promover la ética y complementarlas con el desarrollo de nuevas propuestas y realizar tareas de análisis e investigación para desarrollar un marco conceptual.

En el marco de su reunión con ocasión de la 53ª Asamblea General del CIAT en la Habana -Cuba- en la primavera de 2019, se debatió la conveniencia de profundizar en los trabajos sobre ética, lucha contra la corrupción y fomento de la transparencia en las administraciones tributarias. El CIAT ya dispone de un Modelo de Código de Conducta y de una Guía de auto-evaluación para diagnosticar las fortalezas y debilidades en la infraestructura ética de una administración tributaria, abriéndose un espacio y una oportunidad para complementar estas iniciativas.

Por ello, propusimos la elaboración de un Manual que, de una manera ordenada y sistemática, abordara estas materias precisamente desde esta perspectiva integral. El Manual que ahora presentamos es el reflejo del conocimiento y la profesionalidad de un buen número de expertos y estudiosos de diferentes ámbitos (Agencia Tributaria, CIAT, IEF, sector privado) cuyo esfuerzo y participación han hecho posible esta obra que nace con la vocación de convertirse en una fuente de inspiración para acometer con éxito proyectos en este ámbito en las distintas administraciones tributarias .

Quiero expresar a todos ellos y al Secretario Ejecutivo del CIAT, mi agradecimiento y mis felicitaciones por este trabajo que, a buen seguro, contribuirá al objetivo compartido por todos de alcanzar un desempeño ético, transparente y libre de corrupción de las administraciones tributarias al servicio de los ciudadanos.

**Jesús Gascón Catalán**

Director General

Agencia Estatal de Administración Tributaria -AEAT-

# Resumen Ejecutivo

En estos tiempos turbulentos en que enfrentamos un reto de proporciones colosales en todo el mundo para la vida y salud de las personas y para sus condiciones económicas y sociales, hablar de ética y de lucha contra la corrupción y en favor de la transparencia desde la perspectiva de las administraciones tributarias no solo es necesario sino que es imperativo.

La misión de las administraciones tributarias es precisamente allegar recursos públicos necesarios para atender las necesidades vitales de los ciudadanos. Esta encomienda requiere de un desempeño ejemplar, responsable y exento de corrupción. Además, estas mismas administraciones tienen un importante papel en la lucha contra la corrupción junto con otras instituciones.

A los efectos devastadores de la pandemia de la COVID-19 sobre las recaudaciones tributarias se le agrega la proliferación de los casos de corrupción. El enorme volumen de recursos públicos movilizados con urgencia para combatir la pandemia genera una ocasión para la corrupción favorecida por las dificultades de los gobiernos para ejercer las funciones de vigilancia y control en un entorno diferente y complejo.

El Manual CIAT de Ética, transparencia y lucha contra la corrupción en las administraciones tributarias está llamado a constituir una referencia teórica y conceptual para los administradores tributarios. Un texto al que puedan acudir una y otra vez para conocer -y dar a conocer- de una manera sencilla y didáctica la gran variedad de materias que implica la consecución de un desempeño ético, transparente y al servicio de los ciudadanos un desempeño de las administraciones tributarias, ético, transparente y al servicio de los ciudadanos.

En la primera parte del Manual, dedicada a analizar desde una amplia perspectiva conceptos complejos como la ética o el buen gobierno, Alejandro Juárez Espíndola nos ofrece unas primeras reflexiones sobre los principios y valores éticos en las administraciones tributarias afirmando que tales principios y valores se han convertido en algo sustantivo para las organizaciones que los explicitan en un marco regulador cuya construcción representa una tarea colectiva de gran complejidad. Sus resultados se utilizan de manera concreta en, por ejemplo, la gestión de los recursos humanos, el control interno o la evaluación de la calidad de los servicios.

La instrumentalización de los principios y valores, continúa este autor, contribuye al desempeño ético no solo con un código de ética o de conducta sino con otros instrumentos con este mismo fin hasta construir un marco de infraestructura ética. El reto es alcanzar un criterio innovador y coherente en esta tarea, profundizar en materias como los conflictos de interés, abordar una pedagogía de la ética e instrumentar una vigilancia preventiva y no represiva. Y todo ello pensando que los ciudadanos pueden evaluar a los administradores fiscales no solo por las lacónicas cifras de recaudación sino también desde la dimensión ética.

Tras estas primeras reflexiones, José Aurelio García Martín nos recuerda que la ética funcional no puede quedar reducida a la honradez de los comportamientos, sino que se extiende a un conjunto complejo de valores que deben guiar la conducta de los funcionarios, desde la eficacia a la independencia, desde la disciplina al cumplimiento estricto de las normas.

Entre estos valores, cuyo peso ha evolucionado con el paso del tiempo y la transformación de las exigencias sociales, está ganando importancia el que denominaremos valor de “centralidad de los ciudadanos”, que no es otra cosa que tener presente el interés de los ciudadanos como referencia obligada y permanente de la actuación funcional, situando al ciudadano de forma explícita como centro y beneficiario de la gestión pública, lo que constituye una ganancia irrenunciable de los modernos sistemas democráticos.

Por ello, defiende el autor, debería acometerse la incorporación de los valores de centralidad de los ciudadanos a los códigos éticos, con el objetivo último de que los funcionarios no sólo conozcan estos valores, sino que los interioricen y cuenten con criterios para resolver equilibradamente los conflictos a los que, inevitablemente, se van a enfrentar en la gestión pública moderna.

En este contexto, Ángel Bizcarrondo Ibáñez sostiene que la calidad del gobierno de las organizaciones constituye un factor esencial para evitar la corrupción y asegurar la prosperidad de los países. En efecto, el buen gobierno de las instituciones es clave para lograr sociedades justas, prósperas e igualitarias. A su vez, ha de estar sustentado en comportamientos y hábitos sociales virtuosos. Es decir, continúa el autor, tiene que existir reciprocidad entre las conductas de los ciudadanos y de las instituciones, porque las sociedades constituyen un entramado de relaciones mutuas que se potencian y amplifican permanentemente entre sí, para bien o para mal, de modo que la calidad del gobierno de las instituciones dependerá de modo decisivo de las condiciones de la sociedad de la que forman parte.

Esta argumentación, aplicable a toda la administración, resulta de decisiva importancia para la administración tributaria respecto de las que aboga por establecer, en primer lugar, una clara delimitación de las funciones políticas y administrativas de modo que se eviten las interferencias indeseables; en segundo lugar, un sistema de captación de sus funcionarios o agentes que responda a los requerimientos de formación técnica e independencia funcional con el fin de asegurar la competencia e imparcialidad en el ejercicio de sus funciones para las que resultan cruciales principios y valores como la integridad, la transparencia, responsabilidad, imparcialidad o la eficiencia.

En el polo opuesto de la ejemplaridad se sitúa la corrupción a cuyo análisis se dedica el siguiente capítulo de este Manual en el que Juan F. Redondo Sánchez, ante las dificultades para establecer una definición, opta por referirse al listado de conductas expuesto en la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (CNUCC) que nos sirve como guía para entender qué es la corrupción. Es difícil medir el impacto de la corrupción si bien destaca el índice de percepción de la Corrupción elaborado por Transparencia Internacional como uno de los más seguidos. Del mismo modo, la medición del impacto económico y de los costes de la corrupción es indirecta. No obstante, el autor expone diversos estudios en la materia que evidencian cómo la corrupción ayuda a evadir impuestos y cómo analizando más de 180 países los más corruptos recaudan menos impuestos. Además, nos dicen estos estudios, cuando los contribuyentes creen que el Estado es corrupto, la evasión impositiva se hace más probable.

Cierra esta parte María Goenaga Ruiz de Zuazu que aborda la importancia de la perspectiva social de la fiscalidad. Afirma que las sociedades organizadas han necesitado a lo largo del tiempo establecer diferentes tipos y formas de impuestos para cubrir las necesidades de una vida en comunidad. En este sentido, argumenta que se ha demostrado que hay aspectos psicosociales que motivan el comportamiento fiscal de los individuos más allá de las medidas coactivas establecidas para exigir impuestos. Las características, derechos y responsabilidades tributarias de cualquier país se materializan en un pacto fiscal firmado entre Estado y contribuyentes, contenido generalmente dentro de la constitución nacional. La percepción social de que este contrato sea confiable, beneficioso y justo será clave para lograr una mayor legitimidad social del mismo.

La tercera parte del Manual se dedica a un conjunto de capítulos dedicados a exponer los elementos necesarios para configurar un marco de integridad en las administraciones tributarias. En su capítulo inicial, Alejandro Luelmo Fernández nos introduce en la necesidad de que los responsables políticos posean una visión estratégica sobre las políticas de integridad que adopte también un enfoque práctico para su implementación promoviendo una cultura de la integridad. El autor expone las recomendaciones de la OCDE en esta materia que se sostienen en tres pilares:

- Tener un sistema para reducir las oportunidades por comportamiento corrupto.
- Cambiar la cultura para hacer que la corrupción sea inaceptable socialmente y,
- Hacer que la gente sea responsable de sus acciones.

Continúa su exposición Alejandro Luelmo señalando que las administraciones tributarias deben interrogarse sobre determinadas cuestiones claves de carácter práctico y utilizar políticas, programas y herramientas adecuadas en el contexto de una cultura explícita de integridad. Finaliza su análisis abordando, a modo de introducción, los elementos básicos de un marco de integridad que se irán desarrollando en los siguientes capítulos: Liderazgo, los códigos de ética y de conducta, la implementación de estrategias basadas en la evaluación de riesgos, las medidas en la gestión de los recursos humanos, la investigación de las irregularidades, la monitorización y automatización de los procesos, la incorporación de declaraciones de intereses y la correcta gestión de las denuncias y la apertura de canales para denunciar.

Concluye este capítulo con las “Siete acciones básicas para un programa de identidad corporativa” que sintetizan las tareas a realizar para su implementación.

El capítulo sobre el liderazgo elaborado por Juan Antonio Garde Roca inaugura el apartado destinado a los instrumentos de carácter orientador en el marco de los programas de integridad. Se aborda este concepto, las clases de liderazgo, las condiciones de un buen líder y, sobre todo, desarrolla la idea de que la responsabilidad por hacer lo correcto deba ser asumida por quienes toman las decisiones estratégicas en la organización a los que también se pide que sean capaces de generar esta cultura en las organizaciones. El autor nos dice que el impulso de las normas, los valores y las prácticas éticas se encuentra plenamente integrado en los contenidos del buen liderazgo organizativo e indisolublemente vinculado al mismo requiriendo de una disposición firme para obtener a largo plazo los beneficios que sean ampliamente compartidos para la consecución de sus objetivos.

Por su parte, Concepción Sacristán Sánchez analiza cómo la transparencia desempeña un papel fundamental en la prevención y disuasión de la corrupción al arrojar luz sobre actividades que de otro modo podrían pasar inadvertidas. Además, la publicación transparente de las operaciones de la administración tributaria sirve para institucionalizar la confianza del contribuyente. Desgrana el concepto de transparencia y sus distintas definiciones, las experiencias de las administraciones tributarias y, muy especialmente, los “Principios de Alto Nivel para la Transparencia Fiscal GIFT”.

La transparencia también es clave para la rendición de cuentas, concepto que desglosa y explica la autora que expone las distintas experiencias e instrumentos para la rendición de cuentas incorporados a una encuesta impulsada por el CIAT entre distintos países latinoamericanos.

Concluye su aportación recomendando una lectura muy interesante, un texto sobre “La transparencia en la gestión de la administración tributaria” presentado en la 39ª Asamblea General del CIAT -abril de 2005- en Buenos Aires por P. J. Ribeiro Moita de Macedo.

Ángel Bizcarrondo retoma la conversación sobre los principios y valores éticos exponiendo cómo la ética ha pasado a ocupar un lugar destacado en publicaciones y medios de comunicación y cómo han proliferado los códigos de ética por motivos de muy variada índole entre los que no hay que descartar la conveniencia.

El autor aborda las diferencias y las relaciones entre la ética, la moral y el derecho para adentrarse en el intrincado mundo de los Códigos de ética de los gobiernos y administraciones que surgen, a su juicio, con dos propósitos: uno interno y el otro externo. El primero es el establecimiento de la obligación colectiva de todos y cada uno de los miembros de la organización de respetar un conjunto de principios o normas de conducta. El segundo constituye un mensaje del compromiso público que se adquiere con la sociedad de mantener un comportamiento impecable, que va más lejos que el estricto cumplimiento de la ley.

Para este autor, el código ético no constituye un fin en sí mismo, ni se limita a una fría enumeración de principios y valores, sino que sirve como instrumento para modelar actitudes, en este caso, de los funcionarios de la administración tributaria, pero también por vía de ejemplaridad de la sociedad en su conjunto.

Por su parte, María Teresa Bernácer Sales además de exponernos la experiencia española con su programa de educación cívico-tributaria, destaca la experiencia en América Latina con los Núcleos de Apoyo Fiscal como ejemplo del buen hacer en esta importante materia. La implementación de programas de educación cívico-tributaria es una tarea de largo plazo que debe afrontarse con decisión ya que el comportamiento fiscal correcto se aprende. Nadie duda de que debe existir en nuestro sistema educativo educación para la salud, la higiene y nutrición, o una educación vial o, desde luego, una educación en valores cívico-constitucionales. Pero también, puede y debe existir una educación fiscal en las aulas de nuestras escuelas en la medida que no es más es más que una parte de la educación en valores constitucionales.

Julio García Magán y Luis Quirós inauguran el apartado del Manual dedicado a los “Instrumentos de Control” exponiendo las ventajas que se derivan de la automatización de los procesos de gestión. Su objetivo es conseguir, de un lado, una “centralización de la información” y, de otro, la “descentralización de la gestión” de tal manera que las oficinas de una organización estén conectadas a un sistema de información

centralizado que permita unificar y uniformar las actuaciones de los ciudadanos independiente del lugar de residencia y del funcionario que tramite el procedimiento.

Por su parte, la monitorización permite conocer la situación en cada momento para cada oficina gestora del número total de expedientes de cada procedimiento así como las fases en la que cada uno se encuentra y el número de expedientes que tramita un determinado empleado público. Las ventajas de estas actividades se centran en la trazabilidad de las actuaciones, la mejora de los procedimientos de asistencia al contribuyente, el aumento de la productividad, la reducción de los trabajos burocráticos y manuales. También mejora de la eficacia de la administración, favorece la transparencia y la unificación de criterios, facilita la gestión de usuarios, etc. Todo ello contribuye a alejar y prevenir los entornos corruptos.

En este mismo apartado, Carlos Cornejo nos explica las buenas prácticas internacionales en materia de gestión de riesgos que apuntan a la idoneidad de la aplicación de medidas preventivas en la gestión de procesos de alto riesgo con base en elementos como la utilización de manuales, la garantía de la trazabilidad de operaciones, la separación de funciones, la utilización intensiva de las tecnologías de la información, el establecimiento de controles sobre relaciones que eviten el conflicto de intereses y minimicen el riesgo de fraude y corrupción, el establecimiento de indicadores, el diseño de procesos y procedimientos digitales, la utilización de expedientes electrónicos y la asociación de información estructurada con aquella proveniente de todo tipo de fuentes como pueden ser internet o las redes sociales, el acceso de todos los obligados tributarios a la información disponible, etc.

En esta misma línea, José Alberto Pérez Pérez señala que existen dos ámbitos especialmente críticos en el área económico-financiera del sector público para el buen funcionamiento de cualquier organización administrativa: La fiabilidad de la información económico-financiera que se registra en la contabilidad y la legalidad y seguridad de los procedimientos de contratación.

Félix Pérez Buitrago nos adentra en las actuaciones de investigación señalando que en organizaciones complejas como suelen ser las tributarias y aduaneras el catálogo de posibles conductas objeto de investigación se antoja inabarcable. Nos dice también que la característica diferencial con las actuaciones de auditoría interna es que no se someten a contradicción de los responsables de las unidades de destino de los empleados investigados que serán, en su caso, informados “a posteriori” según las circunstancias. Se analizan las fases del proceso de investigación desde el inicio hasta su conclusión así como los medios o instrumentos más frecuentes para llevar a cabo este tipo de investigaciones.

Por su parte, José Alberto Pérez, Jaime Parrondo Aymerich y Vicente Peirats abordan conjuntamente el análisis de los distintos sistemas de control, sus características, objetivos y técnicas. Los autores señalan que la definición de un modelo de control óptimo de las políticas públicas no es un tema pacífico, fundamentalmente porque se concitan dos factores opinables: Por una parte, porque los modelos de administración pública son diferentes y obedecen a tradiciones tan distintas como la anglosajona o la continental. Por otra parte, porque los países tienen estructuras territoriales muy dispares, que devienen desde el centralismo político y administrativo hasta fórmulas de descentralización territorial muy avanzadas. En cualquier caso, analizan los distintos tipos de control interno y externo y ponen de manifiesto la importancia de la gestión de riesgos a tal efecto. Se estudia exhaustivamente el COSO III describiendo los niveles de los 17 principios en que se fundamenta para afirmar que no se concibe el “control” sin un sistema de gestión de riesgos y, de forma inversa, una adecuada gestión de riesgos requiere del establecimiento y mantenimiento de sistemas eficaces de control interno. Una adecuada gestión de los riesgos consiste en trabajar sistemáticamente sobre ellos para analizarlos y valorarlos, priorizar aquellos

que pueden incidir de manera más crítica en los resultados o en la operativa y así promover las acciones que permitan reducir dichos riesgos, todo ello con los adecuados controles y supervisión. Los autores nos recuerdan que el paradigma de la auditoría moderna para la gestión de Riesgos son los “Mapas de Riesgo” cuya elaboración, ejecución y seguimiento también abordan.

En este capítulo también se examina la función de auditoría interna entendida como la evaluación sistemática y objetiva de las operaciones y controles de una organización, realizada en cooperación con los interesados por profesionales independientes denominados auditores, a fin de verificar tanto la concordancia de la realidad con lo preestablecido como la adecuación de los resultados obtenidos por la organización a los objetivos perseguidos por la misma. En conclusión, la auditoría interna establece un clima de aseguramiento propicio para la mejora de la calidad de las operaciones y el fortalecimiento de la infraestructura ética de la organización.

Por su parte, la función de cumplimiento no se limita al cumplimiento de la legislación específica sobre las áreas de negocio y a la reglamentación de la producción, distribución y comercialización de bienes y servicios (seguridad de las instalaciones y de los productos fabricados, y prevención de riesgos laborales, por ejemplo), sino que se extiende a todos los aspectos de la vida de la organización.

En un marco de transparencia y rendición de cuentas, los canales de denuncias son instrumentos esenciales que ayudan en la lucha contra la corrupción y el fraude. De nuevo, Carlos Cornejo examina en este Capítulo los elementos que requiere un canal de denuncias para permitir un tratamiento homogéneo de la recepción y tratamiento inicial de las denuncias recibidas independientemente de su origen o formato en el que el uso de medios informáticos ocupe un lugar esencial así como las medidas de protección de denunciantes, los controles que permitan su trazabilidad, la obtención de información estadística a nivel de datos agregados y una adecuada gestión de identidades y control de accesos. Por otra parte, se aborda Directiva UE 2019/1937 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2019, relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión frente a todo tipo de represalias estableciendo los canales de denuncias internos para todas las organizaciones privadas y públicas.

Concluye este capítulo Jaime Parrondo Aymerich analizando la defensa de los derechos de los contribuyente, la figura del ombudsman tributario y los canales de quejas-algo muy diferente a las denuncias- advirtiéndole que no debe perderse de vista, en primer lugar, que pese a que “la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento”, una parte importante de los contribuyentes no son expertos en derecho tributario y, en segundo lugar, que una parte muy importante de las quejas (en el caso español más del 90 por 100) se presentan por personas físicas y que una gran mayoría de ellas se relaciona con la administración prácticamente sólo una vez año. Razones más que suficientes para reforzar y poner en valor estas instituciones y sus funciones.

De la mano de Juan Antonio Garde Roca insistimos en la idea de que para alcanzar una administración tributaria moderna y adaptada a los tiempos es imprescindible que exista un acercamiento al ciudadano -que constituye su centro de atención- mejorando los servicios de apoyo al cumplimiento voluntario o garantizando el respeto a los derechos de los contribuyentes - en el marco de las buenas prácticas



recogidas en instrumentos de evaluación como TADAT- e implementando mecanismos de transparencia y gobernanza que faciliten la rendición de cuentas y la responsabilidad.

Además, el autor señala que es deseable la incorporación de modelos de cumplimiento cooperativo así como el conocimiento y difusión de las distintas experiencias nacionales y también de organismos internacionales como la OMA, la OCDE, el FMI o el CIAT que promueven una mejor y más eficaz gestión del riesgo fiscal es de mucha importancia.

De nuevo Alejandro Juárez aborda la importante materia de las “Políticas de Recursos Humanos” en tanto que instrumento de gestión de la promoción de la ética advirtiéndonos que no pueden ser un propósito en sí mismo porque las políticas carecen de otro tipo de atributos que las constituyan en la piedra angular del sistema de gestión de la ética, sin duda para eso tenemos los principios y valores que se trabajan en los códigos de ética y/o conducta. Es preciso, señala este autor, vigilar constantemente el alcance de estas políticas y hacer los ajustes en el momento que sea necesarios. El mejor punto de partida es la propia estrategia corporativa de la institución ya que las políticas de recursos humanos se trabajan en el marco de la estrategia del negocio, en tanto que motor de las políticas de recursos humanos y no lo contrario.

Amparo Avello López expone, por su parte, que la concepción más actual de potestad disciplinaria administrativa, conforme a las más recientes corrientes doctrinales sobre la naturaleza y el valor de lo público, va ligada intrínsecamente a nuevas fórmulas y concepciones de la ética en el ejercicio el empleo público por parte tanto de la propia Organización como Institución, como de los empleados públicos. Define los procedimientos disciplinarios como aquellos mediante los cuales la administración pública lleva a cabo la exigencia de responsabilidades a su personal en caso de incumplimiento de sus deberes profesionales, de acuerdo con la normativa que le es de aplicación, todo ello con el fin de promover la adopción de modelos y pautas de conducta ajustadas al ordenamiento jurídico.

La naturaleza potencialmente sancionadora de estos procedimientos hace que, además de su regulación sustantiva (tipos de faltas, de sanciones, etc.), su normativa reguladora haya prestado especial atención a los aspectos formales que se configuran como garantía de los derechos de los afectados por este tipo de procedimientos. De esta forma se regula específicamente cada fase procedimental, los trámites de audiencia, los plazos de tramitación, etc.

Un aspecto esencial en el desempeño ético de las administraciones es la gestión de los denominados conflictos de interés. Juan Antonio Garde Roca nos señala cómo algunos autores distinguen el régimen de incompatibilidades de otros casos de conflictos de intereses al entender que son figuras distintas que tienden a prevenir tipos de perjuicios diferentes. Mientras que con las incompatibilidades se protege al erario público frente al riesgo de que resulte imposible cumplir funciones diversas al mismo tiempo o que el Estado pueda abonar más de un salario, en los conflictos, en sentido más estricto, se pretende proteger los principios de objetividad e imparcialidad, la igualdad de trato y la independencia de criterio. Se define el conflicto de interés como aquellas situaciones en las que el empleado público tiene un interés privado que puede influir o parecer que influye en el desempeño imparcial y objetivo de sus funciones públicas. Una vez definido, el autor nos propone una serie de pautas y actuaciones para hacer frente a tan importante materia en el desempeño de las administraciones tributarias.

También Juan Antonio Garde Roca desarrolla el capítulo de los riesgos institucionales que suelen vincularse con aquellos riesgos críticos o estratégicos -también emergentes- ligados directamente al cumplimiento eficiente de la misión u objeto principal de la organización relacionados con factores clave de gobierno corporativo, la reputación, los desarrollos tecnológicos, la integración de recursos humanos o las crisis profundas así como con otros riesgos asociados al peligro de desaparición o continuidad de operaciones y actividad.

Como se ha evidenciado con la crisis de la COVID-19 los ciudadanos y las empresas esperan que los gobiernos estén preparados para una amplia gama de posibles crisis e impactos globales y también para lidiar con ellos eficazmente en caso de que surjan. La gobernanza positiva de riesgos críticos es una inversión estratégica clave para los países, así como un medio de preservar la competitividad futura y el crecimiento económico sostenible.

Por su parte, José Matías Hernández Sánchez analiza con detalle la gestión de los asuntos sociales en el seno de la administración sirviéndose para ello de varios ejemplos. También examina las medidas para garantizar la igualdad de género y para combatir el acoso laboral formulando una reflexión muy interesante en torno a la necesidad de las organizaciones e instituciones públicas no pierdan el pulso del entorno y la realidad circundante auspiciando la innovación en la gestión. Para ello, propone que el alcance del concepto “asuntos sociales” -en el seno de una institución pública- sea revisado a corto plazo, tanto en su dimensión intramuros como extramuros, explorando nuevas vías que eviten su obsolescencia.

La cuarta parte del Manual se dedica a una materia trascendental en la actualidad de las administraciones tributarias. La seguridad de la información y los retos éticos del uso de las tecnologías de la información y comunicación y de la Inteligencia Artificial en las administraciones tributarias. En primera instancia, Vicente Peirats Cuesta analiza con sumo y cuidado detalle los distintos aspectos de la seguridad de la información en poder de las administraciones tributarias.

En el ámbito de la administración tributaria, y en el sector público en general, la materia prima es precisamente la información y su tratamiento digital es actualmente la operación de negocio principal. La administración digital es un instrumento estratégico para la administración tributaria, empleado con el ánimo de ofrecer mejores servicios a los ciudadanos y las empresas y de luchar contra el fraude, cumpliendo así la misión y los objetivos de la organización.

En ese escenario sin retorno, la seguridad de la información se presenta como una garantía para la administración Tributaria de que los riesgos tecnológicos no van a minar la confianza de los usuarios ni la reputación de la organización. Una seguridad que nunca puede ser absoluta, aunque sí sistemática y que se construye a partir de un conjunto de elementos técnicos y organizativos de gran complejidad, contando con la referencia de estándares internacionales en constante evolución. La existencia de un Sistema de Gestión de Seguridad de la información, la definición de riesgos y de responsables, el establecimiento de una política de seguridad de la información, la formación a todo el personal sobre esta materia, la gestión de autorizaciones, el control de accesos, las bitácoras de operaciones, etc. no son sino instrumentos dirigidos a este fin en el que la protección de datos de los contribuyentes es un elemento esencial.

La acumulación de datos personales y su interrelación por medio de tratamientos informáticos puede suponer una amenaza real para la privacidad, que debe ser afrontada convenientemente por las sociedades modernas. Como señala Vicente Peirats, la administración tributaria se ve impelida a abordar la protección de datos personales con una especial dedicación y esfuerzo, y debe poner en práctica acciones que mitiguen efectivamente los riesgos inherentes a esta materia, singularmente el riesgo de cumplimiento. De igual modo, las administraciones tributarias deben abordar sin complejos el “gobierno de los datos” definido como el conjunto de personas, procesos y tecnologías que se ocupan.

Esta primera aproximación al tema de los datos sirve para dar entrada a Raúl Zambrano Valencia que pone encima de la mesa el reto que supone para las administraciones tributarias gestionar unos volúmenes de información cuyo tamaño e importancia han aumentado exponencialmente en los últimos años por la introducción, entre otros, de sistemas de facturación electrónica. Esta enorme cantidad de datos posibilita el uso de herramientas como la Inteligencia Artificial pero también, como dice Raúl Zambrano -de acuerdo con lo expuesto por Vicente Peirats-, nos obliga a abordar materias como el ciclo de vida de los datos, su calidad o su destrucción. Y, desde luego, desde un punto de vista ético, es imperativo acercarse y resolver los dilemas que pueden plantearse por los sesgos en los algoritmos, los riesgos derivados de los sesgos en los propios datos o en su visualización. El autor concluye su reflexión proponiendo como necesarias la definición de políticas y de responsabilidades.

Cierra este importante capítulo Cristina García-Herrera Blanco que aborda una materia de especial trascendencia y actualidad como es el uso de la Inteligencia Artificial -IA- en las administraciones tributarias que, sin duda, deben aprovechar al máximo las oportunidades que esta tecnología ofrece sin desconocer los riesgos que su empleo conlleva. En esta situación se impone reforzar los principios que han de regir la utilización de la IA, principios que en su caso deberán trasladarse a su regulación para guiar la actuación de las administraciones tributarias, con la finalidad de proteger adecuadamente los derechos y garantías de los ciudadanos.

La autora examina con profundidad una reciente sentencia de un Tribunal holandés ha considerado ilegal el uso de un algoritmo diseñado con la finalidad de luchar contra el fraude, basándose en que contraviene el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, relativo al derecho a la vida privada y se pregunta si pueden aplicarse dichos derechos -tal y como los hemos conocido- al nuevo contexto digital para concluir que más allá de la inversión en tecnología o en recursos humanos con perfiles adaptados a la misma, se requiere, de una parte, la utilización de la IA a favor de los propios contribuyentes, y de otra, la existencia de límites bien definidos que protejan sus derechos.

Finalmente, cierra este Manual Juan F. Redondo Sánchez señalando que más allá de la reacción de la administración tributaria frente a la corrupción interna o del impacto de la corrupción en el modelo de cumplimiento tributario voluntario debemos adentrarnos en otras dimensiones que plantea este fenómeno intentando responder a las siguientes preguntas: ¿Cómo se aborda la corrupción desde el sector privado?, ¿Existen mecanismos e instrumentos para afrontarla?, ¿Qué efectos fiscales tiene el pago de sobornos, ¿Cómo se identifican los casos de corrupción en los procesos de fiscalización o auditoría?, ¿Es necesaria la cooperación internacional en la lucha contra la corrupción? o ¿Qué papel tiene la administración tributaria en la lucha contra la corrupción externa a la propia administración?.

Completan este Manual, las colaboraciones especiales de otras administraciones que nos ilustran con varios ejemplos cómo se ha abordado en su países en materias tan interesantes como la creación de una Red Ética institucional, la implementación y seguimientos de un Plan de Riesgos de Corrupción, la incorporación del sector académico a la selección del personal, la implementación de medidas en materia de seguridad informática o la realización de acciones de capacitación y divulgación en materia ética.

**Juan F. Redondo Sánchez**  
Editor del Manual  
Administración Tributaria de España



**PRIMERA PARTE**

**La ética en la gestión pública**



# Capítulo 1

## REFLEXIONES SOBRE LOS PRINCIPIOS Y VALORES ÉTICOS EN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

*Alejandro Juárez Espíndola*

### 1.1. Introducción

Para el lector no resultará una novedad comprender que la discusión en torno a los principios y valores éticos es una discusión igualmente antigua que la propia formación de las sociedades humanas. Tal discusión ha obedecido a debates originados por diferentes causas morales jurídicas, de mitos, creencias y costumbres practicadas de manera cotidiana.

Gran parte del contenido de tales principios y valores nos fueron heredados primeramente de la tradición oral humana, a través de fábulas, poesía, historias cuentos y leyendas que hacían epopeya de los grandes méritos humanos como la bondad el sacrificio, el honor y la justicia.

Tuvieron que pasar siglos para que estas discusiones se convirtieran en documentos específicos con contenidos concretos objeto de divulgación, educación, comportamiento cotidiano, materia de observación y vigilancia y en consecuencia de castigo en caso de incumplimiento.

Pero hoy en día los principios y valores éticos se han convertido en sustancia para las organizaciones en casi todos los ámbitos de la actividad humana y las instituciones públicas no quedan fuera de esta discusión; debido a que las instituciones públicas en todos los países cuentan con un marco regulador de su actuación en el cual se hacen explícitos aquellos principios y valores éticos que pretendemos implementar fomentar y convertirlos en materia de nuestro derecho positivo. Para el caso de acciones punitivas, que tengan que ver con la no observancia de los principios y valores. Y he aquí la primera gran diferencia, una cosa son los principios y valores que nosotros promulgamos como fundamento de nuestra vida pública y otra cosa es en qué términos esos principios y valores éticos son traducidos en normas sujetas a vigilancia y castigo según nuestras leyes.

Una preocupación central pensando en las administraciones tributarias es que no únicamente debemos fomentar la ética por el contenido de nuestras normas, debemos fomentar la ética por su virtud, entendida en los términos de Aristóteles. Estamos orientados por nuestra naturaleza a buscar y conseguir la felicidad, pero ésta sólo podremos alcanzarla mediante las prácticas de las virtudes y estas son un conjunto de actitudes de equilibrio en todos los ámbitos de la vida humana.

Por otro lado, también es pertinente compartir que no vamos a encontrar un consenso universal en torno a las ideas de principios y valores éticos, debido a las múltiples razones históricas que le dan origen a las ideas de principios y valores éticos en cada contexto desde el cual se enarbola alguna idea de los mismos y a pesar de que seguramente compartimos rasgos comunes. La verdad es que difícilmente es posible hablar de una idea universalmente aceptada, un ejemplo muy claro lo podemos tomar de la cosmovisión del mundo occidental en comparación a la cosmovisión de las tradiciones orientales, no es mi intención hacer una disertación sobre cada una de estas, simplemente destacar el hecho de que éste es un diálogo en construcción sin conclusiones definitivas, pero también sin limitaciones absolutas.

## A guisa de problematización

El estudio de los principios y valores éticos no únicamente tiene que ver con razones históricas, morales o políticas, también está relacionada con las disciplinas humanas en las que hemos dividido a las Ciencias Sociales y las Ciencias en general y de esta manera, es posible encontrar en cada disciplina científica un abordaje del tema de la ética, generando su propia retórica y sus propias concreciones conceptuales.

Así es posible entender que la disciplina del derecho defiende ciertos postulados sobre la ética y la ciencia de la medicina defiende otros; insisto una vez más, aunque pareciera que estamos hablando de lo mismo, de fondo lo que encontramos es que la construcción de un discurso propio para las disciplinas científicas representa un gran esfuerzo porque posteriormente se convierte en la práctica cotidiana que desean incentivar dentro del grupo de profesionales que se dedican a éstas y otras diversas disciplinas.

En el marco de las administraciones tributarias también es posible hablar de una circunstancia semejante, ya que nos valemos de diferentes recursos para construir la retórica en torno a la ética y también producimos instrumentos específicos que contienen esa retórica, no únicamente instrumentos de naturaleza jurídica que regula la vida de las instituciones públicas; nos referimos a otros instrumentos tales como los códigos de ética<sup>1</sup> y conducta que se convierten en referentes de la cultura organizacional dentro de las administraciones tributarias y que también pretendemos se convierta en un contenido, que potencialmente nos permita desarrollar acciones de capacitación, vigilancia y evaluación del cumplimiento de los principios y valores éticos.

---

1 A manera de ejemplo en los sitios de internet de varias administraciones tributarias podemos encontrar sus códigos de ética. <https://portal.sat.gob.gt/portal/noticias/sat-actualiza-su-codigo-de-etica-y-conducta/> (SAT de Guatemala); <https://www.sri.gob.ec/web/guest/codigo-de-etica> (SRI Ecuador), [http://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/codigoetica\\_sii.pdf](http://www.sii.cl/sobre_el_sii/codigoetica_sii.pdf) (SII Chile).



## Gráfico 1. Códigos de Ética



Fuente: Páginas web del SII de Chile y del SAT de Guatemala.

En estos instrumentos también es posible ver que enunciamos no únicamente aquello que entendemos como principios y valores, sino que también establecemos normas de conducta mucho más específicas para regular el comportamiento de los servidores públicos dentro de nuestras instituciones tributarias, lo mismo podemos establecer definiciones conceptuales acerca de lo que es una conducta aceptable o no y de igual manera, podemos estar colocando indicaciones acerca de qué es lo que debe hacer o no puede hacer, el funcionario público, respecto a regalos, atenciones sociales o beneficios, respecto a fraudes y denuncias, a sobornos; dádivas e inclusive acerca del uso de su tiempo en el ejercicio de sus funciones y también fuera de ellas.

Menudo lío para esta óptica el reto que estamos enfrentando con la pandemia del COVID-19 ya que ahora tenemos a millones de servidores públicos trabajando desde casa<sup>2</sup> y con poco o nulo control respecto a sus actividades, lo cual lejos de ser un factor que nos debiera asustar, por el contrario, representa el reto de reforzar la promoción de la ética y promoverla no únicamente desde una óptica de control sino promoverla desde esa propia idea del valor que nos da la virtud de la ética.

La construcción de estos marcos de actuación desde los principios y valores sí representa una complejidad concreta y esa complejidad, es la que nos debe ocupar no porque la intención debe hacer lograr un consenso acerca de las definiciones conceptuales de principios y valores, sino porque sería una buena práctica para la gestión de las administraciones tributarias compartir multilateralmente aquellas cosas que hemos construido sobre los principios y valores éticos. Por una sola causa fundamental: nuestra relación con los usuarios de los servicios de la administración tributaria.

En el presente Manual se abordan diversas problemáticas de eso que llamamos ética que sin duda contribuirá a la discusión y a seguir construyendo un discurso propio no desde las disciplinas sociales, pero sí desde las administraciones tributarias como un ente vivo, que cotidianamente tiene que cuidar el desempeño de sus funcionarios la calidad de sus servicios y por supuesto el cumplimiento de sus metas y objetivos establecidos en sus respectivas estrategias.

<sup>2</sup> Aunque no existe un estudio mundial detallado, diferentes estimaciones documentan que la cuarentena puso entre el 70 y 90% de la población en sus casas, lo que ha significado una gran capacidad de resiliencia y a la vez retos para construir una *nueva normalidad*.

## 1.2. La inacabada tarea del desarrollo conceptual

Para todos representa un interés clave compartir la idea de que el desarrollo conceptual en torno a principios y valores es una dimensión sumamente dinámica y en permanente construcción debido a las constantes aportaciones científicas y técnicas que a este debate se hace desde diferentes ámbitos, lo mismo desde nuestras instituciones públicas, que, desde el mundo de la academia, la investigación científica o la práctica religiosa moral.

Los principios mínimamente deben ser comprendidos como un conjunto de parámetros de carácter universal dirigidos a darnos orientaciones para la vida en sociedad y estos parámetros son pues, de una naturaleza ética.

Mientras que los valores son guías para definir de una manera correcta nuestro comportamiento como individuos en la sociedad o en un contexto en particular.

Pareciera ser que si leemos estos dos aportes no hay gran diferencia entre ellos, pero la hay, debido a que en el primero estamos apelando a un carácter de universalidad y en el segundo estamos dirigiéndonos hacia un carácter de comportamiento individual.

Lo que subyace en una muy amplia gama de posibilidades en la que un valor traduce a un principio. Quizá por eso colectivamente hemos renunciado a la construcción de un consenso en torno a este constructo y nos hemos dedicado más a la creación de marcos conceptuales propios o específicos en contextos determinados ya citados, en las ramas de las disciplinas humanas o bien en el tipo de instituciones en la que principios y valores son un contenido al que se le presta especial atención.

Las administraciones tributarias no están exentas de este tipo de diálogo, pregúntese usted por favor: ¿Hace 35 años quién hablaba de transparencia en las administraciones tributarias, hace 50 años quién hablaba de rendición de cuentas en las administraciones tributarias, hace 10 años quién hablaba de identidad electrónica de los contribuyentes, hace 3 años quién hablaba de teletrabajo para las administraciones tributarias?. Las circunstancias cambian y nuestro marco conceptual constantemente es retroalimentado por aquellas cosas que pasan en la realidad y, en consecuencia, cuando esa retroalimentación se convierte en un contenido concreto lo usamos para revisar nuestros marcos explicativos entorno a principios y valores éticos; esta es una discusión absolutamente legítima necesaria y de enorme vigencia.

No pretendemos dar una salida fácil intentando defender un postulado en lo que es ético para unos, no es ético para otros; pero lamentablemente si pudiéramos observar las normas de comportamiento de servidores públicos en diferentes contextos políticos y culturales si encontraríamos diferencias clave de tales hábitos de comportamiento que nos permitirían inferir que en la práctica, los principios y valores no son universales y por el contrario tampoco son materia de gran consenso en un mismo contexto. Si esto fuera así, no necesitaríamos instrumentos de vigilancia en torno al cumplimiento de los valores éticos y en especial de las normas de conducta de un servidor o funcionario público.

Mauricio Merino<sup>3</sup> en gran parte de su trabajo se refiere a esto como la apropiación del espacio público en donde las personas generan una visión patrimonialista de la posición de autoridad que les otorga un determinado poder para decidir o resolver, sobre situaciones específicas que afecten a particulares pero que se resuelven desde el ámbito de lo público, generando hábitos no deseados en el desempeño de las personas y por supuesto en el peor de los escenarios: corrupción.

Para continuar con esta reflexión entonces es necesario reconocer que el trabajo conceptual en torno a ética y sus alcances debe ser materia de interés para todos nosotros, en la búsqueda permanente por contribuir a una mejor comprensión de la ética y sus alcances ya que en algún momento determinado, los resultados de estas aportaciones las utilizamos de manera concreta para productos diversos aplicados por ejemplo; a la gestión de recursos humanos o al control interno o a la evaluación de la calidad de los servicios que prestamos a los contribuyentes.

### 1.3. La instrumentalización de principios y valores

Después de que se ha invertido una importante cantidad de recursos a investigar sobre la ética y su contenido en diferentes contextos, en las instituciones comenzamos a crear un discurso corporativo propio y llega un punto en el que todo ese trabajo se convierte en instrumentos de otros procesos como lo mencioné anteriormente.

Por eso es muy importante reconocer que la instrumentalización de los principios y valores contribuye en mucho a la gestión del desempeño ético y nos referimos concretamente al hecho de que no únicamente se trata de producir los códigos de ética y de conducta, existen otro tipo de aportaciones que convierten en instrumentos específicos para lo fines que provocaron la creación del modelo de gestión de la ética que en cada contexto se construye.

Dicho esto, nos referimos a la instrumentalización como un proceso de operacionalización en los términos más elementales de cualquier planteamiento metodológico, empezar con la formulación de conceptos teóricos, después de nuestros conceptos teóricos construir dimensiones y después de las dimensiones construir variables y finalmente después de nuestras variables determinar indicadores confiables para su análisis.

La ética pareciera ser un contenido de difícil acceso, pero lo es dependiendo de la forma en que estamos determinando su gestión y aquí vale tener una actitud crítica al respecto, como lo menciona Zepeda (2016), “la construcción de una ética pública debe ser un proceso dialógico y horizontal entre los propios servidores públicos en quienes se busca la interiorización moral de los principios (...) ya identificados. Como vía de solución para la posible contradicción entre la aceptación libre de un valor ético y la necesaria promoción por parte del Estado de una ética pública, se acude al argumento de la denominada *infraestructura ética*”<sup>4</sup>

Entonces un espacio frecuente para discutir la infraestructura ética en una administración tributaria, pasa precisamente por contar con un conjunto de instrumentos que institucionalmente son definidos

3 Merino, Mauricio (2008), La importancia de la ética en el análisis de las políticas públicas, Revista del CLAD Reforma y Democracia, núm. 41; junio. P.5-32.

4 Zepeda, Rodríguez Jesús (2016). Ética y Derecho a la información: Los valores del Servicio público (Ensayo) Primera Edición. InfoDF. <http://www.infodf.org.mx/capacitacion/publicaciones/DCCT/ensayo26/26ensayo2016.pdf>

y socializados para comenzar a gestionar, precisamente eso, una *infraestructura ética* y después ese contenido contribuye a la generación de otros instrumentos, que son usados para operar diferentes procesos, en diferentes nichos de la organización cómo lo puede ser incorporar los principios y valores en la gestión de recursos humanos, en los mecanismos de control interno; en el uso de herramientas de tecnología usadas por los funcionarios de la administración tributaria incluyendo aquellas aplicaciones de tecnología utilizada por los contribuyentes.

Instrumentalizar una infraestructura ética entonces obedece a un gran conjunto de propósitos todos enmarcados en un espíritu de legalidad de buena fe y claro algo de la cultura expresada en los términos de la moral de la que se disponga.

Construir la infraestructura también pasa por un tremendo esfuerzo colectivo, no únicamente se trata de una directriz política institucional que es creada en la parte superior o cúpula de una administración tributaria y después es vertida sobre el resto de la institución, en realidad instrumentalizar la infraestructura ética requiere de un gran llamado a la colectividad, participar en estas definiciones de la infraestructura ética requiere un gran consenso de todas las personas dentro de una administración para involucrarse desde su definición hasta su operacionalización en los procesos cotidianos de la organización.

Instrumentar los principios y valores también significa en otro ámbito la formación de líderes que puedan ser garantes de estos principios y valores no únicamente en su rol de jefes sino también, en su rol de guías reconocidos por las otras personas de la institución y se convierten en los ejemplos y referentes sobre aquellos comportamientos que queremos promover y que se supone pertenecen a eso que llamamos infraestructura ética por eso la importancia de contar con una definición de principios y valores que al ser operacionalizada corra transversalmente pero también verticalmente en toda la jerarquía organizacional y en todos sus procesos.

Seguramente como lector podrá darse cuenta que muchos de los capítulos de este manual están precisamente orientados a ese propósito: la instrumentalización de una infraestructura ética la cual descansa en la enorme mayoría de los casos, sobre el conjunto de principios y valores como piedra angular de su proceso de construcción.

Y de igual manera por esa razón, este capítulo no pretende entrar en la definición de los múltiples principios y valores, de los que se dará cuenta en este Manual y en los instrumentos con los que ya cuenta su administración tributaria. La pretensión es destacar la relevancia de la instrumentalización como un trabajo que constantemente debe ser revisado, para verificar su contenido y su vigencia.

No insinuamos que los principios y valores estén sujetos a una gran variación en el tiempo. Pero sí es cierto que a lo largo del mismo la forma en la que los instrumentalizamos si ha tenido importantes transformaciones. Así, podemos destacar sólo una de ellas, quizá en décadas pasadas la capacitación era un gran instrumento para diseminar principios y valores, pero hoy en día las tecnologías de información y comunicación se han convertido en un divulgador mucho más rápido, aunque no sé si necesariamente más eficiente de ese contenido.

Es posible pensar que las herramientas de información y comunicación tecnológicamente hablando, lo único que hicieron fue potenciar las bondades de un proceso de capacitación, pero fue precisamente la capacitación la que se transformó para utilizar las herramientas tecnológicas de información y

comunicación de las que disponemos hoy en día; para dispersar más rápidamente y a una población mucho mayor el contenido de capacitación en otras palabras, la tecnología también ha sido un disruptor dentro de la infraestructura ética en las organizaciones.

## 1.4. El futuro, no tan lejano, de la gestión de la ética

### La innovación

En el mundo de la tributación, una variable con la que se ha vuelto constante trabajar es el tema de la legalidad, muchas cuestiones que tienen que ver con la tributación se han convertido en un verdadero galimatías por lo que significa su legalidad para efectos de gestión.

A manera de ejemplo podemos decir, que muchas de las cosas que ocurren en la tributación internacional obedece a problemas que enfrentamos, debido a ese pequeño detalle en donde algunos contribuyentes tienen prácticas, que no son ilegales pero, que sí dañan las bases tributarias en los diferentes países; al convertir al abuso de tratados fiscales en una herramienta de *tax planning*, así que, uno de los grandes retos que ya estamos enfrentando es la innovación de los marcos conceptuales de la ética .

Y no nos referimos únicamente a la renovación semántica o a la sintaxis con la que construimos el lenguaje que usamos en nuestros marcos conceptuales, me refiero precisamente a cómo conseguimos convertirlos, en instrumentos específicos y concretos que podamos aplicar en nuestra organización para cumplir con nuestros propósitos y con la prestación de servicios que damos a la ciudadanía.

Tremendo reto la innovación de los marcos conceptuales ¿En qué debemos innovar qué es lo que se debe cambiar, ¿qué está ocurriendo que nos puede obligar a renovar los marcos conceptuales? Esta es una respuesta que nos veremos obligados a depositar en sus manos, porque será precisamente cada lector de este Manual, el que deberá evaluar los logros obtenidos y las áreas de oportunidad en su propio sistema de gestión de ética o integridad.

El verdadero reto de la innovación de los marcos conceptuales tiene que ver ante todo con lograr un principio de coherencia; que no sea uno el contenido del discurso y sea otro, lo que ocurre en la vida práctica. Y ese reto quizás no sea nada innovador, pero de una forma u otra no ha perdido vigencia.

### El conflicto de interés

En el futuro inmediato una de las cosas en las que debemos seguir trabajando es todo lo que entendemos como *conflicto de interés*, ya que ante la falta de consenso sobre un marco perfectamente definido, nos topamos también con varias propuestas conceptuales acerca de su alcance y límites; desde nuestra perspectiva, el conflicto de interés como un constructo de la infraestructura ética organizacional en especial para las administraciones tributarias no debe dejar lugar a la más mínima duda, ya sea a través de bases jurídicas lo suficientemente sólidas, o bien a través de buenas prácticas que sean del todo aceptadas por la comunidad de nuestra administración tributaria y practicadas en el entorno organizacional .

Hoy en día aún existen instituciones tributarias en las cuales no hay gran definición acerca del conflicto de interés, ya que se cuenta con definiciones jurídicas que tipifican conductas o comportamientos como infracciones administrativas o delitos; pero seamos claros: cierto es que las leyes no abarcan todas las posibles acciones con las que nos podemos topar en la realidad. Por ello, el conflicto de interés es una expresión que da sustancia a las limitaciones prácticas de acciones o comportamientos, que no pueden ser tolerados en una institución del Estado responsable de los ingresos públicos.

El conflicto de interés no es sólo la confrontación de nuestro interés privado con el interés público tutelado por todo el sistema tributario, el conflicto de interés es también la pseudoconcreción del poder de autoridad que ejerce un servidor público, al margen de las potestades que le han sido encomendadas por su empleo, cargo o comisión. Se sustituye la potestad legal, por la voluntad individual, y se resuelve en base a ella.

Si usted es un conocedor de las administraciones tributarias contemporáneas podrá corroborar que en las últimas décadas, la automatización de los procesos es una práctica generalizada y no sólo obedece, a razones de eficiencia, obedece también, a motivaciones vinculadas con retirar la discrecionalidad en la toma de decisiones por parte de los funcionarios o servidores de la propia administración tributaria, evitar el margen de error, reducir el abanico de posibilidades y resolver conforme a las reglas de nuestro sistema fiscal.

## La pedagogía de la ética

Una preocupación legítima bajo la misma línea de reflexión para instrumentalizar los principios y valores, es la construcción de una pedagogía de la ética cómo volvemos didáctico su contenido que puede estar referido a múltiples abstracciones, el propio Sócrates hablaba de que no era posible enseñar la ética, pero lo hacía refiriéndose a que la ética no puede ser enseñada de la misma manera en que aprendemos otras disciplinas y cabe la consigna a la que se refiere Frederick Copleston citado por Zepeda (2016. p 71) en la que “el punto principal está en que tal enseñanza no significaba para Sócrates una mera instrucción nocional, sino más bien, un *guiar* al hombre a la adquisición de genuinas convicciones.”

Aunque coincidimos plenamente con Copleston, esta reflexión del historiador tampoco nos resuelve el problema de la construcción de una pedagogía de la ética, la pregunta que debemos responder es exactamente ¿qué esperamos que el servidor público de una administración tributaria aprenda acerca de la ética?

Algunos pueden pensar que lo que deseamos está contenido en los códigos de ética y conducta y que también está contenido en las leyes del sistema fiscal, pero también tenemos otros que pensamos que lo que queremos que aprenda es la bondad con el prójimo, porque en el principio de bondad reside la enorme capacidad de aprender a diferenciar entre el bien y el mal y teniendo claro esto, él pueda construir genuinamente una convicción que determine su actuar.

Construir una pedagogía de la ética es también formar buenas personas, buenos ciudadanos, buenos semejantes capaces de servir a otros, pero desde el marco de las normas defendiendo el bien público, velando por el interés público salvaguardando el interés fiscal del Estado.

Precisamente una contradicción en la pedagogía ética es que, al referirnos a los códigos de ética y conducta, no cancelamos el libre albedrío de la persona, no anulamos su libertad ya que al hacer obligatorios los contenidos de tales códigos se vuelve una condición exógena a la persona, no hay entonces convicción real, sino sólo apego; y no prevalecerán las buenas convicciones de la persona, sino únicamente su obediencia.

¿Es la administración tributaria, el espacio correcto para la formación ética, o es en muchos casos el espacio obligado para hacerlo?

## La vigilancia

Un ámbito más de principios y valores, insistiendo, es el tema de su vigilancia, en el sistema de gestión de la integridad o en la infraestructura ética ¿Dónde ponemos los límites de la vigilancia, ante el enorme conjunto de instrumentos aplicados para los procesos tributarios y el control interno?.

Algunos países hacen un gran esfuerzo en el reclutamiento y selección, otros en capacitación, algunos en TIC otros en el control interno, pero la crisis de COVID-19 puso en la escena, al teletrabajo, nuevas exigencias a la vigilancia del desempeño ético, *vigilar* en el espacio privado de los servidores, lo cual es de facto una trasgresión al derecho a la intimidad de la persona, y no hemos documentado tales efectos en el desempeño generalizado e individual e los servidores, para hacer inferencias minimamente ciertas.

Como lugar común ya hemos escuchado que estamos construyendo una nueva normalidad, pero también, poco hemos escuchado acerca de cómo en esa nueva normalidad la gestión de la ética se convertirá o se reformará para atender estas nuevas condiciones de contexto. La solución pareciera ser relativamente simple porque quizás no es un tema de vigilar a la persona, pero sí de vigilar sus resultados, no es un tema de vigilar su conducta, pero sí es un tema de vigilar nuestros procesos, sí estamos en un medio ambiente en donde las personas que colaboran en la organización tienen claro su contribución a los resultados deberán tener igualmente claro, el riesgo que pueden enfrentar por hacer su trabajo desde casa, si es que lo hubiera.

Entonces estamos en una complejidad que no es y no será fácil de resolver sin el concurso de todos los servidores de la institución, necesitamos políticas e instrumentos claros y confiables, pero también necesitamos de un desempeño que nos permita precisamente eso, generar profundas convicciones en pro de lo legal y lo correctamente procedente de nuestro sistema tributario. La vigilancia es útil pero no puede prever la totalidad de casos que podemos enfrentar y por ello nos conviene más incorporar a nuestro sistema de gestión de la integridad, un enfoque proactivo en donde el perfil ético forme parte de las propias competencias que deseamos de los colaboradores de la organización.

## Sanción y recompensa

En nuestra opinión, un tema en donde tenemos una asignatura pendiente muy relevante, es el abordaje de la sanción dentro de los esquemas de gestión de integridad, pero mucha atención; porque si bien es cierto que también en esta área contamos con instrumentos derivados de las leyes y de las disposiciones administrativas, eso es también un enfoque insuficiente, porque puede tratarse de *tapar el pozo hasta que el niño está ahogado*, nos referimos más a la sanción como un instrumento de carácter inhibitorio para conductas no deseadas en la administración tributaria.

Lo que significa que debemos incorporar a otros procesos de la gestión del talento humano, algunas medidas que nos permitan hacer un reforzamiento de carácter negativo, para inhibir esos comportamientos no deseados. Así que la sanción debe formar parte de un sistema de consecuencias desde la perspectiva de gestión del talento y en consecuencia no referirnos únicamente, a la sanción como un castigo, sino como un recurso más que tenga la misma importancia o empuje que el reconocimiento, por lo tanto, el reconocimiento debe guardar exactamente la misma proporción y exigencia que la sanción que se deriva de la vigilancia.

Puede haber procesos de capital humano bastante transparentes para este propósito, cómo es la evaluación del desempeño y puede haber otros que requieren mucho más desarrollo y sofisticación, cómo es el proceso de carrera y sucesiones para obtener promociones dentro de la institución y evidentemente ésta es un área en el que las administraciones tributarias, operan con diversos modelos de respuesta por razones distintas.

El insumo básico está en los principios y valores que se deciden como punto de partida para el resto de los productos. Los usamos para desarrollar los códigos de ética y conducta, los usamos para desarrollar los productos de capacitación, los usamos para los diversos contenidos de divulgación, los usamos como referentes en campañas de sensibilización al ciudadano. Es innegable el enorme avance que hemos hecho en la gestión de la ética gracias al trabajo que en múltiples frentes se desarrolla respecto a la identificación o definición de principios y valores hay que reconocerlo y aplaudirlo, pero no quedarnos sentados a pensar que la tarea está acabada.

En tiempos complicados como los que enfrentamos, requerimos reforzar la orientación de los servidores hacia los principios y valores que pregonamos y defendemos, son también un baluarte para orientar al contribuyente cuando llega el momento de la rendición de cuentas en un sentido amplio de esta frase. La ciudadanía nos puede evaluar también desde la esfera de lo ético, no únicamente desde los números lacónicos de la recaudación o la opinión pública que documentamos a través de las encuestas; el ciudadano nos debe evaluar desde la dimensión ética, usando los principios y valores que nosotros mismos hemos desarrollado. Y con eso mirar y crecer hacia adelante.



# Capítulo 2

## EL CIUDADANO COMO CENTRO Y BENEFICIARIO DE LA GESTIÓN PÚBLICA

*José Aurelio García Martín*

### 2.1. Introducción

Los estudios sobre ética de la gestión pública, aunque se proyectan sobre aspectos variados, suelen confluir las más veces en los problemas de la corrupción, en la denominada “integridad pública”, como aspecto central del comportamiento ético. Sin embargo, la ética funcionarial no puede quedar reducida a la honradez de los comportamientos, sino que se extiende a un conjunto complejo de valores que deben guiar la conducta de los funcionarios, desde la eficacia a la independencia, desde la disciplina al cumplimiento estricto de las normas.

Entre estos valores, cuyo peso ha evolucionado con el paso del tiempo y la transformación de las exigencias sociales, está ganando importancia el que denominaremos valor de “centralidad de los ciudadanos<sup>5</sup>”, que no es otra cosa que tener presente el interés de los ciudadanos como referencia obligada y permanente de la actuación funcionarial, situando al ciudadano de forma explícita como centro y beneficiario de la gestión pública, lo que constituye una ganancia irrenunciable de los modernos sistemas democráticos.

Como veremos, el valor de la “centralidad de los ciudadanos” ha llegado para quedarse, con el efecto correlativo de la generación de un conjunto nuevo -o revisado- de criterios que habrán de ser incorporados a los códigos éticos.

### 2.2. Ética y valores

La ética, como ciencia del comportamiento, define el conjunto de restricciones conductuales a la libertad de los individuos, que orientan sobre qué cosas no deben hacer o cuales otras deben hacer en un contexto determinado. Estas limitaciones no se definen negativamente como tales restricciones, sino como “virtudes” de aquellos que las asumen. En ese sentido el desempeño ético de un servidor público es un desempeño virtuoso.

---

5 Se ha preferido utilizar el término “ciudadano” en vez del de “cliente”, por cuanto la traslación al ámbito público de los conceptos de “client centricity” o de “customer centricity” responde como se verá a un modelo determinado de Administración pública. Tampoco se utiliza el término “usuario”, muy utilizado por la literatura de la Unión Europea a través del concepto de “user centricity”, por cuanto se estima que el “ciudadano” está en la justificación última de proceso democrático y por ello es algo más que un mero usuario de los servicios públicos.

La determinación de cuáles son estas “virtudes” o, si se quiere, de cuáles han de ser estas restricciones conductuales o criterios éticos, no procede del individuo mismo, aunque en ocasiones las infiera como aplicación de su particular moral individual, sino que procede de un acuerdo sobre los valores que han de prevalecer dentro del grupo humano al que se pertenece, valores que cambian con el transcurso del tiempo y emanan de cada entorno social.

Una buena muestra de la variabilidad de estos valores se deduce del estudio realizado por la OCDE en el año 2000<sup>6</sup> analizando los códigos éticos de un conjunto amplio de países, donde se distingue un extenso abanico de valores entre los que se cuentan los de imparcialidad, neutralidad, objetividad, legalidad, integridad y honestidad, transparencia, apertura y revelación propia de información, eficiencia, igualdad, responsabilidad, dar cuenta de justicia y equidad, confidencialidad y respeto a secretos oficiales, profesionalismo, servicio en el interés público y servicio a toda la comunidad, no prevalencia de los intereses privados, no interacción de intereses privados y públicos y evitar conflictos de intereses, obediencia, respeto a los recursos del Estado, lealtad y fidelidad al Estado, y amabilidad y humanidad.

En este mismo estudio se definen como los ocho valores esenciales más frecuentes en los códigos éticos los de Imparcialidad, Legalidad, Integridad, Transparencia, Eficiencia, Igualdad, Responsabilidad y Justicia. Se reproduce lo anterior para constatar cómo, en el año en que se realizó el estudio, sólo habían aflorado tímidamente los valores relacionados con las “centralidad de los ciudadanos”, que sin embargo han ido consolidándose con posterioridad a medida que se ha ido modificando el modelo de Administración pública.

Aunque son habituales los razonamientos sobre la dimensión unitaria de la ética, los comportamientos individuales siempre están referidos a un contexto, de forma tal que lo que puede considerarse ético en un determinado ámbito (por ejemplo, en el de una empresa privada) puede no serlo en el público. Dentro del propio ámbito público, el contexto modifica los valores y la acotación de la ética.

Por eso es posible hablar de una ética específica aplicada a las administraciones tributarias, que es de lo que se habla en este artículo, por cuanto éstas tienen una clara especificidad en sus objetivos, cuentan con reproches sociales reforzados respecto a determinadas conductas<sup>7</sup>, exigencias acrecentadas en materia de igualdad de trato y equidad, etc. A su vez, las administraciones tributarias no son sino una rama más de una Administración que, según el momento en que se contemple y el modelo de organización a que responda, pone más acento en unos valores u otros. Por eso, no es posible desligar los criterios éticos en un momento dado del modelo de Administración para los que se aplican. Estas cuestiones son las que intentaremos aclarar de forma resumida a continuación.

6 OCDE, *Confianza en el gobierno. Medidas para fortalecer el marco ético en los países de la OCDE* (2000) pp 40-41. [https://read.oecd-ilibrary.org/governance/confianza-en-el-gobierno\\_9789264065093-es#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/governance/confianza-en-el-gobierno_9789264065093-es#page1)

7 Por ejemplo, existe un amplio consenso social de reproche de los incumplimientos tributarios de los funcionarios de las administraciones tributarias, por considerarse que en esta materia “deben de dar ejemplo” y porque perderían la legitimación para exigir un comportamiento correcto al resto de los ciudadanos.

## 2.3. El valor de la “centralidad del ciudadano” y el modelo de administración

Muchos tratadistas<sup>8</sup> coinciden en identificar en los tiempos modernos tres modelos de Administración, cada uno de los cuales cuenta con sus propios cuadros de valores y, por lo tanto, de traducciones éticas. Veremos que, respecto al tema que aquí se trata, el modelo de Administración tiene una influencia grande en la forma en que se observa al ciudadano desde la óptica de la gestión pública.

### Valores y principios éticos en el modelo tradicional: el ciudadano como “administrado”

El primer modelo que se considera es el denominado modelo burocrático weberiano, plenamente vigente, al menos en España, hasta la década de los noventa del pasado siglo, pero cuyos principios permanecen aun fuertemente arraigados en la cultura funcionarial. En este modelo el procedimiento predetermina y ordena las conductas dentro de estrechos márgenes y garantiza su perfecta acomodación a las previsiones normativas.

Aquí, la ética funcionarial tiene un margen de expresión reducido, por cuanto, como se ha dicho, “*este esquema creó estructuras con una delimitación de competencias, donde los procesos se encontraban rígidamente predeterminados, la toma de decisiones fuertemente centralizada y la ejecución de los actos estaba precedida de rigurosos controles previos*”. “*El funcionario tenía la convicción de que debía hacer lo que el procedimiento indicara, aún en contra de lo que pudiera dictar su sentido común*”<sup>10</sup>.

Este modelo aún perdura en la mente de muchos servidores públicos, que sienten que sus decisiones están fuera de cualquier reproche ético siempre que se acomoden a la norma<sup>11</sup>, una vez que ésta ha sido traducida a través del correspondiente procedimiento.

El problema es que, en un mundo crecientemente complejo, la aparente sencillez del modelo se desdibuja: la multiplicación de las normas y reglamentos es imparable, los procedimientos se ralentizan -todas sus etapas se convierten en “críticas”, todos los intervinientes son “decisores”-, como reacción los procedimientos se vuelven exageradamente garantistas en favor de la Administración, con reiteración o multiplicación de pruebas, justificantes, documentación, etc., y el funcionario adopta como objetivo vital el de salvar sistemáticamente su responsabilidad y no asumir para ello ningún tipo de riesgo.

8 Ver, por ejemplo, Freddy Mariñez Navarro, *Tendencias éticas en la gestión pública*, XV Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Sto. Domingo, Rep. Dominicana, noviembre 2010, [https://www.researchgate.net/publication/313075731\\_Tendencias\\_eticas\\_en\\_la\\_Gestion\\_Publica](https://www.researchgate.net/publication/313075731_Tendencias_eticas_en_la_Gestion_Publica); Kelly, G., Mulgan, G., Muers, S. (2002), “*Creating Public Value: An Analytical Framework for Public Service Reform*”, Discussion paper prepared by the Cabinet Office Strategy Unit, United Kingdom, citado por Freddy Mariñez Navarro.

9 Óscar Diego Bautista (2006) *La ética en la gestión pública: fundamentos, estado de la cuestión y proceso para la implementación de un sistema ético integral en los gobiernos*. (Tesis Doctoral) Universidad Complutense de Madrid p.76.

10 Óscar Diego Bautista, Id. P.78.

11 Esto está relacionado con la respuesta tan habitual en el ámbito político ante el reproche ético a determinada decisión, argumentando que la misma “es legal”, confundiendo de forma deliberada ética y legalidad.

Una característica de este tipo de Administración es que, respondiendo el funcionario tan sólo frente a la norma procedimental, el interés por el ciudadano (en este caso “administrado”) resulta secundario y sólo se tiene presente cuando la norma lo exige explícitamente.

No obstante, es cierto que esta escala de valores, propia de la conformación más clásica del modelo, y sin modificar su sustancia, se ha ido atemperando con el paso del tiempo a medida que se ha ido reforzando la idea del “servicio público” que, no desde una predefinición política sino a modo de manifestación vocacional, ha ido conquistando posiciones en muchas capas funcionariales y ha servido para guiar las decisiones de los funcionarios allí donde los procedimientos se han ido revelando incapaces para rellenar todas las fisuras de una gestión crecientemente compleja.

En esta transformación es cuando adquiere pleno significado el concepto de “servidor público”, que incorpora a su panoplia de valores y a sus principios éticos una honda preocupación social y la conciencia creciente de la repercusión de su trabajo sobre la vida de los ciudadanos.

## La nueva gestión pública: El ciudadano como “cliente”

La irrupción de las ideas neoliberales en la política económica desde la década de los noventa se tradujo en la caída del modelo clásico al dar entrada en la gestión pública tanto a los intereses como a los métodos procedentes de la empresa privada, naciendo con ello lo que se ha denominado “Nueva Gestión Pública”.

En el momento en el que los responsables públicos pasan a denominarse gerentes y los ciudadanos clientes<sup>12</sup>, los valores tradicionales que informaban la ética funcionarial prevalente también cambian. Ahora prevalecen la economía, la eficacia y la eficiencia, la flexibilización, la colaboración público-privada, la externalización de servicios, y la introducción de un concepto de calidad asimilado a la “calidad del producto” del sector privado, susceptible de medición mediante sistemas objetivos modelizados<sup>13</sup>.

Las repercusiones de estos criterios se miden con procedimientos propios de la economía privada. Los funcionarios se forman, se gestionan y se motivan con “criterios gerenciales” y, a partir de este momento, el directivo de la Administración ya no está tan aherrojado por los procedimientos, sino que ha de gestionar con un mayor margen de libertad siempre y cuando cumpla con los objetivos prefijados, que empiezan a tener una importancia creciente en el desempeño de la Administración, ganando peso la “ética de los resultados”.

En paralelo a la atención a la eficacia, también a partir de este momento el interés del ciudadano se hace más presente en los criterios éticos exigibles al empleado público. Como resumen Seijo y Añez<sup>14</sup>, *“las administraciones públicas deberán fomentar modelos de conducta que integren los valores éticos del servicio público en la actuación profesional y en las relaciones de los empleados públicos con los ciudadanos, contemplando una serie de valores éticos que han de guiar la actuación profesional de los empleados públicos: voluntad de servicio al ciudadano, eficaz utilización de los medios públicos, ejercicio indelegable*

12 Durante un tiempo se utilizó profusamente en el ámbito tributario la denominación “cliente-contribuyente”.

13 Es el momento de la llegada a la Administración del EFQM, de las normas ISO sobre calidad, etc. Véase una crítica a esta asunción de los sistemas de medición de la calidad procedentes del sector privado en Carles Ramíó (2019) *Servicio efectivo a los ciudadanos*. <https://www.administracionpublica.com/servicio-efectivo-a-los-ciudadanos/>

14 Cristina Seijo Suárez y Noel Añez Tellería, *La gestión ética en la administración pública: base fundamental para la gerencia ética del desarrollo*. Centro de Investigación de Ciencias Administrativas y Gerenciales. 2008, Universidad Rafael Belloso Chacín. Venezuela, p.17. <http://ojs.urbe.edu/index.php/cicag/article/view/446/374>

de la responsabilidad, lealtad a la organización, búsqueda de la objetividad e imparcialidad administrativa, perfeccionamiento técnico y profesional, entre otros”.

Los valores de la Nueva Gestión Pública entraron parcialmente en conflicto con los valores del modelo tradicional<sup>15</sup>, lo que se tradujo también en un desencaje ético con criterios que estaban muy interiorizados en las culturas administrativas.

Esta falta de encaje se vio además amplificadas por el hecho de que, en definitiva, la Administración pública y la empresa privada son dos ámbitos que sirven a objetivos muy distintos. La asunción imposible en su plenitud de la ética empresarial puso en riesgo la solidez de la ética tradicional del funcionariado y no terminó por perfilar correctamente la posición de los ciudadanos en su relación con la Administración.

Se pasó del “administrado”, más súbdito que actor, de la administración tradicional, a un concepto de “cliente” necesariamente pasivo por no tener opciones alternativas de demanda. Aún quedaba un trecho por andar para que los ciudadanos encontrasen un encaje acorde con su posición en las sociedades modernas y cuyas reglas fueran trasladables a la conducta funcionarial y, como tales, incorporables a sus códigos éticos.

## La creación de valor público<sup>16</sup>: mirando a los ciudadanos

Frente a la Administración tradicional, este modelo se caracteriza por que toma los mandatos como puntos de partida, como anclajes sobre los que avanzar, y no como fines en sí mismos. Como en la Nueva Gestión Pública, este tipo de gestión también se enfoca a los resultados operativos (su productividad, efectividad y eficiencia), pero no como fines aislados, sino prestando atención a la importancia y pertinencia del impacto sobre los ciudadanos. En esta tendencia “*se ubica una ética pública que pretende equilibrar la libertad y el interés individual de los ciudadanos con la autoridad legítima del Estado*”<sup>17</sup>. Esta conjunción exige el funcionamiento de determinados mecanismos de participación democrática, “*donde la rendición de cuentas y la participación ciudadana son elementos clave*”<sup>18</sup>.

Mientras en el modelo anterior los ciudadanos estaban presentes en su condición de usuarios o consumidores, en este modelo de Administración los valores de “centralidad de los ciudadanos” ganan posiciones y condicionan nuevos planteamientos éticos del funcionariado guiados por la idea de que la Administración tiene que tener en cuenta necesariamente los objetivos y las preferencias de los ciudadanos, expresadas por diversas vías, no solo la del voto, sino también las de la opinión, la negociación y la participación, dentro de lo que se ha denominado “ética de la política democrática”<sup>19</sup>.

15 Una muestra práctica de este conflicto se observó claramente en España con la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que enfrentaba los criterios nacientes de la NGP a los de organización burocrática que caracterizaba al Ministerio de Hacienda del que se escindía. Es una buena muestra de la perdurabilidad de las culturas funcionariales, pues los ecos de aquellos enfrentamientos han llegado hasta nuestros días.

16 Sobre el origen del concepto y algunas consideraciones adicionales, ver RFI Smith, *Focusing on public value: Something new and something old*, (2004) en *Australian Journal of Public Administration* 63(4):68–79, December 2004.  
[https://www.researchgate.net/publication/227704020\\_Focusing\\_on\\_Public\\_Value\\_Something\\_New\\_and\\_Something\\_Old](https://www.researchgate.net/publication/227704020_Focusing_on_Public_Value_Something_New_and_Something_Old)

17 Freddy Mariñez Navarro, Id. p.2

18 Freddy Mariñez Navarro. Id. p.2. En definitiva, se trata de los valores contenidos en el concepto de Gobierno Abierto.

19 Freddy Mariñez Navarro. Id. p.9

## 2.4. Caminando hacia un nuevo modelo de Administración

Hoy hay señales que apuntan a una crisis del modelo neoliberal de Administración, que está en el fondo de la privatización real y conceptual de lo público, crisis que va mucho más allá que la ya apuntada por el modelo de creación de valor. Los efectos de la crisis económica de 2008 han evidenciado la endeblez de muchos argumentos que priorizaban los valores empresariales sobre los públicos, sobre todo cuando ha tenido que ser el sector público quien ha tenido que acudir para evitar el hundimiento de muchas empresas, con costes perdurables en materia de equidad social.

En el camino, los anuncios preocupantes sobre los efectos potenciales del cambio climático, y los efectos de las emigraciones descontroladas, por conflictos bélicos o por la extrema pobreza de muchos países, amén de los efectos desestabilizadores de los crecientes movimientos nacionalistas, no hacen más que poner en cuestión las posibilidades de que el mercado y los valores que lo acompañan den soluciones a los problemas para la sociedad que se adivinan en los próximos años y suscitan serias dudas de que los actuales modelos de Administración basados en dichos valores puedan mantenerse incólumes ante los vientos que sacuden a las sociedades occidentales.

Y por si esto fuera poco, la pandemia del Covid-19, que aún vivimos, plantea nuevas interrogantes respecto a los valores que las administraciones deberán adoptar en el próximo futuro y hacen dudar sobre la validez de los criterios que dan prioridad a las empresas para resolver los problemas acuciantes de la sociedad actual, poniendo en cuestión si aspectos tan importantes como la sanidad o la investigación van a ser mejor desarrollados en el ámbito privado de la economía si realmente quiere prestarse un servicio digno a los ciudadanos.

Acompañando a este proceso, se observan en Europa en los últimos años variaciones interesantes en los principios y valores preconizados desde las instancias comunitarias para regir las administraciones públicas. Ello ha venido de la mano no tanto de los problemas antes apuntados, que son aún problemas jóvenes, aunque profundos en sus repercusiones, como de las transformaciones sugeridas por la digitalización de la Administración y el desarrollo de la administración electrónica, que ha llegado a todos los ámbitos bajo el impulso sostenido de la Unión Europea.

Se trata de un fenómeno interesante no contemplado habitualmente en las aproximaciones teóricas a los modelos de Administración pública, por más que su importancia va mucho más allá de lo meramente instrumental y afecta a los valores que sustentan la Administración y, por lo tanto, a los criterios éticos que se corresponden con dichos valores.

Posiblemente, uno de los lugares donde se explica con más claridad el papel de la Unión Europea en el desarrollo de la Administración Electrónica sea en la Comunicación de la Comisión de 26 de septiembre de 2003<sup>20</sup>. Su línea argumental sintetiza adecuadamente los criterios que fundamentarían el desarrollo de la Administración pública europea en las dos primeras décadas del siglo XXI y ya apuntan a una especial consideración de los ciudadanos.

20 Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. El papel de la Administración Electrónica en el futuro de Europa Bruselas, 26.9.2003 COM (2003) 567 final. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0567:FIN:ES:PDF>

- a) El sector público en Europa asume como principales roles:
  - o Posibilitar a los ciudadanos un elevado nivel de bienestar,
  - o Garantizar la cohesión socioeconómica y
  - o Respalda el funcionamiento de un mercado competitivo.
  
- b) Las administraciones públicas se enfrentan a un conjunto de retos significativos:
  - o Desempeñar un papel clave en la modernización de la economía y la sociedad europeas, de manera que Europa gane en competitividad y dinamismo, crezca de manera sostenible y sea capaz de crear más y mejores empleos, al tiempo que mejora la cohesión social.
  - o Satisfacer las mayores expectativas de los ciudadanos y las empresas, con servicios públicos de calidad, sencillos, incluyentes y con un nivel asumible de cargas burocráticas.
  - o Acomodarse a unos recursos limitados: más con menos. Debe aumentar la productividad en el sector público para crear más posibilidades de mejorar los servicios con costes iguales.
  
- c) A resolver estos retos contribuye la Administración Electrónica, que define como “El uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones en las administraciones públicas, combinado con cambios organizativos y nuevas aptitudes, con el fin de mejorar los servicios públicos y los procesos democráticos y reforzar el apoyo a las políticas públicas”.

El surgimiento de este planteamiento europeo de la Administración pública no es caprichoso, sino que enlaza íntimamente con los objetivos de la Unión Europea. Posiblemente donde mejor se resume es en el *Marco Europeo de Interoperabilidad 2017-2020*<sup>21</sup>, donde se indica que “Una de las diez prioridades de la Comisión presentadas por el presidente Juncker es eliminar los obstáculos a un mercado único digital en Europa. El sector público, que representa más de una cuarta parte del empleo total y contribuye a aproximadamente una quinta parte del PIB de la UE mediante la contratación pública, desempeña un papel clave en el mercado único digital como organismo regulador, proveedor de servicios y empleador”.

El trabajo realizado por la Unión Europea a lo largo de estos años ha sido ingente, traducándose en multitud de Acuerdos Ministeriales, Planes, Programas y normas de interoperabilidad, etc., cuya mera enumeración desbordaría los objetivos de este artículo.

Lo más destacable de este proceso es que, centrándose inicialmente en el establecimiento de criterios estratégicos para el desarrollo de la administración electrónica, buscando para ello un elevado grado de normalización tecnológica, ha pasado a centrarse en la aproximación de los roles y estrategias de unas administraciones públicas que ya son electrónicas, traducándose todo ello en un modelo propio de Administración basado en una serie de principios y valores compartidos a los que, con distintos ritmos, se van adaptando las administraciones públicas de los países miembros.

Este proceso conduce a una nueva forma de Administración Pública, evolución de la Administración creadora de valor, que reúne las siguientes características:

---

21 Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Marco Europeo de Interoperabilidad – Estrategia de aplicación Bruselas, 23.3.2017 COM (2017) 134 final [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2c2f2554-0faf-11e7-8a35-1aa75ed71a1.0010.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2c2f2554-0faf-11e7-8a35-1aa75ed71a1.0010.02/DOC_1&format=PDF)

- a) Es una Administración fuertemente tecnificada, en un proceso de digitalización creciente al que se abren ahora nuevos horizontes con la novísima tecnología y la apertura a la economía de los datos. Si en la Administración tradicional la alta formación de los funcionarios era un requerimiento ético central, ahora lo es también la formación tecnológica, al menos la suficiente para desenvolverse con eficacia.
- b) Es una Administración colaborativa, que rompe en alguna medida los límites competenciales compartiendo recursos, medios y aplicaciones, lo que responde a una fórmula más desarrollada de los principios de eficiencia económica, y permite generar sistemas de gestión compartida, gracias al desarrollo de la interoperabilidad jurídica, organizativa, semántica y técnica, lo que abre las puertas a la gestión por eventos vitales que, con la gestión de oficio, constituyen las fórmulas más cercanas a las necesidades de los ciudadanos.
- c) Es una Administración muy garantista con la seguridad de los ciudadanos, tanto por la protección de su información como de la transparencia de lo que se hace con sus datos (cesiones, rectificación, etc.).
- d) Es una Administración que hace suyos los principios del gobierno abierto, tanto respecto a la transparencia como a la participación y la colaboración.
- e) Es una Administración que recupera el valor de los criterios de economía y eficiencia bajo el prisma de las restricciones impuestas por las sucesivas crisis económicas.
- f) Pero lo importante, y lo que interesa a los efectos de este artículo, es que es una Administración que pone el acento en los ciudadanos y sus necesidades, atendiendo a cuestiones tales como la disponibilidad de servicios en red, la adaptación de la gestión administrativa a las particularidades del sujeto y la personalización de servicios, la prestación de servicios de oficio, la accesibilidad, la inclusión, el multilingüismo, la simplificación de los procedimientos y la reducción de cargas administrativas, las garantías reforzadas respecto a los procedimientos que comportan comunicación (registros y notificaciones), la neutralidad tecnológica, la corrección de las brechas digitales (social y territorial), la agilización de los mecanismos de queja y reclamación y el control estricto de la litigiosidad, el control de la calidad de los canales electrónicos de relación, la aportación única de datos y documentos y sólo de los imprescindibles, la precumplimentación de los formularios, la sencillez y proporcionalidad de los instrumentos de identificación y firma, la información y asistencia a los interesados, la multicanalidad, la posibilidad de gestionar con dispositivos móviles, etc.

Esta tendencia a poner el acento de la Administración pública en los ciudadanos y sus necesidades ha tenido un fiel reflejo en la normativa española reciente. En España, el Estatuto Básico del Empleado Público de 2015 menciona como primer fundamento de actuación de los empleados públicos el “*Servicio a los ciudadanos y a los intereses generales*”<sup>22</sup>.

El mismo Estatuto regula los “Principios éticos” de los empleados públicos. Aunque el orden en que se mencionan estos principios éticos no refleja necesariamente un criterio de prelación, no deja de ser

22 Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, Artº 1.3. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-11719>



reseñable que tras el principio de “Respeto a las Constitución y las normas”, se indique, respecto a los funcionarios, que *“Su actuación perseguirá la satisfacción de los intereses generales de los ciudadanos y se fundamentará en consideraciones objetivas orientadas hacia la imparcialidad y el interés común, al margen de cualquier otro factor que exprese posiciones personales, familiares, corporativas, clientelares o cualesquiera otras que puedan colisionar con este principio”*<sup>23</sup>.

Igualmente, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público<sup>24</sup>, antes de referirse a los principios de responsabilidad por la gestión pública, planificación y dirección por objetivos y evaluación de los resultados de las políticas públicas, eficacia en el cumplimiento de los objetivos, economía, suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales, eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos, y cooperación, colaboración y coordinación entre las administraciones públicas, cita expresamente los principios de servicio efectivo a los ciudadanos, simplicidad, claridad y proximidad a los ciudadanos, participación, objetividad y transparencia de la actuación administrativa, racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión, y buena fe, confianza legítima y lealtad institucional, principios todos estos que obedecen a un modelo de Administración basada, antes que nada, en los valores de centralidad de los ciudadanos.

Es evidente que todos estos principios se quedarán en papel mojado si no se trasladan a la conducta de los funcionarios y se integran en sus criterios éticos de actuación. Sin perjuicio de desarrollos de propósito más general, como son las recomendaciones formuladas por la OCDE<sup>25</sup>, interesa a los efectos de este artículo destacar los siguientes puntos:

- a) Los códigos éticos deben incluir de forma explícita y diferenciada los criterios de conducta relacionados con el servicio a los ciudadanos y a los intereses generales. Los códigos éticos deben contener una mención detallada de las cuestiones que los funcionarios deben tener presentes en el desarrollo de su trabajo, sea cual fuere su naturaleza, pues no cabe suponer que la mera mención del “servicio a los ciudadanos” suscite en la práctica una comprensión total ni una interpretación uniforme de su contenido.
- b) Los funcionarios deben ser instruidos desde el momento mismo del ingreso en la Administración sobre estos criterios éticos y sobre la forma en que los mismos deben ser aplicados. Los funcionarios deben comprender perfectamente que el servicio a los ciudadanos no es un criterio subordinado o de segundo nivel y que la idea de autoridad o supremacía que confería a los funcionarios el modelo tradicional, a los “administradores” frente a los “administrados”, carece actualmente de vigencia.
- c) Los funcionarios deben incorporar estos criterios éticos activamente y de forma integral a su trabajo, contando para ello con la colaboración activa de sus superiores en todos aquellos casos en los que pudieran surgir conflictos con otros criterios éticos, sobre todo en aquellos supuestos en los que la aplicación automática de los procedimientos o la literalidad de las normas pudiera entrar en conflicto con los criterios establecidos sobre el trato a los ciudadanos.

23 Id. Artº 53

24 Ver en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-10566>

25 OECD 1998, *Recommendation of the OECD Council on Improving Ethical Conduct in the Public Service*,<sup>36</sup> Including Principles for Managing Ethics in the Public Service. <https://www.oecd.org/gov/ethics/Principles-on-Managing-Ethics-in-the-Public-Service.pdf>

- d) La aplicación de los criterios éticos relacionados con el servicio a los ciudadanos deben ser objeto de atención permanente por las instituciones de control interno de las organizaciones administrativas. Los resultados de este control deben ser puestos en conocimiento de la comisión de ética u órgano o autoridad equivalente, que también debe ser informado de los desajustes que puedan ponerse de manifiesto como consecuencia de la formulación de quejas o sugerencias por los ciudadanos.
- e) El servicio a los ciudadanos y a los intereses generales debe ser incluido entre los objetivos estratégicos de las organizaciones administrativas. Consecuentemente, los planes de objetivos deben tener presente la necesidad de avanzar en esta materia, desarrollándose líneas de objetivos específicas, así como una métrica que permita observar avances tangibles en esta materia, para que la misma no se limite a las meras declaraciones teóricas.

## 2.5. Algunas consideraciones particulares del ámbito tributario

Si nos preguntamos sobre los valores centrales que en el momento actual deberían condicionar los estándares éticos de las administraciones tributarias, podríamos hacer el siguiente resumen<sup>26</sup>:

- a) El valor de la **integridad personal** sigue siendo un elemento central, reforzado en el ámbito tributario por el carácter ejemplificador exigido a sus empleados.
- b) El valor del **cumplimiento estricto de las normas y los procedimientos**, procedente de la Administración tradicional, sigue teniendo vigencia, aunque como un valor en parte derivado del de centralidad del ciudadano al fijarse de forma creciente en los aspectos garantistas de los procedimientos tributarios.
- c) El valor de la **consecución de los fines últimos de la administración tributaria**, que no son otros que los de aplicar con equidad y justicia el sistema fiscal. Las conductas deben atender a los objetivos de la organización a la que se sirve, y no sólo a los objetivos genéricos, como serían las de la aplicación de las normas fiscales, el fomento del cumplimiento voluntario, y la lucha contra el fraude fiscal, sino también a los objetivos específicos determinados en los planes y programas de actuación, y de los razonamientos que establecen el vínculo entre estos objetivos específicos y los genéricos. Solo proporcionando esta visión global pueden guiarse las conductas en todos aquellos casos, ciertamente frecuentes, en los que no existen directrices ni soluciones predeterminadas.
- d) El valor de la **economía y eficiencia** sigue vigente, aunque también reformulado como derecho de los ciudadanos a una correcta utilización de los recursos que sufragan con sus impuestos.

26 Se trata de un intento de clasificación de valores más auto explicativo. Sobre un criterio de clasificación más abstracto y necesitado de explicaciones detalladas, puede verse el derivado del Informe Nolan, mencionado como los “siete principios de la vida pública” en Manuel Martínez Bargueño, *La ética, nuevo objetivo de la gestión pública*, en Revista de Gestión y Análisis de Políticas Públicas n.10. Septiembre / diciembre 1997, 29. <https://revistasonline.inap.es/index.php/GAPP/article/view/125/125>

- e) El valor de la “**centralidad del ciudadano**”, tanto como destinatario último de los recursos recaudados, como por su relación cercana e individual con el fisco, al que se hará referencia a continuación.

La aplicación del valor de la centralidad del ciudadano, considerado en su dimensión individual, tiene en el caso de la administración tributaria particulares dificultades por la naturaleza controladora y represiva de una gran parte de las actividades desarrolladas por sus funcionarios, actividades que son susceptibles de generar un cierto conflicto derivado de la necesidad de simultanear estas funciones represivas con otras de acercamiento y empatía con los ciudadanos con los que se relacionan.

A pesar de estas dificultades, sobre todo a partir de la última década del pasado siglo han surgido cambios que han obligado a las administraciones tributarias a adoptar progresivamente actitudes más cercanas a los valores de la centralidad de los ciudadanos. Veamos algunos de estos factores.

- a) En primer lugar, se producen cambios importantes a partir del momento en que prevalecen las tesis favorecedoras de actividades tendentes al “**cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias**”, reconociendo la insuficiencia de los planteamientos exclusivamente represivos. Esto suponía, entre otras cuestiones, favorecer la “comodidad” del cumplimiento, en la que se subsumen cuestiones tales como dar facilidades para el cumplimiento, desarrollar la información y asistencia a los contribuyentes, resolver sus dudas y simplificar los procedimientos<sup>27</sup>. A partir de este momento se han ido reforzando las “actividades de prestación de servicios” de las administraciones tributarias, antes muy secundarias, surgiendo dentro de las administraciones tributarias unidades organizativas cuya dedicación consiste en gran medida en atender de forma directa a las necesidades de los ciudadanos, reforzando con ello la idea de su centralidad.
- b) Aunque no es general, es frecuente que los códigos tributarios<sup>28</sup> de los países establezcan relaciones de **derechos y garantías de los contribuyentes**<sup>29</sup> que tienen muchos puntos de similitud entre ellas. Aunque sea difícil realizar una clasificación precisa de estos derechos, por lo general regulados muy asistemáticamente, pueden ser divididos en dos grandes bloques:
  - o **Derechos relativos a la posición de los ciudadanos en el procedimiento.** Se trata más de garantías procedimentales que de derechos reconocidos por la consideración especial que merecen los ciudadanos como centro de referencia de la gestión administrativa.

Entre estos derechos se incluyen el de conocer el estado de la tramitación de los procedimientos tributarios en los que sea parte interesada y obtener copias o certificaciones de las actuaciones realizadas o de los documentos presentados; la presunción de buena fe y del cumplimiento de sus obligaciones tributarias; el de obtener las devoluciones previstas en las leyes tributarias; el de formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley; el de ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo al dictado de la resolución; el de ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación y fiscalización, acerca de la naturaleza y el alcance de éstas; el de difusión de los medios de defensa que se pueden hacer valer contra

27 Claudino Pita Pallarés. “El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias” Revista de administración tributaria. Nº 12, marzo 1993. [https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista\\_12/cumplimiento\\_tributario\\_voluntario\\_pita\\_ciat.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_12/cumplimiento_tributario_voluntario_pita_ciat.pdf)

28 México va algo más lejos al contar con una norma específica: la Ley federal de los Derechos del Contribuyente. <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>

29 Es el caso, por ejemplo, de Bolivia, Chile, Costa Rica, México, España, Nicaragua o Perú. <https://www.ciat.org/codigos-tributarios/>

las resoluciones de las autoridades fiscales; o el de hacerse acompañar por un profesional competente en materia tributaria.

- **Derechos de los ciudadanos en cuanto tales.** Aquí se incluyen derechos que afectan a la esencia de ser ciudadano, tales como los de reserva y confidencialidad de los datos, informes o antecedentes que obtenga la administración tributaria; el de ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal de la administración tributaria; el de ser informados y asistidos sobre el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones, incluso a través de oficinas de atención presencial y reuniones de información, y a formular consultas a la Administración; el de la publicación actualizada y accesible de las normas y resoluciones fiscales así como de los criterios de la Administración; el de la simplicidad de los procedimientos y los formularios fiscales; el de ser informado acerca de la identidad y cargo de los funcionarios bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos; el de no aportar documentos que ya lo hubiesen sido con anterioridad; el de que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias; el de que las actuaciones que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa; el de la divulgación de los derechos del contribuyente; o el de plantear sugerencias y quejas sobre las actuaciones de la Administración.

Este segundo bloque de derechos “no procedimentales” constituirían la materialización práctica -no cerrada- del principio de centralidad del ciudadano en sus relaciones con la administración tributaria. Podría pensarse que allí donde están legalmente explicitados, sobra cualquier consideración respecto a los mismos en el plano de la ética distinto al principio del cumplimiento de las normas y de los procedimientos. Pero esto no es necesariamente cierto porque, por lo general, estos derechos se enuncian de forma muy genérica, con lo que resulta frecuente que su efectividad quede al buen juicio del funcionario que haya de aplicarlos y, dado que su incumplimiento apenas tiene efectos sustantivos sobre el procedimiento, entran automáticamente en juego los criterios éticos con que los mismos han de aplicarse en la práctica, que no son otros que los asociados con los valores de centralidad de los ciudadanos.

- c) Ya dentro del modelo de Administración generadora de valor, un avance destacable en la aplicación de la centralidad de los ciudadanos se produce cuando se establecen **instrumentos específicos de participación o colaboración activa de los ciudadanos y las empresas con la Administración.**

Algunos ejemplos de buenas prácticas en esta colaboración mediante fórmulas institucionalizadas son los siguientes:

- En España se creó en 1996 el **Consejo para la Defensa del Contribuyente**<sup>30</sup>, cuya regulación fue elevada al rango de Ley por el Artº 34.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que le confiere la función de velar por la efectividad de los derechos de los contribuyentes, atendiendo a las quejas por estos formuladas y realizando sugerencias y propuestas. El Consejo ha sido organizado nuevamente por el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre<sup>31</sup>, constituyéndose como un órgano colegiado de la Administración General del Estado de composición mixta; ocho vocales representantes de los sectores profesionales y

30 Ver en: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Consejo%20Defensa%20Contribuyente/Paginas/Consejo%20para%20la%20Defensa%20del%20Contribuyente.aspx>

31 Ver en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2009/BOE-A-2009-19438-consolidado.pdf>

académicos relacionados con el ámbito tributario y de la sociedad en general y cuatro vocales representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

- En los Estados Unidos de Norteamérica se creó en 1998 el “**Electronic Tax Administration Advisory Committee**” (ETAAC)<sup>32</sup>, como una de las medidas de salida a una importante crisis del Internal Revenue Service en la que fueron un factor desencadenante los problemas de la calidad y el trato a los ciudadanos por parte de dicha institución. El ETAAC es un foro público organizado de participación social de representación múltiple que tiene como objetivo proporcionar apoyo en el desarrollo e implementación de la estrategia organizacional del IRS para la administración electrónica tributaria.
- En México se reguló en 2006 la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**<sup>33</sup>, para la protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes que lo soliciten en materia fiscal y administrativa, y la realización de propuestas de modificaciones normativas y legales, identificación e investigación problemas sistémicos y realización de recomendaciones. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa, la prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se regulan en una Ley Orgánica. El Órgano de Gobierno se encuentra integrado por el procurador de la defensa del contribuyente y seis consejeros independientes, los cuales son designados por el Ejecutivo Federal, tomando en cuenta a los representantes de las principales universidades del país, representantes de asociaciones profesionales y de las principales cámaras empresariales, quienes además deben contar con amplia experiencia en materia tributaria. El cargo de consejero es honorífico y será por un periodo de hasta cuatro años.
- En España, en 2008 se inició una línea cooperativa mediante la creación del **Foro de Grandes Empresas**<sup>34</sup>, una plataforma de encuentro y debate con los grandes contribuyentes para analizar los principales problemas que se plantean en la relación entre las grandes empresas y la administración tributaria. El foro ha aprobado un Código de buenas prácticas tributarias, al que se han adherido más de 150 grandes empresas.

## 2.6. Conclusiones

La evolución de las administraciones públicas muestra que la posición de los ciudadanos ha variado con el paso del tiempo. Siendo súbditos, administrados, clientes, usuarios o ciudadanos, las personas han sido observadas por el funcionariado con lentes distintas, proporcionadas por el modelo de Administración en que desempeñaban sus tareas. De hecho, la consideración del ciudadano como “centro y beneficiario de la gestión pública”, que a muchos parece tan obvia, no es sino un fenómeno reciente y, en muchos casos, es más una tendencia que una realidad.

Por diversas razones, la evolución está ya iniciada, y muestras hay de sobra en ámbitos de administración tan complejos como es el tributario, pero por razones culturales o de conflicto entre valores, el avance no está asegurado. Por ello, tal como se defiende en este artículo, debería acometerse la incorporación

32 Ver en: <https://www.irs.gov/newsroom/electronic-tax-administration-advisory-committee-etaac>

33 Ver en: <http://www.prodecon.gob.mx/>

34 Ver regulación y documentación en [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos/\\_Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_Grandes\\_Empresas/Foro\\_Grandes\\_Empresas.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos/_Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Foro_Grandes_Empresas.shtml)

de los valores de centralidad de los ciudadanos a los códigos éticos, con el objetivo último de que los funcionarios no sólo conozcan estos valores, sino que los interioricen y cuenten con criterios para resolver equilibradamente los conflictos a los que, inevitablemente, se van a enfrentar en la gestión pública moderna.

# Capítulo 3

## BUEN GOBIERNO, INTEGRIDAD Y RESPONSABILIDAD CORPORATIVA

*Ángel Bizcarrondo Ibáñez*

### 3.1. Marco general

La preocupación por las cuestiones relativas al gobierno de las organizaciones públicas y privadas ha estado presente de un modo creciente desde el final de la Segunda Guerra Mundial y ha cristalizado en la creación de numerosos institutos públicos, organismos independientes, departamentos especializados en universidades y escuelas de negocios, así como en otras iniciativas que han dado lugar a una proliferación de estudios, análisis y propuestas. Esta situación potenciada por la revolución tecnológica y el avance de la globalización, que ya se había acelerado en el último periodo del siglo XX, ha experimentado un nuevo impulso en el presente siglo.

El interés por los problemas que plantea el buen gobierno no se limita al espacio público, sino que afecta muy directamente al ámbito privado. El movimiento reformador tuvo su origen en el mundo anglosajón, pero se ha expandido con gran rapidez a otras latitudes. La calidad del gobierno de las organizaciones según el consenso actual constituye un factor esencial para evitar la corrupción y asegurar la prosperidad de los países.

Las administraciones tributarias presentan especificidades que se resisten a ser condensadas en la extensión limitada de este capítulo, por lo que se expondrán únicamente las características que se consideran fundamentales. Acaso una de las particularidades de estas organizaciones sea la confluencia de aspectos contradictorios como reflejan en su obra: *The Crisis in Tax Administration*, Henri Aaron y Joel Slemrod: “La administración tributaria representa simultáneamente uno de los temas más aburridos y una de las funciones del gobierno que provocan las más intensas emociones”. Las reflexiones que siguen además de fragmentarias no pueden eludir este carácter paradójico del que son rehenes las administraciones tributarias.

### 3.2. El buen gobierno de las administraciones públicas

La administración tributaria está inserta en el complejo entramado de las administraciones públicas por lo que el concepto de buen gobierno ha de entenderse dentro de este marco de referencia. La noción de buen gobierno referido a estos entes es más sencilla de entender que de precisar como muestra el hecho de que los intentos de definición se han orientado a describir sus rasgos característicos más que a expresar una unidad de significado. Así sucede en la definición contenida en el *Diccionario de Español Jurídico* de la RAE: “Acomodación de la actividad desarrollada por las administraciones y organismos de

*ella dependientes, así como otros organismos públicos en lo que concierne a sus actividades administrativas, a los principios de transparencia, dedicación al servicio público, imparcialidad, igualdad y corrección en el trato a los ciudadanos, responsabilidad, reserva, así como el respeto a los derechos fundamentales y a las libertades públicas”.*

Tal pluralidad de conceptos puede inducir a confusión porque algunos de ellos se solapan entre sí, otros son reiterativos, algunos incurren en contradicción si no se precisa su alcance, como ocurre con los principios de transparencia y reserva. Por otra parte, estos criterios no son absolutos y deben ser ponderados en función de las circunstancias de cada caso y los posibles conflictos entre ellos. En términos generales, podemos concluir afirmando que una definición tan pormenorizada como la formulada por el *Diccionario de Español Jurídico* contribuye escasamente a proporcionar una idea integrada de la noción de buen gobierno.

En lugar de establecer una definición del buen gobierno por enumeración de sus atributos cabe hacerlo en consideración a sus fines. Gobernar significa, en síntesis, adoptar decisiones y hacerlas cumplir, en consecuencia, el buen gobierno implica adoptar buenas decisiones y aplicarlas con el menor coste posible. De acuerdo con este planteamiento las claves para su definición serían entonces: ética y eficiencia. Por otra parte, estudios solventes basados en un amplia muestra de datos han puesto de relieve evidencias empíricas de que hay una clara correlación entre ambos principios.

### 3.3. Política y administración tributaria

Las administraciones tributarias forman parte de una estructura organizativa en cuya cúspide está el gobierno de la nación y, además, desempeñan funciones que entrañan un alto grado de especialización con la consiguiente exigencia de una elevada capacitación de los profesionales que la sirven.

Estas características demandan una estructura organizativa que cumpla dos exigencias básicas. En primer lugar, es preciso delimitar con claridad las funciones políticas y administrativas de modo que se eviten los riesgos de interferencias indeseables. En segundo lugar, es imprescindible que el sistema de captación de sus funcionarios o agentes responda a los requerimientos de formación técnica e independencia funcional que aseguren la competencia e imparcialidad en el ejercicio de sus funciones.

En la práctica los modelos organizativos de las administraciones tributarias son muy diversos, como ocurre con los sistemas de gobierno con los que se relacionan, por lo que no sería oportuno proponer una fórmula universalmente válida, con independencia de la situación política, económica o social de cada Estado. No obstante, pueden establecerse algunas recomendaciones extraídas del análisis crítico de la experiencia disponible.

El buen gobierno de las instituciones es clave para lograr sociedades justas, prósperas e igualitarias, pero, a su vez, ha de estar sustentado en comportamientos y hábitos sociales virtuosos. Es decir, tiene que existir reciprocidad entre las conductas de los ciudadanos y de las instituciones, porque las sociedades constituyen un entramado de relaciones mutuas que se potencian y amplifican permanentemente entre sí, para bien o para mal, de modo que la calidad del gobierno de las instituciones dependerá de modo decisivo de las condiciones de la sociedad de la que forman parte.



Un aspecto fundamental sobre el que existe amplia coincidencia es la importancia de encontrar un equilibrio entre las funciones asignadas a los políticos y a los funcionarios para mejorar el gobierno. En una reciente publicación, 2018: *Organizando el Leviatan*, Carl Dahlstrom y Víctor Lafuente llevan a cabo un estudio comparado entre numerosos Estados para llegar a la conclusión de que en los países donde los funcionarios son reclutados por sus méritos las administraciones públicas actúan mejor y con mayor imparcialidad que aquellos donde los empleados públicos deben sus puestos a compromisos políticos.

En términos menos académicos y más humorísticos recuerda la reformulación del principio de Arquímedes que hizo un buen conocedor de los tortuosos laberintos del poder en organismos públicos cuando están afectados por la confusión entre funciones políticas y administrativas: *“Todo militante partidista sumergido en una organización politizada experimenta un empuje ascendente que equivale al número de profesionales independientes que desaloja”*.

En definitiva, políticos y funcionarios participan en un propósito común por lo que la clave de su eficacia reside en la cooperación entre las esferas política y administrativa, para lo que se requiere entendimiento y respeto mutuo. El logro de este objetivo exige, además de un sistema organizativo que delimite con precisión los respectivos cometidos, contar con una administración servida por equipos profesionales altamente cualificados que aseguren la competencia técnica en el ejercicio de sus funciones y que actúen como una frontera virtual para evitar injerencias indebidas. Esta argumentación aplicable a toda la administración resulta de decisiva importancia para la administración tributaria.

## Integridad

La integridad es un rasgo comúnmente aceptado como fundamental para acreditar el buen gobierno. Sin duda, este término posee la resonancia prestigiosa de lo verdadero, lo consistente, lo auténtico. Está cargado de connotaciones positivas, sin embargo, no es fácil encontrar, ni siquiera en la literatura especializada, una definición satisfactoria.

En un cuidado trabajo las profesoras Bosch y Cavallotti, de la UIC de Barcelona, parten de la misma convicción expuesta de que no existe una definición generalmente aceptada, por lo que se proponen una aproximación al concepto a partir de la consideración de cuatro características, sobre las que existe coincidencia entre una larga nómina de autores que se han ocupado del tema: justicia, coherencia, rectos principios y recta motivación.

Acaso sea la coherencia, entendida como la coincidencia entre lo que se piensa y lo que se hace, la característica que mejor identifica el concepto de integridad. No obstante, si la coherencia fuera despojada de su significación ética, dejaría de ser un valor porque podría constituir tanto una virtud como una perversión. Prueba de ello es que muchos tiranos a lo largo de la historia han sido extremadamente coherentes, sin dejar de ser unos depravados.

No basta la coherencia para que podamos considerar la integridad como una cualidad, es necesario que vaya acompañada por la rectitud de criterio que determina que el comportamiento sea, no sólo consistente, sino justo y equitativo. La equidad tiene una gran importancia en la gestión de los tributos, entre otros motivos, porque al ser limitada la capacidad de comprobación es necesario que la elección de los contribuyentes sometidos a control responda a criterios de selección rigurosos.

La integridad es un atributo eminentemente personal que no puede ser trasladado automáticamente a un ámbito colectivo, por lo que es más adecuado para determinar la conducta de los funcionarios que la de las administraciones, aunque puede también ser aplicado a las organizaciones si se observa desde la perspectiva de la justicia y la equidad.

## Transparencia

La transparencia constituye una exigencia derivada del concepto mismo de democracia porque la adopción de decisiones requiere, con carácter previo, disponer de la información necesaria para formar un criterio bien fundado y, por ello, los ciudadanos tienen derecho a conocer todos los hechos relevantes para el ejercicio del voto y el posterior control político.

El principio de transparencia no es un principio absoluto porque entra en concurrencia con otros con los que podría colisionar si no se modulase su aplicación. La transparencia es una cualidad, pero también lo es la discreción y ello obliga a compaginar equilibradamente los principios de transparencia y de reserva. El deber de reserva es particularmente trascendente en el ámbito tributario porque el contribuyente está obligado a desvelar sus datos personales en la medida en que son necesarios para fijar la cuantía de su aportación y por la misma razón tiene derecho a exigir la confidencialidad de la información suministrada y la total discreción sobre las actuaciones que de los procesos de comprobación se pudieran derivar.

La transparencia es, por tanto, un principio que trata de proteger el interés general, pero está subordinado en su aplicación al respeto a los derechos personales de reserva y discreción. Por otra parte, la demanda irrestricta de transparencia puede inducir a los gobiernos a centrar su dedicación en los aspectos que son objeto de escrutinio y desatender otros, acaso más importantes, menos expuestos al conocimiento público por encontrarse en una zona de penumbra informativa.

En el ámbito tributario el principio de transparencia tiene perfiles propios derivados de la complejidad de las normas fiscales que conduce a situaciones de incertidumbre en la interpretación del derecho tributario con los consiguientes riesgos para el contribuyente. Los sistemas de consulta previa que permitan aclarar cuestiones dudosas o la publicación de los criterios administrativos que hayan sido fijados en las contestaciones representan instrumentos eficaces para facilitar el cumplimiento tributario. Como también lo constituye la información sobre el estado de los expedientes en curso especialmente cuando los procedimientos se alargan en exceso.

Además de la imprescindible información sobre criterios interpretativos de las normas y sobre los datos concretos que afectan a cada contribuyente, las administraciones tributarias deben publicar todos los antecedentes agregados que permitan conocer la eficacia de su funcionamiento como base para la rendición de cuentas. Por otra parte, la divulgación del arsenal de datos debidamente elaborados de que dispone la administración tributaria constituye una de las principales fuentes de información económica de cada país.

## Responsabilidad

La apelación a la responsabilidad está firmemente instalada en el sistema de referencias con el que nos enfrentamos a la vida. Sin embargo, esto no ha sido siempre así. El término responsabilidad es de uso relativamente frecuente. *El Breve diccionario etimológico de la lengua castellana*, de Joan Corominas, data la primera aparición documentada de responsable en 1737 y aún es posterior el uso del término responsabilidad, con un significado restringido que se limita a “*La obligación de reparar y satisfacer por sí, o por otro cualquier pérdida o daño.*”, tal como figura en la edición del diccionario de la RAE de 1803.

El concepto de responsabilidad moral fue acuñado mucho después, a finales del siglo XIX, probablemente como consecuencia de la reflexión filosófica que tuvo lugar en esa época, y se recogió por primera vez en la edición del diccionario de la RAE de 1925, al dar entrada a la acepción: “*Cargo u obligación moral que resulta para uno del posible yerro en cosa o asunto determinado*”.

Una de las características más sobresalientes del concepto de responsabilidad es que ha experimentado un proceso claramente expansivo desde su formulación originaria. Se es responsable de lo que se hace, pero también de lo que no se hace si se está obligado actuar. Además, la responsabilidad es exigible por las consecuencias de los actos, pero también se es responsable de saber lo que se debe hacer o evitar, tanto en el plano jurídico como en el moral, sin que se pueda invocar como justificación de la conducta ignorancia o desconocimiento.

En un nivel superior de exigencia, la responsabilidad se extiende más allá de los propios actos y alcanza a los de otras personas vinculadas por una relación de dependencia, tal como ocurre con las llamadas responsabilidades políticas o las calificadas como responsabilidad *in eligendo* o *in vigilando*. Actualmente se tiende a responsabilizar a las personas no sólo por lo que hacen, sino, incluso, por lo que les pasa. No es suficiente actuar correctamente, se requiere conseguir un resultado, de modo que el éxito se ha convertido un imperativo en el ámbito político, social y empresarial.

Para captar la esencia del concepto y entender su fuerza expansiva conviene explorar en su etimología cuyo origen se sitúa en el término latino *respondere*, construido por el prefijo *re-* y la palabra *spondere*, que significa ‘jurar’, ‘comprometerse’, ‘obligarse’; de la misma raíz que *esposo*, *esponsales*, *desposar*, de donde podría derivarse un sentido más amplio para definir como responsable a quien es capaz de adquirir obligaciones y, en consecuencia, contrae el deber de responder por ello.

La raíz etimológica nos muestra, como en el rostro de Jano, las dos caras del término orientadas en direcciones opuestas: la capacidad de comprometerse y la correlativa obligación de responder del cumplimiento. Dicotomía que explica los sentimientos encontrados de confianza y temor que provoca su mera enunciación. Aspiramos a la responsabilidad porque representa una ampliación de nuestras posibilidades y, al mismo tiempo, rehuimos su exigencia porque nos somete a una situación de dependencia respecto de quien nos la puede demandar.

Esta dualidad se manifiesta con claridad en la función pública donde la asunción de responsabilidades es percibida, en general, como riesgo y no como oportunidad. Sin duda opera la creencia, en absoluto infundada, según la cual cuando poco o nada cabe esperar del acierto más vale abstenerse de actuar para evitar las consecuencias de un posible error. Esta percepción negativa impregna el lenguaje común entre funcionarios, que por impremeditado resulta muy revelador de la actitud subyacente, en el que es

frecuente el uso de expresiones como “incurrir en responsabilidad”, “exonerar de responsabilidad” o la aterradora “expediente de responsabilidad”. La responsabilidad no es concebida como una facultad que amplía la esfera de actuación del funcionario y le permite adoptar decisiones, sino como una amenaza que debe ser evitada a toda costa. Ante todo, hay que “salvar la responsabilidad”.

La responsabilidad es el reverso de la libertad, por esa razón el modo más eficaz de eludir la responsabilidad consiste en restringir la libertad y este es uno de los riesgos que acechan al procedimiento administrativo, que al establecer una fórmula de conducta obligada libera de responsabilidad al actuante cuando se limita a cumplir lo establecido. Por supuesto, esta consideración no cuestiona el carácter imprescindible del procedimiento como cauce reglado de la actuación administrativa y garantía del contribuyente, sino que censura su utilización torticera como instrumento para trasladar indebidamente la responsabilidad desde el funcionario al procedimiento.

Este fenómeno cuando se extiende conduce al vicio del formalismo que consiste en generar una superabundancia de normas procedimentales que proporcionen una cobertura de responsabilidad del funcionario, lo que paradójicamente favorece la arbitrariedad. La capacidad de las normas formales para servir como escudo protector fue detectada por Paul Valery agudo observador de la realidad de su tiempo que nos legó esta sentencia: “Un hombre competente es el que se equivoca según las reglas.”

No siempre se puede eludir la responsabilidad, entonces cabe utilizar una estrategia alternativa consistente en diluirla entre diversos funcionarios, de manera que en un eventual control posterior sea muy difícil establecer una atribución de responsabilidades personales. Esta maniobra permite dar una apariencia de formalidad a lo que simplemente es un artificio, porque toda responsabilidad, excepción hecha de la responsabilidad moral, es intersubjetiva; se es responsable de algo ante alguien que está legitimado para exigir esa respuesta. Esta función se entorpece hasta hacerse inoperante cuando la responsabilidad se fracciona entre diversos agentes.

La administración tributaria tiene su propia responsabilidad, distinta de la responsabilidad de sus funcionarios. Para definir el contenido y el alcance de la responsabilidad administrativa es necesario atender a dos cuestiones: de qué responder y ante quién. La primera cuestión ha sido tratada ampliamente en este capítulo. La segunda merecería un capítulo propio porque es más sencilla de formular teóricamente que de responder en la práctica.

En primer término, porque la exigencia efectiva de responsabilidades es una asignatura pendiente de algunas democracias. No se trata de un rasgo específico de la administración tributaria, más bien al contrario, sin embargo, pese a los importantes avances experimentados en los últimos años no puede abstraerse de la realidad circundante. Una vez más el lenguaje, que expresa y conforma las más íntimas creencias desvela una débil sensibilidad sobre este concepto. En el ámbito anglosajón existe una actitud mucho más rigurosa en la demanda de explicaciones a las instituciones públicas, para la que se ha acuñado un término específico que no tiene correspondencia en nuestra lengua: *accountability* - diferente de *responsibility*, referido a la responsabilidad personal-, cuyo significado podría traducirse por ‘rendición de cuentas’ o ‘transparencia’.

Es necesario que arraigue la convicción de que la administración tributaria no es sólo responsable ante una única instancia, sino que debe responder a una pluralidad de entes diversos: la sociedad a la que sirve, el nivel de gobierno del que depende y el parlamento si fuera requerida para ello. Esta responsabilidad no puede entenderse como un acto ritual de rendición de cuentas que se celebra con carácter periódico,

sino como una actitud permanente que impregna su quehacer cotidiano y se manifiesta en todas sus actividades. La responsabilidad es la contrapartida de la extraordinaria confianza que la sociedad ha depositado en ella.

## Imparcialidad

*Nec spe, nec metu.* Un lema clásico cuya traducción literal sería “sin esperanza ni miedo”, el término *spe* ha de ser entendido, no como esperanza, sino como “esperar en propio interés” y con esa interpretación, aunque empleada en sentido negativo, constituye la fórmula preferida por los jueces ingleses para formular su juramento.

Sin miedo y sin esperar provecho personal, así deben actuar los funcionarios públicos para cumplir con el principio de imparcialidad. Esta obligación se corresponde con el derecho de los ciudadanos a una administración neutral y es particularmente exigible a quienes aplican el sistema tributario por la naturaleza de su función y por las consecuencias de sus resoluciones.

El término imparcialidad puede entenderse, tanto desde el punto normativo, en el sentido de que el régimen jurídico de la administración responda a este principio, como desde la perspectiva de su aplicación: es decir, que la actuación de los funcionarios sea acorde con esa exigencia.

Es habitual que las normas constitucionales den cabida a este principio. La Constitución Española lo consagra en el artículo 103.1. “La Administración Pública sirve con objetividad a los intereses generales...” y en otro apartado del mismo artículo referido a los funcionarios públicos dispone: “La ley regulará (...) las garantías para la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones”. Adviértase que el mandato es de objetividad e imparcialidad, lo que implica un trato equilibrado a todos los intereses afectados, sean públicos o privados. La neutralidad impide que se sacrifique el interés general en beneficio de los particulares, pero del mismo modo se exige lo contrario: que no se vulneren los derechos individuales al servicio del interés general.

Existe en el funcionamiento de los órganos tributarios una reconocible propensión a la defensa prioritaria del interés general, tal como se desprende de la observación del lenguaje habitual, en el que abundan expresiones tales como: “pues si el contribuyente no está de acuerdo que vaya a los tribunales”, “yo estoy aquí para defender los intereses del Tesoro”, o la más arcaica “yo soy muy pro-fisco” y otras similares, lo que sustenta la creencia frecuente de que en caso de duda y, aún sin ella, estaría justificado un trato asimétrico si fuera en favor de la hacienda pública. Sin embargo, no sería éste el modo correcto de proceder.

Es comprensible que en la tarea de encontrar un equilibrio siempre huidizo entre lo general y lo particular, el funcionario se incline por lo primero, entre otras razones porque entraña menores riesgos personales, pero los hábitos por muy extendidos que estén no necesariamente reflejan el comportamiento adecuado.

La obligación de la administración tributaria es servir con objetividad al interés general y este deber implica, por supuesto, la defensa de lo público. Precisamente por esta razón se confiere a la administración una posición jurídica preeminente, pero esa prerrogativa tiene un límite que impide desconocer o vulnerar los derechos individuales. Encontrar el obligado equilibrio entre todos los intereses afectados,

públicos y privados, es el reto al que se enfrentan los funcionarios tributarios para cumplir el principio de imparcialidad. *Nec spe, nec metu*.

## Eficiencia

Resulta un tanto artificiosa la distinción convencional entre eficacia y eficiencia. Según el autorizado criterio de FUNDÉU, eficaz tiene el significado de “capaz de lograr o producir el efecto propio o el esperado”, mientras que eficiente sería quien es: “capaz de lograr un objetivo con economía de medios”. De acuerdo con esta interpretación el eficiente conseguiría, al igual que el eficaz, el resultado pretendido, pero con mejor rendimiento. Así entendido la eficiencia comprendería la eficacia al coste óptimo. Más allá de consideraciones académicas en lo sucesivo se utilizarán indistintamente a ambas expresiones con el sentido de eficiencia.

La eficiencia en la aplicación del sistema fiscal tiene una expresión clara: consiste en el cumplimiento efectivo de la normativa tributaria con los menores costes posibles, directos e indirectos. Evidentemente en el logro de este objetivo es determinante la actuación de la administración tributaria, pero su consecución no depende exclusivamente del buen funcionamiento de esta organización, porque hay otros factores relevantes que condicionan la observancia de las normas tributarias.

Las razones que explican el comportamiento de las personas ante el pago de impuestos obedecen a dos motivos básicos, o a una combinación de ambos: la convicción o el miedo. Es decir, se contribuye por considerarlo un deber cívico o por temor a las consecuencias derivadas del incumplimiento en forma de penas o sanciones, en consecuencia, confluyen en la respuesta de los ciudadanos factores positivos y negativos de diversa naturaleza, cuyas causas debemos analizar.

Todo sistema tributario debe responder a dos preguntas básicas: cuánto recaudar y cómo distribuir la carga total entre cada ciudadano. No obstante, la esencial función recaudatoria no es el único objetivo a considerar porque la hacienda pública moderna se ha construido desde la convicción doctrinal de que un sistema fiscal debe atender a otros fines de política económica y social, tales como el desarrollo, la estabilidad económica o la más justa distribución de la renta y la riqueza.

En consecuencia, existen dos factores básicos para conseguir el cumplimiento por convicción. Por una parte, el convencimiento social compartido sobre la justicia del sistema y su adecuación a los objetivos establecidos; por otra parte, la conciencia cívica de los ciudadanos y su compromiso con la sociedad de la que forman parte. Los impuestos, en último término, son el precio que pagamos por vivir en una sociedad bien organizada. Cuanto más ajustado se considere este coste más dispuesto estará el contribuyente a soportarlo.

Corresponde al arte de la política encontrar ese difícil equilibrio entre la aspiración al ideal y lo que se considera posible, porque la actividad pública obliga a una permanente transacción entre los deseos y la realidad. La articulación normativa del sistema fiscal enfrenta el deseo de los gobiernos de obtener recursos financieros ilimitados con la proverbial resistencia de los ciudadanos a soportar tributos.

Es competencia del legislador elaborar un entramado jurídico justo y equitativo y corresponde al gestor tributario aplicar con rigor y objetividad las leyes que el parlamento ha aprobado. Este motivo justifica la insistencia en la necesidad de delimitar nítidamente las esferas política y administrativa para favorecer el buen gobierno.

La preocupación por la aceptación social de los tributos ha estado presente desde antiguo, incluso en periodos absolutistas; Jean-Baptiste Colbert, ministro de Luis XIV, además de político fue un excelente gestor público que nos legó un conjunto de reflexiones, expresión de sabiduría práctica, en las que se refirió con certero sentido del humor a los tributos: “El arte de los impuestos consiste en desplumar al ganso de forma que se obtenga el mayor número de plumas con el menor ruido posible”.

La sentencia de Colbert es una metáfora cruel, reflejo de la mentalidad de su tiempo e incompatible con la sensibilidad actual, pero ilustra sobre la conveniencia de que los tributos sean en la medida de lo posible indoloros. Puede parecer cínica esta recomendación, pero el instinto antifiscal está inscrito en la condición humana según dejó constancia un ilustre jurista francés, Paul Godemet. “El hombre que a lo largo de la historia ha acudido cantando a los campos de batalla donde podría encontrar la muerte, ha tenido que ser generalmente arrastrado al pago de los tributos”.

La eficiencia de la administración tributaria consiste en recaudar el máximo admisible al menor coste posible y se calcula convencionalmente de modo indirecto por estimación del fraude fiscal, es decir, por evaluación de lo que se deja de recaudar. Ocurre que este indicador es muy difícil de establecer con exactitud por referirse a un fenómeno opaco por naturaleza y porque el propio concepto de fraude es impreciso.

Es fundamental que los estudios sobre el fraude sean rigurosos y se difundan con cautela porque conforman la opinión pública sobre la eficacia de la administración tributaria dado que los ciudadanos tienden a ajustar su comportamiento en función de ese juicio. La convicción de la existencia de un fraude generalizado inducirá la propensión al fraude individual. En este caso se cumple una de las discutidas interpretaciones del principio de incertidumbre de Heisenberg según la cual la mirada del observador influye en lo observado.

La clave de la eficacia, en contra de lo que se afirma frecuentemente con ligereza, no es la “lucha contra el fraude” sino la “prevención del fraude”, es decir, lo decisivo es evitar que el fraude llegue a producirse. Si aceptáramos la hipótesis de que en un comportamiento puramente racional los contribuyentes adaptarán su estrategia de cumplimiento a la valoración que hagan sobre la capacidad de la administración tributaria para exigírselo, habrá que convenir en que las medidas preventivas han hecho mucho más por la erradicación del fraude que las actuaciones correctoras.

La experiencia disponible permite afirmar que la combinación de dos factores: tecnificación de la sociedad e informatización de la administración tributaria, han sido determinantes para la reducción del fraude tributario. Sin duda este es el camino más eficaz y probablemente más económico pues reduce la incertidumbre y los riesgos y costes de cumplimiento para los contribuyentes. Asociada a esta idea está la necesidad de contar con equipos profesionales en número suficiente, bien seleccionados, con planes de carrera bien definidos y un sistema de incentivos estimulante.

## 3.4. Conclusiones

Para terminar, algunos apuntes a modo de síntesis final. Las cuestiones relativas al buen gobierno en el ámbito político, administrativo y empresarial suscitan actualmente un gran interés y se han materializado en múltiples iniciativas, que en el caso de las administraciones tributarias se concretan en la publicación de disposiciones de diverso rango para definir los principios de una correcta gobernanza, la aprobación de Códigos Éticos y de Conducta y la constitución de órganos específicos para asegurar el cumplimiento de los principios establecidos.

El concepto de buen gobierno se explica generalmente a partir de sus atributos, lo que, debido a que estos requisitos son múltiples y variados, da origen a una diversidad de definiciones de imposible reconducción a un esquema común. Con el objeto de lograr la necesaria síntesis partimos de la consideración de que el buen gobierno significa adoptar buenas decisiones y hacerlas cumplir con los menores costes posibles. De acuerdo con este planteamiento las claves para su definición serían: ética y eficiencia.

El buen gobierno de las instituciones es clave para lograr sociedades justas, prósperas e igualitarias, pero, a su vez, ha de estar sustentado en comportamientos y hábitos sociales virtuosos. Tiene que existir reciprocidad entre las conductas de los ciudadanos y de las instituciones, porque las sociedades constituyen un entramado de relaciones mutuas que se potencian y amplifican permanentemente entre sí, de modo que la calidad del gobierno de las instituciones dependerá de modo decisivo de las condiciones de la sociedad de la que forman parte.

Las administraciones tributarias forman parte de una estructura organizativa en cuya cúspide se encuentra el gobierno de la nación y desempeñan funciones que requieren un alto grado de especialización. La combinación de ambas condiciones demanda una estructura organizativa que cumpla dos exigencias básicas: en primer lugar, clara delimitación de las funciones políticas y administrativas de modo que se eviten las interferencias indeseables; en segundo lugar, un sistema de captación de sus funcionarios o agentes que responda a los requerimientos de formación técnica e independencia funcional con el fin de asegurar la competencia e imparcialidad en el ejercicio de sus funciones.

El desarrollo del capítulo transcurre en torno a los dos ejes en los que se ha estructurado el concepto de buen gobierno: ética y eficiencia. Desde la perspectiva ética, se analizan los principios de integridad, transparencia, imparcialidad y responsabilidad, por considerar que son esenciales para el ejercicio de las funciones de la administración tributaria. En aras de la deseable simplificación se han quedado fuera otras consideraciones porque atrapados en el dilema de elegir entre lo comprensible y lo complejo hemos optado por este esquema limitado. Como dijo Paul Valery: “Lo simple es falso, pero lo que no es sencillo es inútil”.

La eficiencia en la aplicación del sistema fiscal tiene una expresión clara que consiste en el cumplimiento efectivo de la normativa tributaria con los menores costes posibles, directos e indirectos. Evidentemente en el logro de este objetivo es determinante la actuación de la administración tributaria, pero su consecución no depende exclusivamente del buen funcionamiento de esta organización, porque hay otros factores relevantes que condicionan la observancia de las normas tributarias, tal como se analiza en el punto dedicado a esta cuestión.



La pretensión de condensar en unas cuantas notas una materia tan extensa y compleja como la que se plantea en este capítulo es un propósito utópico, cómo también lo es, conseguir un buen gobierno. La utopía es, sin embargo, imprescindible. No porque sea alcanzable, que ya sabemos que no lo es, sino porque al fijar una meta, nos ayuda a encontrar la ruta que debemos seguir. El texto que antecede es insuficiente para describir completamente esa vía, pero como ocurre en los mapas señala algunos hitos que pueden ser útiles para orientarse o para abrir nuevos caminos.





## **SEGUNDA PARTE**

# La corrupción y el cumplimiento voluntario



# Capítulo 4

## APROXIMACIÓN AL FENÓMENO DE LA CORRUPCIÓN

*Juan F. Redondo Sánchez*

### 4.1. Concepto, tipología y formas de corrupción

Si revisamos los estudios de los investigadores, instituciones internacionales y organizaciones no gubernamentales observamos que no existe unanimidad en torno al concepto de corrupción, lo que no es necesariamente negativo. Es quizá el reflejo de que estamos ante un fenómeno complejo y con numerosas aristas que complican y dificultan una definición que, además, podría limitar su alcance o significado.

La definición más compartida, que sirve como punto de partida, es la que considera la corrupción como *el abuso del poder público para obtener una ventaja ilegítima en beneficio privado* enfocándose, por tanto, en las prácticas corruptas que afectan a los responsables y funcionarios públicos.

Identificar los diferentes tipos de corrupción puede ayudar a comprender el fenómeno. La publicación del Banco Mundial “*Performance, Accountability and combating corruption*” distingue:

- Corrupción **burocrática**, en la que agentes públicos aislados abusan de su posición demandando “comisiones”, malversando caudales públicos o solicitando favores personales.
- La “**gran corrupción**” que se manifiesta en el robo o malversación de enormes cantidades de recursos públicos por personas del ámbito político o de la élite de la administración.
- La “**captura del Estado**” en la que el sector privado colusiona con el sector público en beneficio mutuo. Esta captura del Estado coexiste con otras formas de corrupción en la que los oficiales o agentes públicos extorsionan en su propio beneficio al sector privado y finalmente,
- **Cientelismo**, patrocinio político, paternalismo en los que la corrupción existe cuando los funcionarios u oficiales públicos abusan de su posición para prestar asistencia a sus “clientes”, beneficiar a su etnia o región, grupo social, etc.

Desde otro punto de vista, Admunsen (1997) ahonda en estas tipologías y destaca la “tendencia a la colectivización” de la corrupción de modo que el comportamiento individual se extiende y generaliza hacia un comportamiento colectivo. Cuanta más corrupción existe, más aceptación social tiene.

También se distingue entre la corrupción “desde abajo” o “desde arriba” ya que, en términos agregados, la corrupción puede generar un flujo de recursos desde la sociedad al Estado (corrupción extractiva) o del Estado a la sociedad (corrupción distributiva).

En cualquier caso, como indica Vito Tanzi (1998) este concepto de la corrupción -el abuso del poder público en beneficio privado- implica que el concepto es algo más amplio que el pago de sobornos, pero no quiere decir que no exista corrupción en el sector privado o que, por ejemplo, no exista corrupción en la práctica de regalos que, en muchos casos, puedan estar socialmente aceptados.

También ayuda a comprender el fenómeno identificar las distintas formas en las que se explicitan los actos de corrupción:

- Sobornos, considerando como tales los pagos ofrecidos o recibidos en una relación de corrupción, bien sea una cantidad fija bien un porcentaje pagados a funcionarios o empleados públicos por quienes contratan con el sector público.
- Malversación o el robo de fondos públicos por quienes están a cargo de su administración.
- Fraude, en la que el responsable político o administrativo manipula el flujo de información en beneficio privado.
- Extorsión, en el que la captación de dinero u otros recursos está acompañado del uso de la fuerza o la violencia.
- Favoritismo, que implica la privatización tendenciosa y sesgada de los recursos públicos.

Ante las dificultades para establecer una definición, la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (CNUCC)<sup>35</sup> opta por proporcionar un listado de conductas -tanto referidas a sector público como al sector privado- que los Estados partes deberán tipificar como delito.

Este listado -que reproducimos a continuación - nos sirve como guía para entender qué es la corrupción y abarca los siguientes tipos o conductas:

### **Artículo 15. Soborno de funcionarios públicos nacionales**

*Cada Estado Parte adoptará las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometan intencionalmente:*

*a) La promesa, el ofrecimiento o la concesión a un funcionario público, en forma directa o indirecta, de un beneficio indebido que redunde en su propio provecho o en el de otra persona o entidad con el fin de que dicho funcionario actúe o se abstenga de actuar en el cumplimiento de sus funciones oficiales;*

*b) La solicitud o aceptación por un funcionario público, en forma directa o indirecta, de un beneficio indebido que redunde en su propio provecho o en el de otra persona o entidad con el fin de que dicho funcionario actúe o se abstenga de actuar en el cumplimiento de sus funciones oficiales.*

35 Aprobada por la Asamblea General de la ONU en su Resolución 58/4 de 2003 y que entró en vigor en diciembre de 2005.

## **Artículo 16. Soborno de funcionarios públicos extranjeros y de funcionarios de organizaciones internacionales públicas**

1. Cada Estado Parte adoptará las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometan intencionalmente, la promesa, el ofrecimiento o la concesión, en forma directa o indirecta, a un funcionario público extranjero o a un funcionario de una organización internacional pública, de un beneficio indebido que redunde en su propio provecho o en el de otra persona o entidad con el fin de que dicho funcionario actúe o se abstenga de actuar en el ejercicio de sus funciones oficiales para obtener o mantener alguna transacción comercial u otro beneficio indebido en relación con la realización de actividades comerciales internacionales.

2. Cada Estado Parte considerará la posibilidad de adoptar las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometan intencionalmente, la solicitud o aceptación por un funcionario público extranjero o un funcionario de una organización internacional pública, en forma directa o indirecta, de un beneficio indebido que redunde en su propio provecho o en el de otra persona o entidad, con el fin de que dicho funcionario actúe o se abstenga de actuar en el ejercicio de sus funciones oficiales.

## **Artículo 17. Malversación o peculado, apropiación indebida u otras formas de desviación de bienes por un funcionario público**

Cada Estado Parte adoptará las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometan intencionalmente, la malversación o el peculado, la apropiación indebida u otras formas de desviación por un funcionario público, en beneficio propio o de terceros u otras entidades, de bienes, fondos o títulos públicos o privados o cualquier otra cosa de valor que se hayan confiado al funcionario en virtud de su cargo.

## **Artículo 18. Tráfico de influencias**

Cada Estado Parte considerará la posibilidad de adoptar las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometan intencionalmente:

a) La promesa, el ofrecimiento o la concesión a un funcionario público o a cualquier otra persona, en forma directa o indirecta, de un beneficio indebido con el fin de que el funcionario público o la persona abuse de su influencia real o supuesta para obtener de una administración o autoridad del Estado Parte un beneficio indebido que redunde en provecho del instigador original del acto o de cualquier otra persona;

b) La solicitud o aceptación por un funcionario público o cualquier otra persona, en forma directa o indirecta, de un beneficio indebido que redunde en su provecho o el de otra persona con el fin de que el funcionario público o la persona abuse de su influencia real o supuesta para obtener de una administración o autoridad del Estado Parte un beneficio indebido.

## **Artículo 19. Abuso de funciones**

Cada Estado Parte considerará la posibilidad de adoptar las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometa intencionalmente, el abuso de funciones

*o del cargo, es decir, la realización u omisión de un acto, en violación de la ley, por parte de un funcionario público en el ejercicio de sus funciones, con el fin de obtener un beneficio indebido para sí mismo o para otra persona o entidad.*

## **Artículo 20. Enriquecimiento ilícito**

*Con sujeción a su constitución y a los principios fundamentales de su ordenamiento jurídico, cada Estado Parte considerará la posibilidad de adoptar las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometa intencionalmente, el enriquecimiento ilícito, es decir, el incremento significativo del patrimonio de un funcionario público respecto de sus ingresos legítimos que no pueda ser razonablemente justificado por él.*

## **Artículo 21. Soborno en el sector privado**

*Cada Estado Parte considerará la posibilidad de adoptar las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometan intencionalmente en el curso de actividades económicas, financieras o comerciales:*

*a) La promesa, el ofrecimiento o la concesión, en forma directa o indirecta, a una persona que dirija una entidad del sector privado o cumpla cualquier función en ella, de un beneficio indebido que redunde en su propio provecho o en el de otra persona, con el fin de que, faltando al deber inherente a sus funciones, actúe o se abstenga de actuar;*

*b) La solicitud o aceptación, en forma directa o indirecta, por una persona que dirija una entidad del sector privado o cumpla cualquier función en ella, de un beneficio indebido que redunde en su propio provecho o en el de otra persona, con el fin de que, faltando al deber inherente a sus funciones, actúe o se abstenga de actuar.*

## **Artículo 22. Malversación o peculado de bienes en el sector privado**

*Cada Estado Parte considerará la posibilidad de adoptar las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometan intencionalmente en el curso de actividades económicas, financieras o comerciales, la malversación o el peculado, por una persona que dirija una entidad del sector privado o cumpla cualquier función en ella, de cualesquiera bienes, fondos o títulos privados o de cualquier otra cosa de valor que se hayan confiado a esa persona por razón de su cargo.*

## **Artículo 23. Blanqueo del producto del delito**

*1. Cada Estado Parte adoptará, de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometan intencionalmente:*

*a) i) La conversión o la transferencia de bienes, a sabiendas de que esos bienes son producto del delito, con el propósito de ocultar o disimular el origen ilícito de los bienes o ayudar a cualquier persona involucrada en la comisión del delito determinante a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos;*



ii) La ocultación o disimulación de la verdadera naturaleza, el origen, la ubicación, la disposición, el movimiento o la propiedad de bienes o del legítimo derecho a éstos, a sabiendas de que dichos bienes son producto del delito;

b) Con sujeción a los conceptos básicos de su ordenamiento jurídico:

i) La adquisición, posesión o utilización de bienes, a sabiendas, en el momento de su recepción, de que son producto del delito;

ii) La participación en la comisión de cualesquiera de los delitos tipificados con arreglo al presente artículo, así como la asociación y la confabulación para cometerlos, la tentativa de cometerlos y la ayuda, la incitación, la facilitación y el asesoramiento en aras de su comisión.

2. Para los fines de la aplicación o puesta en práctica del párrafo 1 del presente artículo:

a) Cada Estado Parte velará por aplicar el párrafo 1 del presente artículo a la gama más amplia posible de delitos determinantes;

b) Cada Estado Parte incluirá como delitos determinantes, como mínimo, una amplia gama de delitos tipificados con arreglo a la presente Convención;

c) A los efectos del apartado b) supra, entre los delitos determinantes se incluirán los delitos cometidos tanto dentro como fuera de la jurisdicción del Estado Parte interesado. No obstante, los delitos cometidos fuera de la jurisdicción de un Estado Parte constituirán delito determinante siempre y cuando el acto correspondiente sea delito con arreglo al derecho interno del Estado en que se haya cometido y constituyese asimismo delito con arreglo al derecho interno del Estado Parte que aplique o ponga en práctica el presente artículo si el delito se hubiese cometido allí;

d) Cada Estado Parte proporcionará al Secretario General de las Naciones Unidas una copia de sus leyes destinadas a dar aplicación al presente artículo y de cualquier enmienda ulterior que se haga a tales leyes o una descripción de ésta;

e) Si así lo requieren los principios fundamentales del derecho interno de un Estado Parte, podrá disponerse que los delitos enunciados en el párrafo 1 del presente artículo no se aplican a las personas que hayan cometido el delito determinante.

## Artículo 24. Encubrimiento

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 23 de la presente Convención, cada Estado Parte considerará la posibilidad de adoptar las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometan intencionalmente tras la comisión de cualesquiera de los delitos tipificados con arreglo a la presente Convención pero sin haber participado en ellos, el encubrimiento o la retención continua de bienes a sabiendas de que dichos bienes son producto de cualesquiera de los delitos tipificados con arreglo a la presente Convención.

## Artículo 25. Obstrucción de la justicia

*Cada Estado Parte adoptará las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometan intencionalmente:*

- a) El uso de fuerza física, amenazas o intimidación, o la promesa, el ofrecimiento o la concesión de un beneficio indebido para inducir a una persona a prestar falso testimonio o a obstaculizar la prestación de testimonio o la aportación de pruebas en procesos en relación con la comisión de los delitos tipificados con arreglo a la presente Convención;*
- b) El uso de fuerza física, amenazas o intimidación para obstaculizar el cumplimiento de las funciones oficiales de un funcionario de la justicia o de los servicios encargados de hacer cumplir la ley en relación con la comisión de los delitos tipificados con arreglo a la presente Convención. Nada de lo previsto en el presente artículo menoscabará el derecho de los Estados Parte a disponer de legislación que proteja a otras categorías de funcionarios públicos.*

## Artículo 26. Responsabilidad de las personas jurídicas

- 1. Cada Estado Parte adoptará las medidas que sean necesarias, en consonancia con sus principios jurídicos, a fin de establecer la responsabilidad de personas jurídicas por su participación en delitos tipificados con arreglo a la presente Convención.*
- 2. Con sujeción a los principios jurídicos del Estado Parte, la responsabilidad de las personas jurídicas podrá ser de índole penal, civil o administrativa.*
- 3. Dicha responsabilidad existirá sin perjuicio de la responsabilidad penal que incumba a las personas naturales que hayan cometido los delitos.*
- 4. Cada Estado Parte velará en particular por que se impongan sanciones penales o no penales eficaces, proporcionadas y disuasivas, incluidas sanciones monetarias, a las personas jurídicas consideradas responsables con arreglo al presente artículo.*

## Artículo 27. Participación y tentativa

- 1. Cada Estado Parte adoptará las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, de conformidad con su derecho interno, cualquier forma de participación, ya sea como cómplice, colaborador o instigador, en un delito tipificado con arreglo a la presente Convención.*
- 2. Cada Estado Parte podrá adoptar las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, de conformidad con su derecho interno, toda tentativa de cometer un delito tipificado con arreglo a la presente Convención.*
- 3. Cada Estado Parte podrá adoptar las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, de conformidad con su derecho interno, la preparación con miras a cometer un delito tipificado con arreglo a la presente Convención.*

El común denominador de las conductas contempladas por la CNUCC es la desviación de un poder de actuación en interés particular para la consecución de una ventaja indebida, patrimonial o de otro tipo, en su favor o en la de otro.

En este contexto, la CNUCC promueve la incorporación a las normativas nacionales de estos tipos de conducta para tipificar los delitos de corrupción<sup>36</sup>.

Además de la CNUCC hay que mencionar otros Tratados y Convenios internacionales en la materia que también pueden servirnos de referencia para comprender el fenómeno de la corrupción. Cabe destacar la Convención contra la Corrupción, de 1996, de la Organización de Estados Americanos -OEA-<sup>37</sup>, el Convenio de la OCDE, de 21 de noviembre de 1997, sobre la Lucha contra el Soborno de Funcionarios Públicos Extranjeros en las Transacciones Comerciales Internacionales<sup>38</sup>, los Convenios sobre Corrupción aprobados por el Consejo de Europa (Convenio Penal y el Convenio Civil)<sup>39</sup> o la Convención contra la Corrupción de la Unión Africana.

En cualquier caso, distintos autores advierten que la ambigüedad del fenómeno de la corrupción obliga a tomar en consideración también aproximaciones de orden antropológico ya que hay comportamientos que no se consideran igual en unos países u otros, por su historia, su cultura, etc.

La línea de distinción entre corrupción o uso social generalmente aceptado no es universal y puede ser poco nítida, por lo que no basta con definiciones jurídicas o normativas, sino que son necesarias herramientas analíticas que faciliten una comprensión global del fenómeno para poder enfrentarlo.

## 4.2. Medición de la corrupción

Las actividades corruptas son, por su propia naturaleza, ocultas y secretas. Las partes involucradas están de acuerdo en mantener esa opacidad como medio para obtener más réditos o ganancias. Además, la corrupción tiende a extenderse, tiende a la “colectivizarse” ya que cuantas más personas se corrompan, se crean mayores espacios para la opacidad e impunidad, se fortalecen los argumentos para justificar los actos corruptos -todos lo hacen- y se generaliza la aceptación social de la corrupción.

Ante esta situación, la medición y determinación del alcance de los actos de corrupción es difícil y no existe un indicador único y generalmente aceptado para medir la dimensión del fenómeno de la corrupción, lo que no es ajeno a otras disciplinas o ciencias sociales.

36 Puede servir como ejemplo, el Código Penal de España en el que si bien no está tipificado el delito de corrupción como tal, sí se contemplan varios tipos delictivos específicos: Cohecho (artículos 419, 420, 421 y 422), Malversación (artículos 432, 433, 434 y 435), Fraudes y exacciones ilegales (artículos 436, 437 y 438), Negociaciones y actividades prohibidas a los funcionarios públicos y abusos en el ejercicio de su función (artículos 439, 441, 442 y 443), prevaricación urbanística (artículos 320 y 322 del Código Penal), prevaricación administrativa (artículos 404, 405 y 408), infidelidad en la custodia de documentos y violación de secretos (artículos 413, 414, 415, 416, 417), tráfico de influencias (artículos 428, 429) y Corrupción en las transacciones comerciales internacionales (artículo 286, 3º y 4º).

37 Más información: [https://www.oas.org/en/sla/dil/inter\\_american\\_treaties\\_B-58\\_against\\_Corruption.asp](https://www.oas.org/en/sla/dil/inter_american_treaties_B-58_against_Corruption.asp)

38 Más información: [https://www.oecd.org/daf/anti-bribery/ConvCombatBribery\\_Spanish.pdf](https://www.oecd.org/daf/anti-bribery/ConvCombatBribery_Spanish.pdf)

39 Más información: [https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/173?coconventions\\_WAR\\_coeconvention\\_sportlet\\_languageId=en\\_GB](https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/173?coconventions_WAR_coeconvention_sportlet_languageId=en_GB) y [https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/174?coconventions\\_WAR\\_coeconventionsportlet\\_languageId=en\\_GB](https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/174?coconventions_WAR_coeconventionsportlet_languageId=en_GB)

El interés de los índices existentes en la materia reside en que, más allá de las deficiencias metodológicas y de las ventajas e inconvenientes de unos u otros métodos, son un paso para enfrentar el problema al asignar un valor que, entre otras ventajas, permite comparaciones, favorece análisis más sofisticados junto con otros datos, facilita el conocimiento y seguimiento de su evolución temporal y las comparaciones entre países así como el análisis de impacto de las medidas anticorrupción.

En este contexto, los índices más utilizados son los siguientes: *El International Country Risk Guide* (ICRG)<sup>40</sup>, que se basa en encuestas a expertos y periodistas englobando aspectos económicos, políticos, y financieros. También el índice de Business International (BI) o el *Global Competitiveness Report Index* (GCRI)<sup>41</sup>. Existen otros índices más sofisticados como el Informe de Indicadores de Gobernanza Mundial (WGI) del Banco Mundial que abarca el Control de la corrupción.

Quizá el índice más conocido es el Índice de Percepción de la Corrupción<sup>42</sup> (IPC) publicado anualmente por Transparencia Internacional que es un índice compuesto basado en varias encuestas de opinión realizadas por diferentes organizaciones privadas y entrevistas a analistas y expertos cuyos últimos resultados publicados reproducimos aquí:

Gráfico 2. Índice de percepción de la corrupción

Score	Country/Territory	Rank	Score	Country/Territory	Rank	Score	Country/Territory	Rank	Score	Country/Territory	Rank
87	Denmark	1	69	United States of America	23	56	Georgia	44	44	Hungary	70
87	New Zealand	1	68	Bhutan	25	56	Latvia	44	44	Romanla	70
86	Finland	3	67	Chile	26	55	Dominica	48	44	South Africa	70
85	Singapore	4	66	Seychelles	27	55	Saint Lucia	48	44	Suriname	70
85	Sweden	4	65	Taiwan	28	54	Malta	50	43	Bulgaria	74
85	Switzerland	4	64	Bahamas	29	53	Grenada	51	43	Jamaica	74
84	Norway	7	64	Barbados	30	53	Malaysia	51	43	Tunisia	74
82	Netherlands	8	62	Portugal	30	53	Rwanda	51	43	Armenia	77
80	Germany	9	62	Qatar	30	53	Saudi Arabia	51	42	Bahrain	77
80	Luxembourg	9	62	Spain	30	52	Mauritius	56	42	Solomon Islands	77
78	Iceland	11	62	Botswana	34	52	Namibia	56	42	Benin	80
77	Australia	12	61	Brunel Darussalam	35	52	Oman	56	41	China	80
77	Austria	12	60	Israel	35	50	Slovakia	59	41	Ghana	80
77	Canada	12	60	Lithuania	35	48	Cuba	60	41	India	80
77	United Kingdom	12	60	Slovenia	35	48	Greece	60	41	Morocco	80
76	Hong Kong	16	60	Korea, South	39	48	Jordan	60	41	Burkina Faso	85
75	Belgium	17	59	Saint Vincent and the Grenadines	39	47	Croatia	63	40	Guyana	85
74	Estonia	18	59	Cabo Verde	41	46	Sao Tome and Principe	64	40	Indonesia	85
74	Ireland	18	58	Cyprus	41	46	Vanuatu	64	40	Kuwait	85
73	Japan		58	Poland	41	45	Argentina	66	40	Lesotho	85
71	United Arab Emirates		58	Costa Rica	44	45	Belarus	66	40	Trinidad and Tobago	85
71	Uruguay		56	Cech Republic	44	45	Montenegro	66			
69	France	23	56			45	Senegal	66			

40 Más información: <https://www.prsgroup.com/wp-content/uploads/2012/11/icrgmethodology.pdf>

41 Más información: <http://www3.weforum.org/docs/GCR2018/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2018.pdf>

42 Más información: <https://transparencia.org.es/indice-de-percepcion-de-la-corrupcion/>

Gráfico 2 bis. Índice de percepción de la corrupción

Score	Country / Territory	Rank	Score	Country / Territory	Rank	Score	Country / Territory	Rank	Score	Country / Territory	Rank
39	Serbia	91	34	Nepal	113	28	Kenya	137	22	Nicaragua	161
39	Turkey	91	34	Philippines	113	28	Lebanon	137	20	Cambodia	162
38	Ecuador	93	34	Eswatini	113	28	Liberia	137	20	Chad	162
38	Sri Lanka	93	34	Zambia	113	28	Mauritania	137	20	Iraq	162
38	Timor-Leste	93	33	Sierra Leone	119	28	Papua New Guinea	137	19	Burundi	165
37	Colombia	96	32	Moldova	120	28	Paraguay	137	19	Congo	165
37	Ethiopia	96	32	Niger	120	28	Russia	137	19	Turkmenistan	165
37	Gambia	96	32	Pakistan	120	28	Uganda	137	18	Democratic Republic of the Congo	168
37	Tanzania	96	31	Bolivia	123	26	Angola	146	18	Guinea Bissau	168
37	Vietnam	96	31	Gabon	123	26	Bangladesh	146	18	Haiti	168
36	Bosnia and Herzegovina	101	31	Malawi	123	26	Guatemala	146	18	Libya	168
36	Kosovo	101	30	Azerbaijan	126	26	Honduras	146	17	Korea, North	172
36	Panama	101	30	Djibouti	126	26	Iran	146	16	Afghanistan	173
36	Peru	101	30	Kyrgyzstan	126	26	Mozambique	146	16	Equatorial Guinea	173
36	Thailand	101	30	Ukraine	126	26	Nigeria	146	16	Sudan	173
35	Albania	106	29	Guinea	130	25	Cameroon	153	16	Venezuela	173
35	Algeria	106	29	Laos	130	25	Central African Republic	153	15	Yemen	177
35	Brazil	106	29	Maldives	130	25	Comoros	153	13	Syria	178
35	Cote d'Ivoire	106	29	Mali	130	25	Tajikistan	153	12	South Sudan	179
35	Egypt	106	29	Mexico	130	24	Uzbekistan	153	9	Somalia	180
35	North Macedonia	106	29	Myanmar	130	24	Madagascar	158			
35	Mongolia	106	29	Togo	130	24	Zimbabwe	158			
34	El Salvador	113	28	Dominican Republic	137	23	Eritrea	160			

Fuente: Transparency International España. <https://transparencia.org.es/indice-de-percepcion-de-la-corrupcion/>

El IPC no mide la cuantía de la corrupción. La cualidad del Índice de Percepción de la Corrupción de TI reside en que puede medir dos casos: La tendencia en el tiempo y la posición relativa entre países. En cualquier caso, las metodologías para estos estudios se están moviendo hacia encuestas más sofisticadas y, sobre todo, hacia la utilización de herramientas de *big data* que abren nuevas perspectivas en esta materia.

### 4.3. El Impacto de la corrupción en las finanzas públicas y en el cumplimiento voluntario

Los estudios empíricos e investigaciones realizadas desde hace varias décadas evidencian el enorme impacto y los altísimos costes económicos, sociales, políticos de la corrupción, en especial, sobre las finanzas públicas -tanto del lado del gasto como de los ingresos tributarios-.

La corrupción afecta sobremanera a las finanzas públicas, socava los programas de gasto, disminuye los ingresos tributarios y, por tanto, genera déficit fiscales y provoca acumulación de deuda pública debilitando, desde distintos puntos de vista, los flujos de fondos dentro, a través y fuera del sector público:

- Corrompe a los burócratas empobreciendo la calidad de la contratación pública.
- Afecta a los legisladores que conceden exenciones fiscales e incentivos a la inversión a cambio de sobornos.
- Corrompe las administraciones tributarias que colusionan con el sector privado para dejarles evadir impuestos.
- Genera sobrepuestos y baja calidad de los productos y servicios provistos por el sector público.
- Condiciona negativamente las decisiones de inversión, proyectos y subsidios que se basan o fundamentan en sobornos o casos de patronazgo.
- Permite la apropiación del presupuesto y de los fondos públicos.

En la publicación del FMI (2005) *Costs and Mitigating Strategies* se indica que pese a la dificultad para determinar estos costes puede estimarse que el coste anual solo en sobornos puede alcanzar un 2% del PIB mundial.

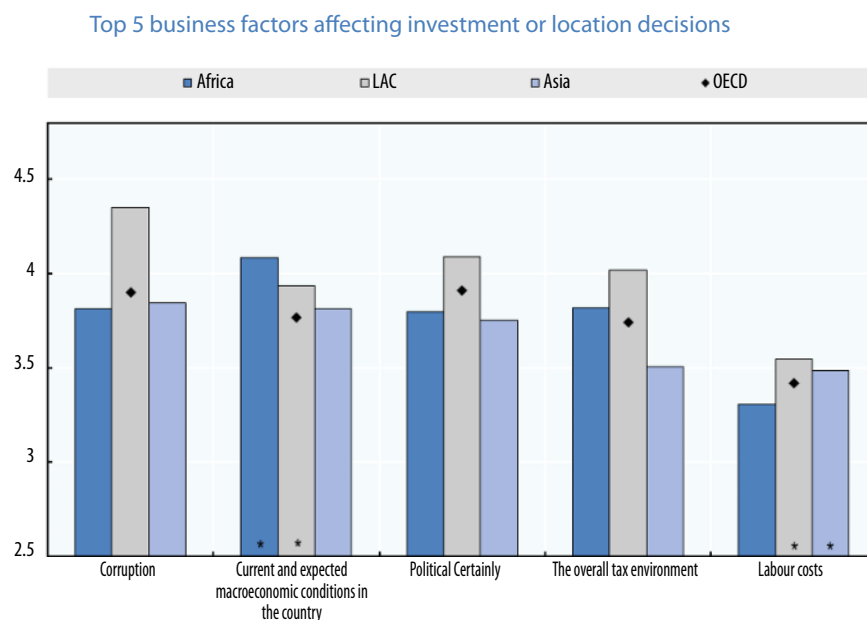
Vito Tanzi y Hamid Davoodi (1997) ya evidenciaron cómo la gran corrupción distorsiona completamente el proceso de toma de decisiones vinculado a los proyectos de inversión señalando que el grado de distorsión es tanto más alto cuanto más débiles son las instituciones auditoras.

Además, ponen de manifiesto cómo la corrupción está vinculada con una alta inversión pública, menores ingresos gubernamentales, menores gastos operativos y de mantenimiento y con la falta de calidad de las infraestructuras públicas reduciendo, en definitiva, la productividad de la inversión pública afectando negativamente al crecimiento y la inversión como ya señalaron otros autores que analizaron este impacto negativo en forma de reducción de los gastos en salud y educación en favor de otros gastos en los que los sobornos son más “productivos”. En una encuesta realizada para la publicación conjunta de la OCDE / FMI<sup>43</sup> sobre *Tax certainty* se acredita cómo la corrupción constituye un factor que afecta a las decisiones de inversión de las empresas.

---

43 IMF/OECD (2018), *OECD/IMF Report on Tax Certainty - 2018 Update*, Paris. [www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm](http://www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm)

Gráfico 3. Factores que afectan a la decisión de localización de inversiones



Fuente: IMF/OECD (2018), OECD/IMF Report on Tax Certainty - 2018

Del mismo modo, el documento del FMI sobre “*Does the corruption affect income inequality and poverty?*” expone cómo la corrupción impacta negativamente en las políticas redistributivas, aumentando la desigualdad y la pobreza.

Desde el punto de vista de la política monetaria y de la estabilidad financiera, hay estudios empíricos que relacionan la corrupción con la alta inflación, la debilidad de los mercados financieros, las prácticas bancarias abusivas y, desde luego, el aumento de los costes de financieros en entornos corruptos.

A modo de conclusión y hablando en términos cuantitativos: Un incremento significativo de la corrupción reduce la tasa de crecimiento anual del PIB *per cápita* en medio punto porcentual o más y disminuye inversión en 1,5 ó 2 puntos porcentuales sobre el PIB<sup>44</sup>.

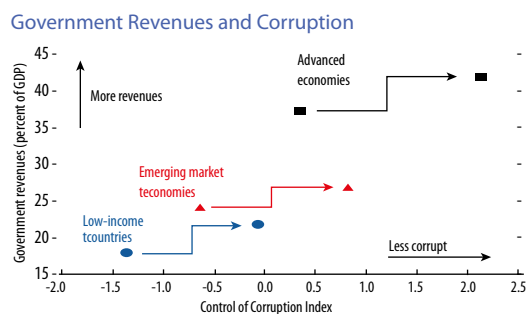
44 Post de Mme. C. Lagarde, en ese momento, Directora gerente del FMI sobre el impacto de la corrupción. <https://www.imf.org/en/News/Articles/2017/09/18/sp091817-addressing-corruption-with-clarity>. También en <https://blogs.imf.org/2018/04/22/shining-a-bright-light-into-the-dark-corners-of-weak-governance-and-corruption/>. Véase también el post conjunto de Transparency International y el Chr. Michelsen Institute (2010) Exploring the Relationships between Corruption and Tax Revenue TI / U4 Helpdesk. <https://www.u4.no/publications/exploring-the-relationships-between-corruption-and-tax-revenue.pdf>

En cuanto a la relación entre corrupción y recaudación tributaria, la revisión de la literatura al respecto pone de manifiesto algunos datos:

- La corrupción reduce la recaudación impositiva a largo plazo, erosiona las bases imponibles y conduce a la ineficiencia de la estructura impositiva al crear barreras artificiales en las actividades económicas privadas y oportunidades para la corrupción burocrática.
- El crecimiento en un punto porcentual del índice de Percepción de Corrupción se asocia con una caída del 1.5 por cien en la recaudación tributaria sobre PIB.
- Los índices de corrupción elevados están relacionados con la baja recaudación impositiva, también en el IVA manera que los países en los que existe un mayor índice de percepción de corrupción tienden a tener unos ratios de eficiencia de recaudación de IVA más bajos.
- Los esfuerzos por reducir la corrupción pueden incrementar la recaudación tributaria significativamente. Una reducción de 4 puntos en la corrupción puede incrementar la recaudación en Impuestos directos en países en desarrollo, en conjunto, al menos, en el 7,2 por ciento del PIB.
- La corrupción incrementa el tamaño de la economía informal.

Más recientemente, la publicación del FMI **Curbing Corruption** muestra cómo un país situado en el top 25 de los países que controlan la corrupción logra recaudar en impuestos un 4 por cien del PIB más, en media, que un país situado en los últimos 25.

#### Gráfico 4. Ingresos gubernamentales y corrupción



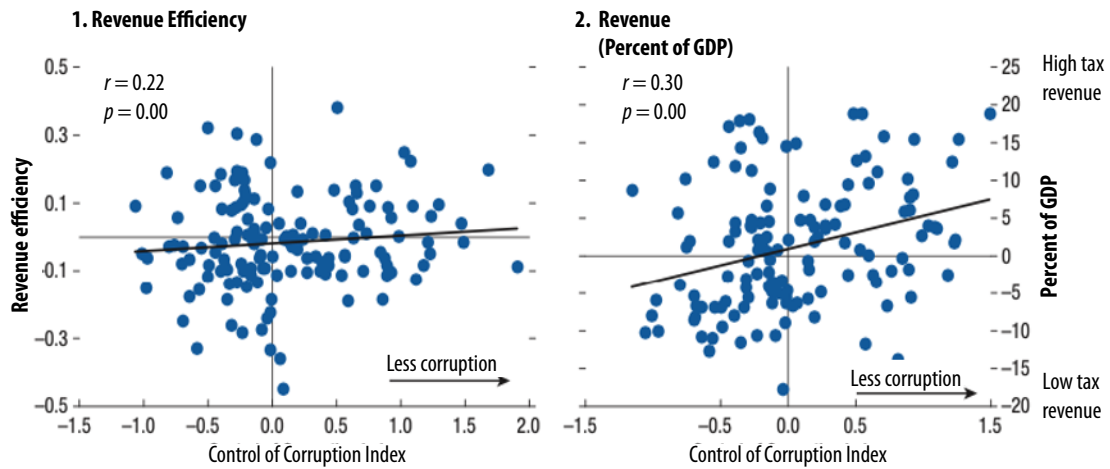
Sources: IMF, World Economic Outlook database; and Worldwide Governance Indicators.

Note: The figure shows the average government revenues as a share of GDP (excluding grants) for countries with the lowest levels of corruption (top 25 percent of control of corruption) and highest levels of corruption (bottom 25 percent) for each of these groups: low-income countries, emerging market economies, and advanced economies. It excludes oil exporters, for which oil revenues are a key driver of total revenues. The Control of Corruption Index provides a relative measure of perceived corruption that ranges from -2.5 (high corruption) to 2.5 (low corruption).

Fuente: IMF, World Economic Outlook and Worldwide Governance Indicators.



Gráfico 5. Corrupción y recaudación tributaria

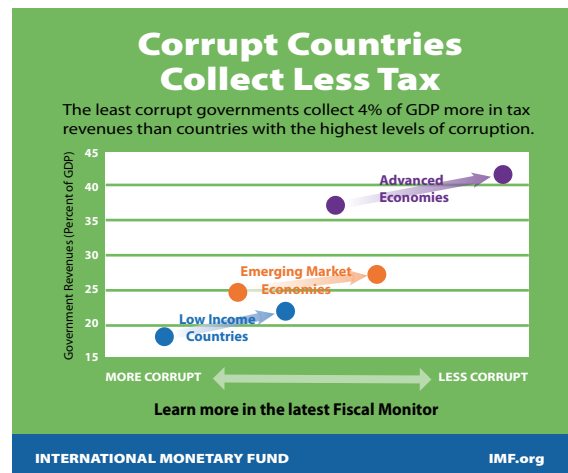


**Sources:** IMF, World Economic Outlook database; and Worldwide Governance Indicators.

**Note:** Revenue efficiency is calculated based on personal Income tax efficiency and value-added tax c-efficiency. It compares what countries collect relative to what they should collect, based on average statutory tax rates. See the online-only Annex 2.1. Both the revenue variables and the Control of Corruption Index are adjusted for GDP per capita. Revenue data is the average of 2015-17 (excludes oil exporters), and revenue efficiency is an average of 2013-16. Control of corruption shows 2017 data.  $r$  = coefficient of correlation.

**Fuente:** IMF, World Economic Outlook and Worldwide Governance Indicators.

Gráfico 6. Los países corruptos recaudan menos impuestos



**Fuente:** FMI Fiscal Monitor April 2019: Curbing Corruption

En conclusión, como dicen Vitor Gaspar, Paolo Mauro y Paulo Medas (2019) en Blog Diálogo a Fondo: *“los gobiernos menos corruptos recaudan 4% más del PIB en ingresos tributarios que los países en el mismo nivel de desarrollo que tienen los niveles más altos de corrupción”*<sup>45</sup>.

Los datos anteriores son una pequeña muestra de la magnitud del impacto de la corrupción en la recaudación tributaria y, por ende, en las finanzas públicas y, en general, en la economía de los países.

En este contexto, es oportuno traer a colación algunos argumentos y estudios en torno a que la corrupción puede contribuir a mejorar la recaudación o incluso a “engrasar” la actividad económica o las políticas de gasto.

Es una polémica abierta con diferentes argumentos por parte de muchos investigadores pero, en todo caso, y al margen del interés científico de estas investigaciones, no parece razonable pensar que el progreso y el crecimiento de los países pueda sostenerse en un marco institucional que favorezca de alguna manera la corrupción.

Hemos visto en las líneas anteriores los aspectos cuantitativos de los efectos perniciosos de la corrupción sobre las finanzas públicas y sobre la recaudación tributaria aún más relevantes si cabe en la medida que, como indicaba Vitor Gaspar en el blog antes citado: *“la corrupción ayuda a evadir impuestos y si se analizamos más de 180 países y determinamos que los más corruptos recaudan menos impuestos, ya que la gente paga sobornos para eludirlos, por ejemplo mediante lagunas tributarias concebidas a cambio de coimas-comisiones ilegales- Además, cuando los contribuyentes creen que el Estado es corrupto, la evasión impositiva se hace más probable”*.

Como se expone ampliamente en este Manual la corrupción debilita la confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas aumentando la propensión al fraude y provocando un efecto muy pernicioso en el cumplimiento voluntario.

#### 4.4. Corrupción y administración tributaria

En términos generales, la corrupción mina la confianza en el funcionamiento de las instituciones públicas. Este efecto perverso es aún más intenso en la administración tributaria en cuanto que encargada de allegar los recursos públicos necesarios para satisfacer las necesidades públicas. En el ejercicio de esta misión surgen muchas y variadas oportunidades para la corrupción con los efectos relacionados con el cumplimiento voluntario al que hemos aludido en las líneas anteriores y que se desarrolla más ampliamente en el Capítulo siguiente.

La corrupción en el ámbito de la administración tributaria puede implicar una conducta “pasiva”, es decir, relacionada con el fraude y el no pago de los impuestos, pero también una conducta “activa” en forma de sobornos a los empleados públicos para conseguir el pago de menores impuestos de los debidos y este tipo de corrupción puede producirse tanto en los niveles directivos como en los de carácter operativo.

45 Vitor Gaspar, Paolo Mauro y Paulo Medas (2019) en Blog Dialogo a fondo. <https://blog-dialogoafondo.imf.org/?p=10957>

Los organismos internacionales (Banco Mundial, OCDE) coinciden en señalar una variedad de factores, compartidos con otras formas de corrupción burocrática, que contribuyen a la corrupción en las administraciones tributarias:

- La falta de un adecuado marco normativo y regulador para la recaudación de impuestos, la complejidad de las normas fiscales y de los procedimientos.
- Las lagunas en los regímenes fiscales en muchas ocasiones mal diseñados o diseñados para favorecer maniobras abusivas.
- El monopolio del poder y la discrecionalidad de los funcionarios de las administraciones tributarias, así como la falta de definición de sus roles, funciones y responsabilidades que se manifiesta en asuntos como la inexistencia de manuales detallados de procedimientos, de registros informáticos, pluralidad de respuestas antes problemas idénticos, etc.
- Procedimientos tributarios desfasados, complejos y deficientes con frecuentes interacciones con los contribuyentes para crear oportunidades de corrupción.
- La debilidad del sistema de rendición de cuentas y la falta de transparencia, oportunidad y disponibilidad de datos de recaudación tributaria.
- La falta de un adecuado seguimiento y control de actividades que hace a los funcionarios “irresponsables” de sus acciones incrementando la tendencia a las prácticas corruptas.
- Debilidad de las políticas de gestión de los recursos humanos y bajos salarios públicos.
- La debilidad de los sistemas anticorrupción y, en particular, del régimen de sanciones para los corruptos.
- La ausencia de compromiso del liderazgo político que posibilita o incluso favorece redes de corrupción y abusos de poder.
- El entorno completo del funcionamiento del sector público de la que la administración tributaria forma parte y las características políticas, económicas y sociales del país.

Sintetizando todas estas razones, la corrupción en la administración tributaria responde la siguiente ecuación básica:

**Corrupción** = Monopolio de la decisión pública más Discrecionalidad de la decisión pública menos Responsabilidad y rendición de cuentas por la decisión pública adoptada.

En este contexto, la identificación de los factores de corrupción es el primer paso para establecer estrategias anticorrupción integrales y específicas para la administración tributaria.

## Referencias

- Admunsen, I. (1999). *Political Corruption: Introduction to the Issues*. (CMI Working Paper WP- 1999:7).
- Baum, A., Gupta, S., Kimani, E. and Tapsoba, S. J. (2017). *Corruption, Taxes and Compliance*. (IMF Working Paper 17).
- Chr. Andvig, J., Fjeldtad, O-H, Amundsen, I., Soreide, T. and Sissener, T. (2001). *Corruption: A Review of contemporary research*. Technical Report Michelsen Institute. Bergen. Norway.
- Gupta, S., Davoodi, H. and Alonso-Terme, R. (1998). *Does the corruption affect income inequality and poverty?*. (IMF Working Paper 76).
- Hlatshwayo, S., Oeking, A., Ghazanchyan, M., Corvino, D., Shukla, A. and Leigh L.(2018). *The Measurement and Macro-Relevance of Corruption: A Big Data Approach*. (IMF Working Paper 195).
- International Monetary Fund (2019). *Fiscal Monitor: Curbing Corruption*. Washington.D.C.
- International Monetary Fund (2005). *Corruption: Cost and mitigating strategies*. (IMF Staff Discussion Note – SDN/16/05).
- IMF/OECD (2018). *OECD/IMF Report on Tax Certainty - 2018 Update*, Paris. [www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm](http://www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm)
- OECD (2016). *Corruption in the Extractive Value Chain: Typology of Risks, Mitigation Measures and Incentives*. OECD Publishing, Paris.
- Tanzi, V. y Davooidi, H. (1997). *Corruption, Public Investment and Growth*. (IMF Working Paper 139).
- Tanzi, V. (1998). *Corruption around the world: Causes, consequences, scope, and cures*. (IMF Working, Paper 63)
- World Bank. (2007). Edited by Anwar Shah. *Performance, Accountability and combating corruption*. World Bank. Washington, D.C.
- World Bank (2007). Mahesh V. Purohit “Corruption in Tax administration”, in *Performance, Accountability and combating corruption*. Edited by Anwar Shah. World Bank. Washington. D.C.

## Lectura recomendada

El periódico español “El País”<sup>46</sup> publicó en su edición impresa del domingo 22 de febrero de 2009 un artículo de Bernardo del Rosal, catedrático de Derecho Penal de la Universidad de Alicante y ex Síndico de Greuges cuya lectura se recomienda.

### Corrupción, corruptelas y comportamientos irregulares

*Cuando se habla de corrupción en el lenguaje vulgar (esto es, el lenguaje que usa el vulgo, el pueblo llano), siempre se hace referencia, inequívocamente, a comportamientos delictivos de las autoridades o funcionarios, por más que, quien así se expresa, no sea capaz de acertar a calificar, en términos precisos, de qué delito de los tipificados en el Código penal se está hablando. No hace falta ser un jurista para comprender que si un ministro, un conseller o un alcalde o concejal acepta dinero por otorgar la concesión de un servicio público a una empresa privada, o por adjudicar una determinada obra pública, o el desarrollo, como agente urbanizador, de un determinado plan urbanístico, ese funcionario está cometiendo un delito, sin importar mucho si se está ante un cohecho o ante una prevaricación, o ante ambos.*

### Los hechos conocidos de un consejero son tan faltos de ética que debería haber dimitido

*Sin embargo, cuando el vulgo habla de corruptelas o de comportamientos irregulares, normalmente, hace referencia a comportamientos ilegales, aunque no necesariamente delictivos; o, incluso, a comportamientos que, siendo legales, implican un cierto abuso o, al menos, un uso discutible de posición dominante o un ejercicio arbitrario del poder. El pueblo llano entiende, perfectamente, que la Administración goza, en determinados ámbitos, de un margen discrecional de actuación y, en el ejercicio de ese poder discrecional, tiene un margen de arbitrio para tomar determinadas decisiones. Arbitrio, obviamente, no quiere decir arbitrariedad, y esto también lo entiende el más común de los mortales, pero también todo el mundo es consciente de que hay múltiples formas de amparar esas decisiones, aparentemente discrecionales pero sustancialmente arbitrarias, porque la propia ley utiliza, en ocasiones, conceptos (ejemplo clásico es el de “interés general”) cuyo contenido, por su vaguedad o ambigüedad, no es fácil de precisar y sirven, más veces de lo deseable, para justificación esas decisiones arbitrarias.*

*Todo esto viene al caso porque cuando un ministro, un conseller o un alcalde es sorprendido habiendo favorecido a amigos o parientes, la automática respuesta, en los últimos tiempos, suele ser siempre la misma: “Mi conciencia está tranquila porque todo lo hecho es legal”.*

*Aceptando la conclusión, no la de que la conciencia de esa autoridad esté tranquila, cosa que al pueblo llano le suele importar poco, sino la de que todo lo hecho es legal, aún queda mucho trecho para poder decir, a su vez, que también es éticamente irreprochable. Porque la actuación de un servidor público no sólo está regida por la estricta legalidad, dentro de los márgenes de actuación de sus atribuciones discrecionales; sino, del mismo modo, por las reglas del buen gobierno, entre las que se incluye, generalmente, la necesidad de un comportamiento objetivo, íntegro, neutral, responsable,*

46 Más información: [https://elpais.com/diario/2009/02/23/cvalenciana/1235420282\\_850215.html](https://elpais.com/diario/2009/02/23/cvalenciana/1235420282_850215.html)

*creíble, imparcial, transparente, ejemplar, austero, accesible, honrado, etcétera, según rezan los propios Códigos de Buen Gobierno que, en los últimos tiempos, han llegado a adquirir rango legal.*

*Un funcionario que acepta sobornos o que decide, de forma ilegalmente injusta y grosera, conceder una licencia de obra, es un sujeto que habrá cometido un delito y, por ello, afortunadamente, todo el mundo acepta, incluso los propios políticos, que debe ser castigado y apartado del cargo. Ese apartamiento del cargo también es sentido como necesario para el pueblo llano cuando se imputa (no ya se condena) a un funcionario por delito o, incluso, cuando detecta que ese funcionario ha cometido corruptelas o comportamientos que se deben de valorar como irregulares desde la ética del buen gobierno, y, sin embargo, los políticos que rigen los partidos, o los gobiernos, suele tener, en todos estos casos, una conciencia laxa. No tanto porque, si son sinceros con ellos mismos, sus convicciones éticas profundas no les dicte lo mismo que al pueblo llano, sino porque hay intereses prevalentes (fundamentalmente, de partido o de Gobierno) que les modela, de esa forma tan inaceptablemente tolerante, su conciencia, la cual, en algún punto de su carrera, termina por esfumarse.*

*En nuestra Comunidad Autónoma estamos viviendo, en los últimos días, un caso llamativo en el que un conseller ha sido sorprendido favoreciendo a amigos en el ámbito de determinadas concesiones administrativas y, automáticamente, su respuesta, aún admitiendo, básicamente, los hechos que le eran atribuidos, ha sido la previsible: todo es legal. Como ciudadanos, obviamente, damos eso por descontado; hasta ahí podríamos llegar, que un conseller no actúe sometido a la estricta legalidad. Pero el problema no reside en eso, o al menos no sólo en eso.*

*Lo narrado por la prensa pone en evidencia, de una forma tan meridianamente clara, una falta absoluta de ética en el buen gobierno que es más que suficiente para que, si el interesado no dimite, sea fulminantemente cesado. Porque nos estamos jugando, especialmente en el caso de las generaciones jóvenes, un descrédito y un descreimiento en la política y en los políticos que, a medio o largo plazo, puede poner en riesgo el propio sistema democrático, porque ya está generando los argumentos, de naturaleza fascistoide, de que todos los políticos son iguales, de que la política no sirve para nada, y un largo etcétera argumental, del mismo tenor, que en Alemania, por ejemplo, y en una maltrecha y convulsa situación política, económica y social, echó por tierra la República de Weimar y dio paso, en el año 1933, al nazismo.*

*Quien no recuerde y tenga presente la Historia está condenado a repetirla y los ciudadanos nos merecemos que los políticos sean los primeros en recordar la Historia y asumir su responsabilidad para garantizarnos un futuro democrático y evitar que el ciclo del autoritarismo nos vuelva a visitar más pronto que tarde.*

*Los tiempos que corren, con una crisis económica global que, seguramente, transformará nuestra realidad política, social y económica en los años venideros, exige una forma de hacer política y una ética gobernante mucho más exigente y no basta con que, repetidamente, como ocurre por estos lares, se nos venda humo, contándonos las bondades de la gestión pública y la honorabilidad de los gobernantes, bondades y honorabilidad que, sinceramente, a un ciudadano de a pie a veces le es difícil reconocer.*

# Capítulo 5

## CULTURA Y PACTO FISCAL

*María Goenaga Ruiz de Zuazu*

### 5.1. Introducción

El objetivo de este capítulo es abordar la importancia de la perspectiva social de la fiscalidad. En general, todas las sociedades organizadas han necesitado a lo largo del tiempo establecer diferentes tipos y formas de impuestos para cubrir las necesidades de una vida en comunidad. Si bien las contribuciones voluntarias nunca han sido suficientes, la coacción se ha impuesto desde el Estado moderno, como título de ciudadanía. Sin embargo, se ha demostrado cómo hay aspectos psicosociales que motivan el comportamiento fiscal de los individuos más allá de las medidas coactivas.

Las características, derechos y responsabilidades tributarias de cualquier país se materializan en un pacto fiscal firmado entre Estado y contribuyentes, contenido generalmente dentro de la constitución nacional. Este pacto es aún más importante en América Latina y otras regiones en desarrollo puesto que se encuentran en pleno proceso de consolidación democrática. La percepción social de que este contrato sea confiable, beneficioso y justo será clave para lograr una mayor legitimidad social del mismo.

Además, la fiscalidad está supeditada a un contexto histórico, pero también es una cuestión cultural puesto que varía en función del tipo de organización económica, política y social en la que se enmarque. En este sentido, la cultura fiscal de la ciudadanía determinará la comprensión y respeto de las obligaciones tributarias dentro de cada país y/o región.

### 5.2. Pacto fiscal, corrupción y legitimidad social

La fiscalidad, en tanto que “espejo” (Delgado y Gutiérrez, 2006:203) de la estructura social y política de una sociedad concreta, ha ido cambiando desde la Antigüedad hasta nuestros días. Las características de cada sistema fiscal han ido adaptándose según se tratase de una sociedad agraria o industrializada, así como dependiendo del modelo político vigente (sistema democrático o autoritario).

Desde las más primitivas organizaciones sociales han existido tributos y obligaciones tributarias, tanto en su forma de prestación personal (el servicio militar) como en su forma de apropiación de bienes (la parte del botín que se adjudica al jefe); representando así el sometimiento a un poder superior, para mantenerlo y perpetuarlo (Delgado y Goenaga, 2007:34).

Puesto que históricamente nunca han sido suficientes las contribuciones voluntarias para llegar las arcas públicas, tanto el concepto de tributo como el de impuesto describen una idea de pago obligado donde está implícita la coacción.

La idea de obligación tributaria ha estado históricamente vinculada primero a la libertad y después a la igualdad. En Europa, hasta el final del medievo se entendía libertad como la condición propia de aquellos individuos que no estaban sometidos a tributo (exención económica). Como afirmaba Goldscheid (1979:340), la obligación tributaria era una forma de explotación a los extranjeros, vencidos y/o súbditos.

Sin embargo, poco a poco, el hecho de pagar impuestos se convirtió en título de ciudadanía (igualdad) gracias al desarrollo del Estado moderno (siglos XV-XVI) y su consecuente “Estado fiscal”. La obligación tributaria adquiere entonces la denominación de “impuesto” al instaurarse para toda la ciudadanía, independientemente de su clase social y al margen de su patrimonio. Terminaba así la relación de vasallaje y el sistema tributario patrimonialista, puesto que la legitimidad social del sistema tributario cambió: de una autoridad carismática (en general, el rey), a otra de carácter legal-racional (una administración burocrática basada en leyes). Fue entonces cuando surgieron los Parlamentos y se produce el primer paso de la fórmula “imposición con representación” (Estévez y Esper, 2008).

En esta línea, cabe destacar cómo los colonos de las Trece Colonias desarrollaron movilizaciones de resistencia hacia los impuestos que les imponían la colonia británica (1750-1760) por no sentirse representados en el Parlamento, al no tener representantes en el mismo. De ahí el famoso lema “*No taxation without representation*”.

Frente a los viejos tributos, los nuevos impuestos del Estado moderno se caracterizan (Goenaga, 2012:139) principalmente por ser:

- Pactados de modo racional.
- Establecidos de manera legal.
- Administrados burocráticamente.
- Ingresados en su totalidad en las arcas públicas.
- Afectados a la consecución de aquellos fines públicos con arreglo a los cuales hayan sido pactados.

En definitiva, la fiscalidad está supeditada a un contexto histórico, pero también es una cuestión cultural puesto que varía en función del tipo de organización económica, política y social en la que se enmarque. En este sentido, mientras el Impuesto sobre la Renta británico representa la vanguardia de la fiscalidad moderna, el primer registro de un impuesto proviene del antiguo Egipto. Y aunque el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) también es un impuesto moderno (ideado en Alemania tras la I Guerra Mundial), los impuestos sobre las ventas o las aduanas son originarios del Imperio Romano.

En conclusión, mientras el concepto “tributo” fue utilizado en los modelos feudales para designar las prestaciones pecuniarias de los vasallos en reconocimiento del señorío y ha prevalecido para designar al conjunto de impuestos existentes en un sistema tributario; el concepto “impuesto” se refiere a la institución jurídica, política y económica que regula la relación existente entre los ciudadanos y el Estado, donde unos pagan y el otro sufraga necesidades comunes.



Es por ello que podríamos afirmar cómo fue el Estado moderno quien instauró las bases de legitimación del sistema fiscal al enmarcarse en un sistema legal-burocrático; así como por el hecho de que el pago de los impuestos fuera universal y asociado al concepto de igualdad. De hecho, y como afirman Gunes y Polat (2016:11), es la negociación recíproca entre fiscalidad y representación lo que da la legitimidad a los Gobiernos del Estado moderno.

En concreto, fue la función de asignación la primera y más antigua de las bases de justificación ideológica del pago de impuestos como afirmaron Holmes y Sunstein (1999). Con el fin de maximizar el bienestar de cualquier sociedad, es necesario que ésta disponga de una serie de bienes públicos para consumir colectivamente (defensa nacional, infraestructuras, etc.) que han de ser financiados por el conjunto de la ciudadanía.

Y las naciones, en tanto que comunidades políticas, han plasmado históricamente sus consensos en las Constituciones nacionales como “pacto social” que expresa la voluntad general. En este sentido, también las cuestiones fiscales se contienen en este documento, y de hecho son dos pactos indivisibles<sup>47</sup>, conformándose un “pacto fiscal” (Leroy, 2008)<sup>48</sup> sobre aquellos acuerdos constitucionales acerca de las funciones sociales, políticas y territoriales en las que debe intervenir el Estado fiscal. De hecho, Elizondo (2014:3) afirma cómo este pacto es la relación más importante entre los ciudadanos y el gobierno ya que es donde se especifica quién paga cuánto en impuestos y cómo se gastan estos recursos.

Por tanto, el nivel constitucional es central para comprender qué clase de pacto fiscal se ha establecido entre Estado y ciudadanos, en la medida en que define la forma en que tales se relacionan. Así, y como afirman varios Organismos Internacionales (OCDE<sup>49</sup>, CEPAL<sup>50</sup>, etc.), es preciso un acuerdo político explícito claro sobre qué debe hacer el Estado, a fin de ayudar a legitimar el nivel, la composición y la tendencia del gasto público y de la carga tributaria necesaria para su financiación.

Trasladando el modelo teórico de la OCDE/CAF/CEPAL (2018:28) al ámbito de la fiscalidad, la legitimación social del pacto fiscal debe cumplir tres condicionantes: ser confiable, beneficioso y justo.

**Primero.** - El pacto será confiable cuanta más confianza tengan los ciudadanos en aquellas instituciones relacionadas con su sistema fiscal. La confianza es la piedra angular de la gobernanza pública y resulta decisiva para el éxito de las políticas públicas (OCDE/CAF/CEPAL, 2018:15). Y, como demuestran varios estudios (CAF, 2012; Walsh, 2012), existe una correlación positiva<sup>51</sup> entre la justificación de la evasión fiscal (o moral tributaria) y el nivel de confianza en las instituciones públicas. El gráfico siguiente pone de manifiesto esta correlación para el caso de Asia:

47 Estévez y Esper (2009:74) hacen hincapié en que el pacto fiscal es indivisible de cualquier pacto social, siendo dos caras de una misma moneda y es imposible mantener un contrato social sin destinar recursos financieros a su mantenimiento, de ahí su contraparte fiscal.

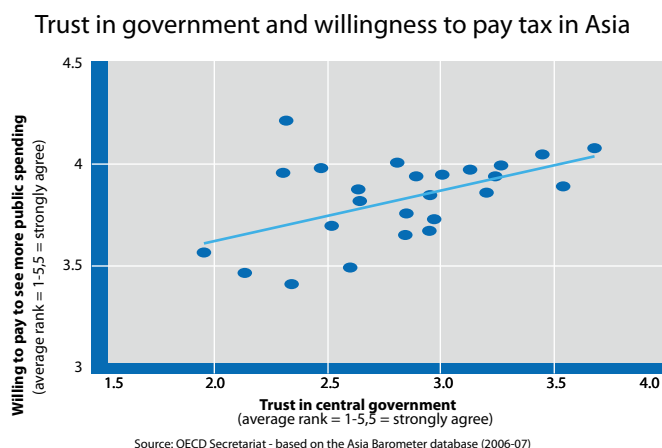
48 <http://journals.openedition.org/socio-logos/2073>

49 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

50 Comisión Económica para América Latina y el Caribe.

51 Según los datos del Latino barómetro 2005-2015.

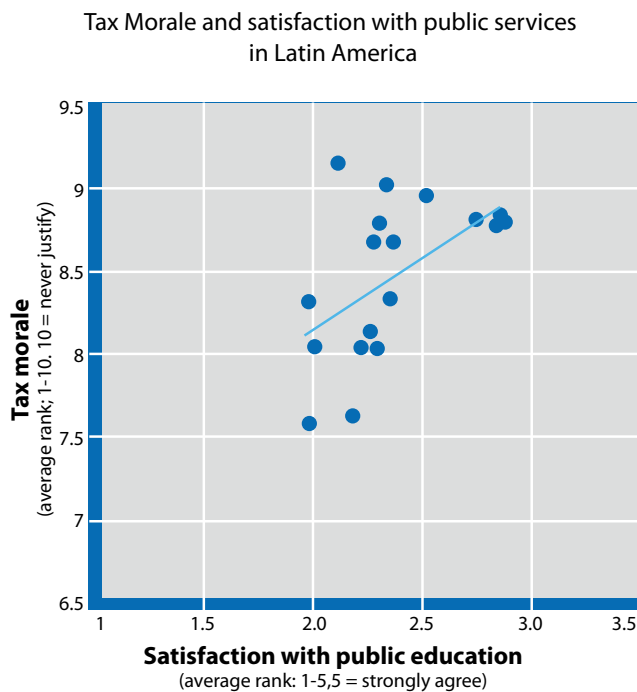
**Gráfico 7. Relación entre la confianza en el gobierno y la moral tributaria en Asia**



Fuente: OCDE (2013: 7)

**Segundo.** - El pacto será beneficioso analizando tanto la relación de intercambio fiscal<sup>52</sup> percibida por los ciudadanos; como la calidad de la oferta pública de servicios y prestaciones sociales. Como se pone de manifiesto en el siguiente gráfico, para el caso de América Latina, aumenta la moral tributaria de la ciudadanía a mayor nivel de satisfacción con los servicios públicos:

**Gráfico 8. Relación entre la moral tributaria y la satisfacción ciudadana con los servicios públicos en América Latina**



Source: OECD Secretariat - based on the Latinobarómetro database (2010).

Fuente: OCDE (2013:6).

52 Se refiere a la relación entre Estado-contribuyentes en base al esfuerzo tributario (ingresos) traducido en la oferta pública de servicios públicos y prestaciones sociales (gasto público).

**Tercero.** - Para comprobar cuán justo se considera el pacto fiscal hemos de comprobar la percepción social de justicia de su sistema tributario. Son muchos los estudios (Reeson y Dunstall, 2009:8; Walsh, 2012:455; Ramos y Miyar, 2012:133; Bazart y Bonein, 2014:91) que demuestran que una percepción de injusticia tributaria afecta negativamente a la motivación de la ciudadanía sobre el pago de los impuestos (moral tributaria).

Este pacto fiscal es aún más importante en América Latina y otras regiones en desarrollo puesto que se encuentran en pleno proceso de consolidación democrática. Así, sus resultados fiscales y la percepción que tengan éstos sobre los ciudadanos estarán ligados a la propia legitimidad de la democracia y a la confianza en el gobierno (Del Campo *et al.*, 2017:180; OCDE/CEPAL, 2009:15)<sup>53</sup>.

De este modo, enmarcando estas cuestiones en el plano constitucional y asegurándose estos tres condicionantes, se consigue justificar ideológica y democráticamente la obligación de pagar impuestos. Es cuando este pacto se incumple o no tiene las características deseadas (no se considera legítimo), cuando es necesaria una revisión del mismo porque puede provocar efectos indeseados como es el fraude fiscal (Benavides, 2013; Tayler y Sacks, 2012).

Para que un pacto fiscal sea legitimado, es necesario que cumpla los condicionantes expuestos, pero además que éstos sean respetados. En este sentido, deben cumplirse las reglas tanto por parte del Estado, entre otras: condiciones de transparencia, democracia, equidad y justicia del sistema tributarios; como por parte de sus ciudadanos, principalmente: el respeto al objetivo de solidaridad y cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Sólo asumiendo esta legitimidad, el pago de impuestos se convertirá en una decisión del individuo a cooperar con el Estado (Torgler, 2003:119) asumiendo el bienestar de este pacto para el conjunto de la sociedad. Y no dependerá tanto de las labores de inspección, sanción y control tributario.

El incumplimiento del pacto fiscal puede venir determinado por varias causas:

- Una de las primeras, a la que ya hacía alusión Frey (1997), viene de la mano del diseño y contenido constitucional. Una Constitución diseñada para favorecer la “viveza”, destruye cualquier intento de construcción de una ciudadanía cívica puesto que quien se comporta al margen de la ley, no sólo incumple con el Estado sino también con sus conciudadanos.
- Otra de las causas vendría de la mano del incumplimiento de sus reglas de juego por alguna de las partes: Estado o ciudadanía. El pacto puede romperse tanto en forma (aspectos jurídicos), contenidos (derechos y obligaciones tributarias) como resultados (nivel de bienestar para la sociedad y mejora del sistema democrático).

Sin duda, la corrupción en el sector público en cualquiera de sus acepciones<sup>54</sup> se adscribe dentro de las causas de incumplimiento o ruptura del pacto fiscal.

53 Más información: [http://www.oecd-ilibrary.org/development/perspectivas-economicas-de-america-latina-2009\\_leo-2009-es](http://www.oecd-ilibrary.org/development/perspectivas-economicas-de-america-latina-2009_leo-2009-es)

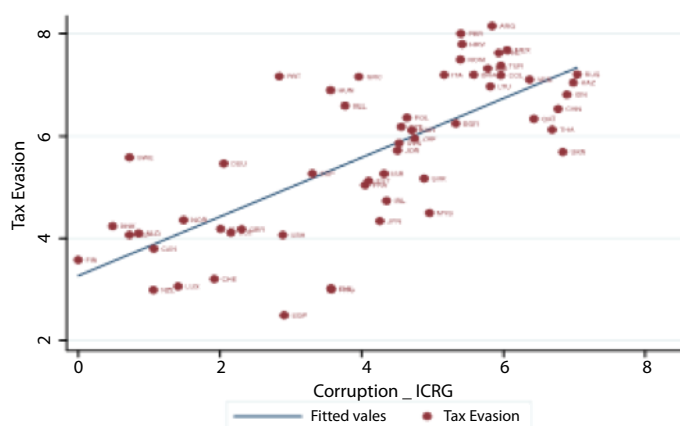
54 El Fondo Monetario Internacional (IMF, 2016) distingue entre “gran corrupción” o “pequeña corrupción”, así como incluye diferentes métodos para cometerla entre los que destaca: el soborno, la malversación de fondos, el robo, etc. Véase el capítulo de este Manual sobre la “Corrupción”.

Porque, como afirman Alm y Liu (2018:4), la corrupción altera la distribución de los ingresos públicos afectando a la pobreza y desigualdad del país, pero, sobre todo, contribuyendo a la percepción de un trato injusto y a una falta de respeto de la ley. Además, como afirma Transparencia Internacional (2010:3)<sup>55</sup>, la persistencia de la corrupción en el proceso de recaudación de impuestos ayuda a fomentar una cultura de corrupción entre una amplia gama de actores, lo que a su vez daña la posibilidad de establecer una buena gobernanza y una rendición de cuentas democrática a largo plazo.

Cuando se percibe la corrupción pública como ruptura del pacto fiscal por parte del Estado, la ciudadanía lo deslegitima sintiéndose más justificada para no afrontar sus responsabilidades tributarias. Cada individuo puede apreciar que los demás no se comportan como deberían y que por tal razón él tampoco debe ceñirse a una norma que no está siendo respetada por otros (Castañeda, 2015:107). De hecho, se ha demostrado una correlación positiva entre la corrupción y la evasión fiscal como se pone de manifiesto en el siguiente gráfico:

### Gráfico 9. Relación entre corrupción y evasión tributaria

Tax evasion (index from 0-1, with 1 the highest level of tax evasion):  
Corruption is positively associated with tax evasion.



Fuente: Alm y Liu (2018: 18).

Por último, subrayar cómo la corrupción pública provoca aún más perjuicios sobre las bases legitimadoras del pacto fiscal. Así, no cabe duda de que provoca efectos directos sobre el gasto público al suponer una extracción forzosa de ingresos públicos (Transparencia Internacional, 2010:2)<sup>56</sup>, lo que irremediabilmente afecta a la cantidad y calidad de la oferta pública de servicios y prestaciones.

55 Más información: <https://www.u4.no/publications/exploring-the-relationships-between-corruption-and-tax-revenue/>

56 Más información: <https://www.u4.no/publications/exploring-the-relationships-between-corruption-and-tax-revenue/>

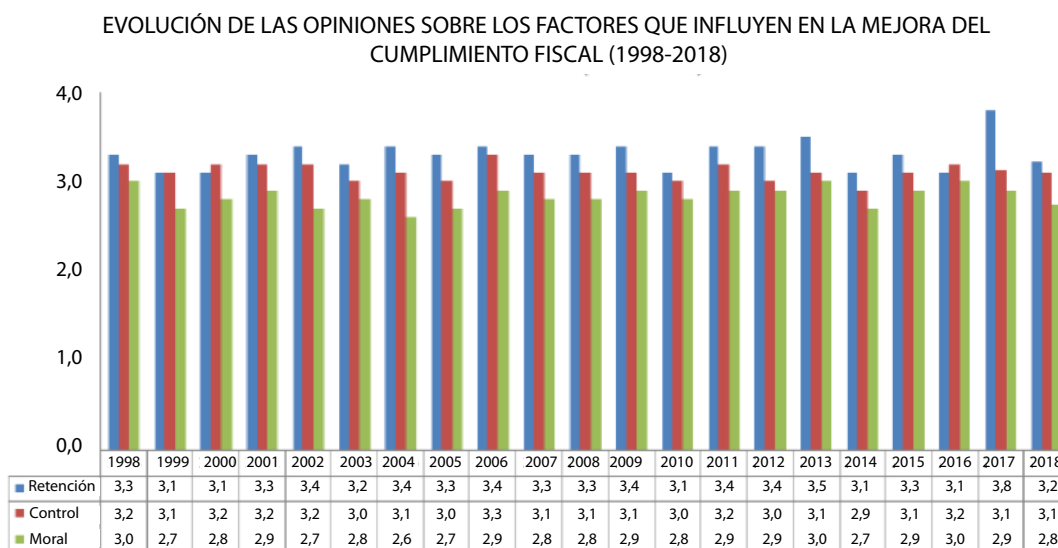
### 5.3. Las variables sociales de la cultura fiscal

Siguiendo las definiciones de Nerré (2001:12) y Goenaga (2012:43), entendemos por cultura fiscal al conjunto de factores que explican la conducta fiscal tanto de los poderes públicos como de los contribuyentes. No es sino uno de los aspectos de la cultura cívica que informa acerca de cómo se entiende que deben ser atendidas las necesidades públicas, dentro de una organización política que tiene que lograr metas colectivas articulando intereses diversos, muchas veces contrapuestos.

En definitiva, la cultura fiscal está conformada por todas aquellas variables sociales que supeditan el comportamiento fiscal de la ciudadanía y que podrían resumirse en dos áreas: oportunidad y motivación. Es un concepto que va más allá del de “moral tributaria” (*tax morale*)<sup>57</sup>.

La oportunidad viene determinada principalmente por los factores de retención (ser o no asalariado) y disuasión (inspección y sanción). La relevancia de ambos sobre el nivel de cumplimiento tributario de los contribuyentes se mide a través de la importancia de éstos frente a otros factores de tipo moral. Así, el siguiente gráfico pone de manifiesto cómo los españoles históricamente esgrimen que son la retención y la disuasión (“control”) las razones por las que cumplen con sus obligaciones tributarias (y no otras de tipo moral):

**Gráfico 10. Opiniones acerca de las razones por las que mejora el cumplimiento tributario en España (1998-2018)**



Fuente: Área de Sociología Tributaria (2019: 34).

Otra variable que visibiliza cuánto influye el control sobre el comportamiento tributario de la ciudadanía es lo que se conoce como “*deterrence*”, como por ejemplo el “miedo a una auditoría” (36% para los estadounidenses en 2014)<sup>58</sup> o la alta probabilidad de “ser descubierto” (48% para los británicos en 2015)<sup>59</sup>. Alm (2019:365) recuerda en un estudio reciente cómo incluso el hecho de que la ciudadanía perciba el

57 Definido por Torgler (2011) como la motivación intrínseca de pagar impuestos.

58 IRS (2014:22).

59 HM Revenue&Customs (2015:20).

riesgo a ser perseguido incrementa su nivel de cumplimiento voluntario, aunque en el corto plazo (efecto “*crowd-out*”).

Es por ello que cabe subrayar cómo la OCDE (2010:4) demuestra que estas estrategias disuasorias son más efectivas allí donde existen normas sociales fuertes. De ahí la importancia en la cultura fiscal de aquellas variables relacionadas con la motivación. Todas ellas están supeditadas al proceso de socialización fiscal<sup>60</sup> del individuo.

En primer lugar, cabe destacar cómo este comportamiento viene modelado por una serie de normas sociales divididas en cuatro tipos: normas personales<sup>61</sup>, subjetivas<sup>62</sup>, mandatorias (“*injunctive norms*”)<sup>63</sup> y descriptivas<sup>64</sup>. El conocimiento y asimilación de estas normas está estrechamente relacionado con el concepto que un individuo tiene de sí mismo como ciudadano, el cual está a su vez vinculado con el concepto que tiene de su posición en relación con los demás grupos y con el Estado.

Aplicadas al ámbito fiscal, podrían explicarse del siguiente modo:

- En primer lugar, las normas personales son aquellos valores interiorizados en torno a las obligaciones tributarias y el respeto por lo público y sufragado por el esfuerzo colectivo. Entre ellas, por ejemplo, estaría el haber interiorizado o no la funcionalidad de los impuestos (por qué y para qué se pagan), así como el rechazo o no hacia el fraude fiscal. Por subrayar algunas cifras, mientras españoles<sup>65</sup>, británicos<sup>66</sup> o norteamericanos<sup>67</sup> rechazan el fraude en su mayoría (76%, 61% y 86% respectivamente), un cuarto de los nicaragüenses lo justifican<sup>68</sup>.
- Por su parte, tanto las normas subjetivas como las mandatorias está relacionadas con la influencia<sup>69</sup> que ejerce sobre uno mismo el comportamiento fiscal de los demás.
  - Así, en concreto las normas subjetivas se forjarán según el comportamiento fiscal del círculo más cercano del individuo. Cuantos mayores valores de responsabilidad tributaria y rechazo hacia el fraude fiscal haya entre los amigos y la familia del individuo, lo que Alm et al. (2016:) llaman “capital social”, mayor probabilidad a que las normas subjetivas que rijan su comportamiento sean similares.

60 Proceso de aprendizaje y asunción de las principales normas del sistema fiscal del país en el que viva el individuo en el que participan diferentes agentes (principalmente tres: familia, escuela y medios de comunicación) y que da comienzo desde el nacimiento.

61 “...están basadas en los estándares personales o expectativas de comportamiento basadas en los valores interiorizados” (Bobek et al, 2007:52); “...las basadas en los propios estándares personales de “derecho” y comportamiento ‘equivocado’...” (Onu y Oats, 2014:6).

62 “...representan la percepción individual de aquellas normas asumidas por personas de referencia (familia, amigos o compañeros de trabajo)” (Bobek et al, 2007:52); “...definida como la norma que poseen los demás referentes del individuo (amigos, familia, compañeros de trabajo cercanos) sobre el comportamiento (es decir, en este caso, si desaprueban o toleran evasión de impuestos)” (Onu y Oats, 2014:6-7).

63 “...representan el comportamiento percibido que la mayoría de las personas aprueba (o desaprueba). Especifica lo que “debería” (o no) ser hecho” (Bobek et al, 2007:51); “...que describen lo que aprueba el grupo o desaprueba (por ejemplo, la sociedad puede sancionar la evasión de impuestos como altamente inmoral) ...” (Onu y Oats, 2014:7).

64 “...son fruto de lo observado que hacen otras personas en la misma situación. Mirando lo que hace otros nos da información sobre lo que es “normal” en una situación nueva o ambigua” (Bobek et al, 2007:51); “...describiendo lo que realmente hacen los miembros del grupo (por ejemplo, muchas personas pueden no reportar sus ingresos completos)” (Onu y Oats, 2014:7).

65 Área de Sociología tributaria (2019:46).

66 HM Revenue&Customs (2015:12).

67 IRS (2014:20).

68 Sandino (2012:60).

69 Esta influencia del comportamiento de los demás sobre el propio se basa tanto en “The theory of planned behavior” (Ajzen, 1991) como en la “Construal level theory” (Trope y Liberman, 2010).

También se enmarcarían dentro de esta tipología aquellas normas compartidas (o no) con los compañeros de trabajo, como así lo demuestra el estudio de Hashimzade *et al.* (2014:144): las actitudes y creencias en relación al sistema fiscal se refuerzan dentro de un mismo grupo ocupacional.

- Y por su parte, las normas mandatorias se conforman según cómo se comporten los demás (en un plano genérico, conciudadanos o la clase política) con respecto a su sistema fiscal. Si la mayoría de los colombianos, indios, españoles, chinos o mozambiqueños justifican el fraude fiscal, habrá mayor probabilidad de que el individuo lo haga. Así mismo, si existe mucha corrupción en el sector público, el individuo justificará en mayor medida no ser responsable con sus obligaciones tributarias.
- Por último, las normas descriptivas serían aquellas por las que se rige un ciudadano en el plano fiscal fijándose qué haría otra persona en su misma situación. Por ejemplo: si está desempleado y observo que hay mucha economía sumergida en su país, ¿por qué no voy a trabajar en negro cuando otros muchos a mi alrededor que lo hacen? Algunos estudios han evaluado estas normas con respecto al nivel de cumplimiento en el contexto de las PYMES (Zahid, 2012; Beers et al, 2013).

Otra de las variables clave de la cultura fiscal dentro del área motivación son aquellas cuestiones contenidas en el diseño y gestión del sistema fiscal:

- En primer lugar, destaca la “justicia fiscal percibida” entendida como la percepción de mayor o menor justicia del sistema tributario. Los contribuyentes perciben injusticia (falta de equidad) en el sistema fiscal cuando aprecian que este no trata de la misma manera a personas: con la misma (equidad horizontal) o distinta (vertical) capacidad de pago.

Sin duda, y como han demostrado otros estudios (Reeson y Dunstall, 2009:8; Walsh, 2012:455; Ramos y Miyar, 2012:133; Bazart y Bonein, 2014:91), la justicia fiscal percibida afecta también negativamente en la motivación de los españoles sobre el pago de sus impuestos al no sentir que cada ciudadano paga en función de su capacidad económica.

- También es importante subrayar los “costes psicológicos”, enmarcados dentro de los costes generales de cumplimiento tributario. Son los que más pueden afectar, según Sandford (1973) a la motivación de cumplir o no con sus obligaciones tributarias de forma responsable.

Los costes psicológicos se refieren al estrés y/o ansiedad que supone el cumplir con las obligaciones tributarias para determinados contribuyentes. Son especialmente relevantes para las pequeñas empresas y grupos de población más vulnerables. Según Evans y Tran-Nam (2014:8), los ancianos pueden tener mayores costes psicológicos de cumplimiento por su edad y/o nivel de estudios.

Pero en general, el cumplimiento tributario voluntario será mayor cuantas mayores facilidades se den a los contribuyentes.

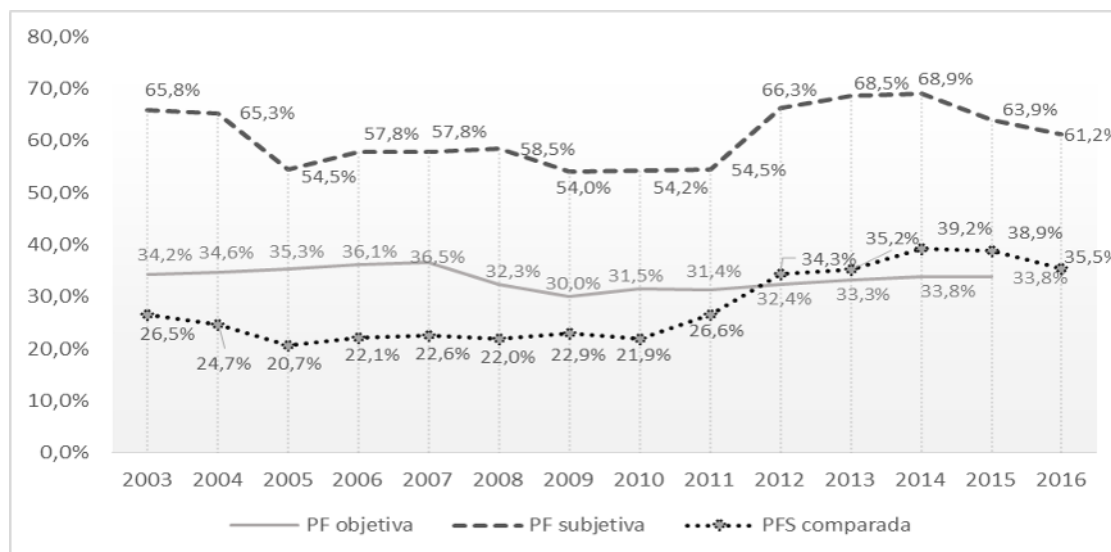
- Además, el nivel de “presión fiscal subjetiva” también es otro factor relacionado con el diseño de un sistema impositivo. Frente a la presión fiscal objetiva<sup>70</sup>, los ciudadanos muestran un límite de

70 Entendida como los ingresos tributarios totales (tributos+cotizaciones sociales) sobre el PIB del país.

carácter subjetivo en torno a la cantidad de impuestos pagados. Como apuntaba Fernández Caínzos (2006:213), más allá de este límite nos podemos encontrar con actitudes de resistencia fiscal.

Para el caso español, en el siguiente gráfico comparamos esta presión “subjetiva”, con la objetiva y también con la presión fiscal “comparada”<sup>71</sup>:

**Gráfico 11. Evolución comparativa de la presión fiscal objetiva, subjetiva y comparada en España (2003- 2016)**



**Fuente:** elaboración propia a partir de Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2016) y CIS (2003-2016).

En el gráfico se observa cómo, este límite psicológico (presión fiscal subjetiva) no atiende estrictamente a factores económicos objetivos, sino que también está supeditado a otros factores externos como: aspectos políticos (gestión del sistema fiscal según el color político del Gobierno) y/o mediáticos (casos de corrupción y/o fraudes recientes).

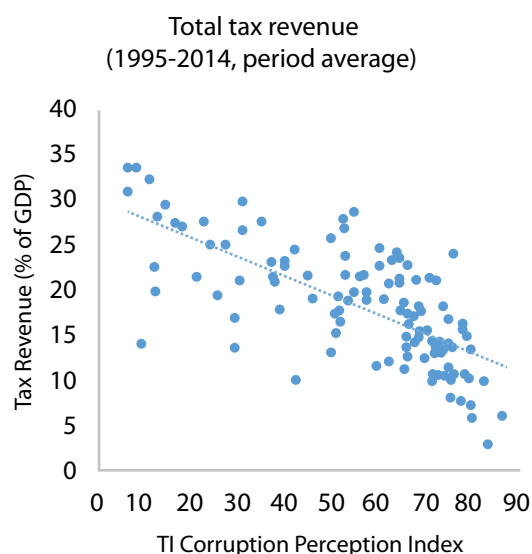
- Otra variable a tener en cuenta, a la hora de evaluar la motivación de los contribuyentes, sería la “gestión del dinero público”. Nos referimos al uso que se hace de los impuestos recaudados a través del gasto público (servicios públicos y prestaciones sociales). Es importante tener en cuenta cómo, sobre todo en un contexto de escasez de recursos como el actual, si esta gestión se comporta de manera ineficiente puede provocar mayores niveles de fraude fiscal (Gil y Onrubia, 2006:26; Barone y Mocetti, 2009:9) además de generar una menor satisfacción con respecto a la oferta pública de servicios y prestaciones (Cerno *et al.*, 2017:82) porque obviamente el gasto público se ve mermado. Así lo demuestra el siguiente gráfico:

71 “Y en comparación con otros países más avanzados de Europa, ¿piensa Ud. que en España se pagan más, igual o menos impuestos?” (CIS, 2016- pregunta 23).

72 El Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas sólo tiene estadísticas publicadas hasta 2015.



Gráfico 12. Correlación entre el nivel de gasto público y el índice de corrupción



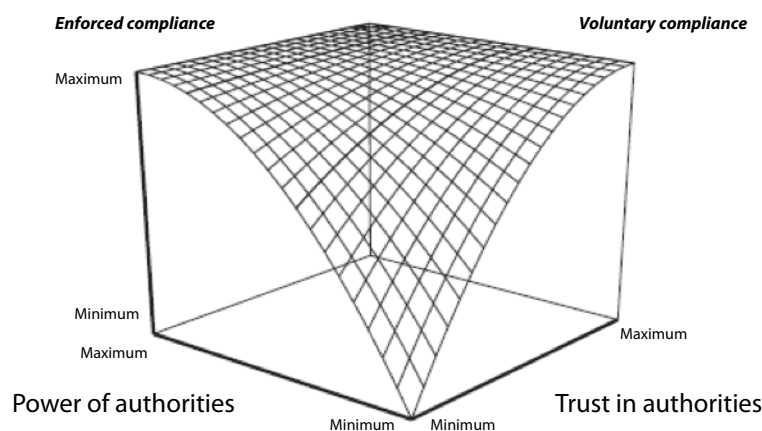
Sources: Transparency International, IMF WoRLD Database

Fuente: Baum *et al.* (2017: 9).

- Y, por último, dentro del área de motivación, destaca la influencia de la “imagen y confianza institucional en la Hacienda pública” también sobre el comportamiento tributario. De hecho, como se observa en la siguiente figura y lo demuestran experimentos recientes basados en este modelo “slippery slope” (Lemoine y Roland-Levy, 2013; Kastlunger *et al.*, 2014; Kogler *et al.*, 2013), la confianza institucional es clave para lograr el cumplimiento fiscal voluntario:

Gráfico 13. Descripción gráfica de la importancia de la confianza institucional sobre el nivel de cumplimiento tributario voluntario

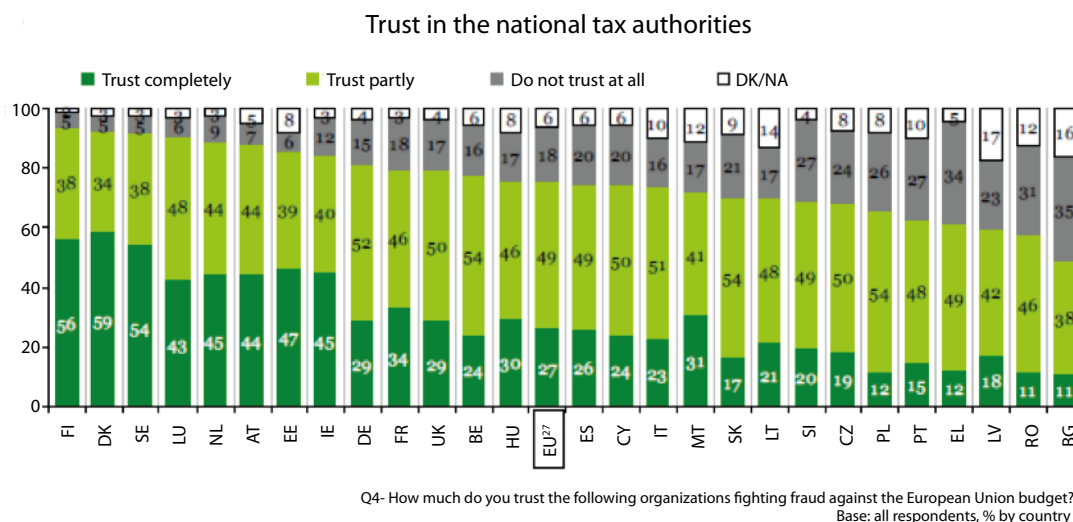
Graphical depiction of the “slippery slope” framework  
(reprinted with permission from Kirchler *et al.* 2008a)



Fuente: Muelhbacher y Kirchler (2010: 608).

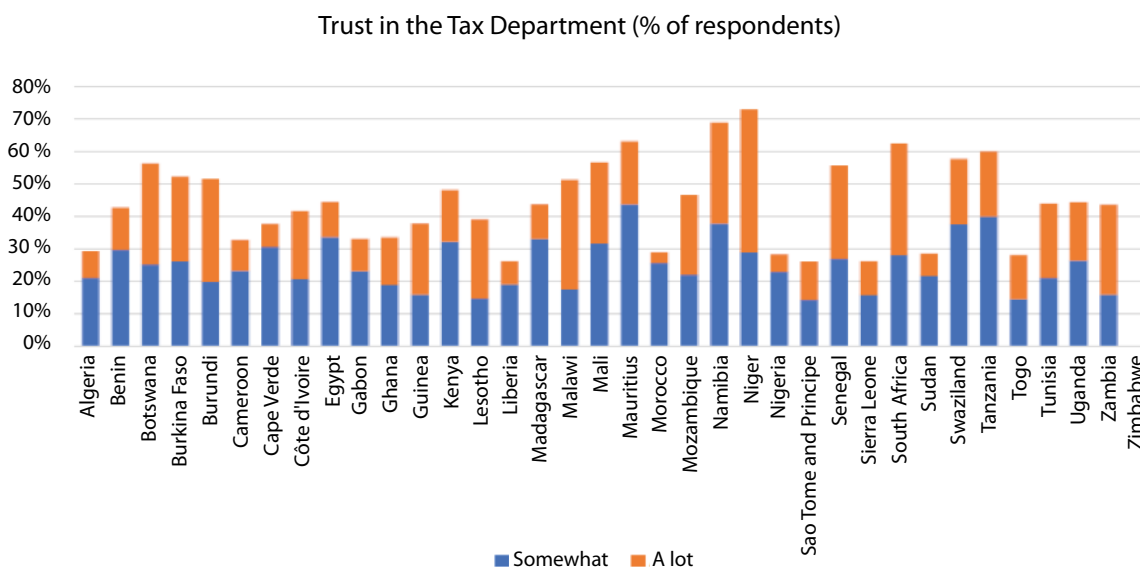
Los dos siguientes gráficos pone de manifiesto, de forma comparada, las opiniones de los ciudadanos de la Unión Europea (gráfico 7) y África (gráfico 8) acerca de la confianza que le brindan las administraciones tributarias nacionales:

**Gráfico 14. Nivel de confianza de los europeos hacia sus administraciones tributarias**



Fuente: Comisión Europea (2008: 21).

**Gráfico 15. Nivel de confianza de los africanos hacia sus administraciones tributarias**



Notes: Respondents were asked: "How much do you trust each of the following, or haven't you heard enough about them to say: The tax department? (% who say "Somewhat" and "A lot"). Afrobarometer R6 2014/2015 (Algeria, Benin, Botswana, Burkina Faso, Burundi, Cameroon, Cape Verde, Côte d'Ivoire, Egypt, Gabon, Ghana, Guinea, Kenya, Lesotho, Liberia, Madagascar, Malawi, Mali, Mauritius, Morocco, Mozambique, Namibia, Niger, Nigeria, Sao Tome and Principe, Senegal, Sierra Leone, South Africa, Sudan, Swaziland, Tanzania, Togo, Tunisia, Uganda, Zambia, Zimbabwe). Source: Isbell (2017) based on Afrobarometer.

Fuente: Prichard et al. (2019: 4).

Por último, cabe subrayar cómo la confianza se ve mermada si la administración tributaria se considera corrupta. Así lo demuestran algunos estudios recientes para el caso africano (Aiko y Logan, 2014) o indonesio (Sabarauddin *et al.*, 2017). Porque, donde la confianza en las autoridades fiscales es limitada, el cumplimiento es deficiente y el apoyo político a los impuestos es bajo (Prichard *et al.*, 2019:24).

## 5.4. Conclusiones

Todas las naciones, independientemente de su desarrollo económico-social, necesitan un pacto fiscal entre Estado y contribuyentes. Para que estos pactos sean viables y eficientes será imprescindible la legitimidad social de los mismos, por lo que se ha de velar por el cumplimiento de sus contenidos. En concreto, la corrupción pública ha demostrado ser una variable de deslegitimación de este pacto (correlaciona positivamente con la evasión fiscal) y, en consecuencia, afectará al nivel de cumplimiento tributario.

Cuando los gobiernos invierten en generar confianza en los sistemas fiscales, esto contribuye directa e indirectamente a fortalecer el contrato fiscal (Prichard, 2019:9). Promover la transparencia y la educación fiscal, así como generar mayor compromiso entre contribuyentes y funcionarios de las administraciones tributarias ayudará a un mejor entendimiento de las obligaciones tributarias y por tanto, a hacer más fácil el cumplimiento tributario (Ibídem: 21).

Sin duda, el virus COVID-19 ha puesto en entredicho la legitimidad social de estos pactos sociales, siendo la fiscalidad uno de sus “patas” fundamentales. Muchos servicios públicos, principalmente el sanitario, se han visto desbordados incluso en aquellos países con Estados de bienestar más avanzados (The Lancet, 2020:1401). La justicia fiscal y la redistribución de la riqueza se erigen como cuestiones clave para un futuro incierto donde, de no incentivar un nuevo contrato social y fiscal, la vulnerabilidad social y la pobreza aumentarán irremediabilmente. Así lo ponen de manifiesto noticias recientes para regiones como la Unión Europea<sup>73</sup>, América Latina<sup>74</sup> o Asia<sup>75</sup>.

Durante las últimas décadas, académicos y profesionales han reconocido cada vez más que el cumplimiento tributario sólo puede entenderse parcialmente como un acto “racional” (Sjoberg *et al.*, 2019:2) y debemos de tener en cuenta variables psicosociales que motivan a los individuos. Es por ello que, cuanto mayor sea el nivel de cultura fiscal de la ciudadanía, mejor será su comportamiento tributario al entenderse que tendrán interiorizados unos valores que se materializarán en una conducta fiscalmente responsable. Así pues, las administraciones tributarias en particular y los gobiernos en general deben fomentar y asegurar altos niveles de cultura en torno a la fiscalidad entre su ciudadanía con el fin de fomentar un mayor nivel de cumplimiento voluntario.

73 Más información: <https://www.ft.com/content/9df529e8-0e9d-42ec-930c-d22cbc5a7964>.

74 Más información: [https://www.eldiario.es/economia/el-covid-19-abre-la-puerta-a-un-nuevo-contrato-social-en-america-latina\\_1\\_6109429.html](https://www.eldiario.es/economia/el-covid-19-abre-la-puerta-a-un-nuevo-contrato-social-en-america-latina_1_6109429.html)

75 Más información: <https://www.savethechildren.net/news/covid-19-it%E2%80%99s-time-new-%E2%80%98social-contract%E2%80%99-21st-century>

## Referencias

- Alm, J. (2019). What motivates tax compliance?, *Journal of Economic Surveys*, Vol. 33 (2), 353–388.
- Alm, J., Clark, J. y Leibel, K. (2016). Enforcement, socio-economic diversity, and tax filing compliance in the United States, *Southern Economic Journal* 82(3), 725–747.
- Aiko, R. y Logan, C. (2014). Africa's willing taxpayers thwarted by opaque tax systems, corruption, *Afrobarometer Policy Paper* No. 7.
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human, Decision Processes*, 50(2), 179-211.
- Alm, J. y Liu, Y. (2018). Corruption, Taxation, and Tax Evasion, *Tulane Economics Working Paper Series*, 1802, 1-27.
- Área de Sociología Tributaria (2019). Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2018, *Documentos de Trabajo* 16/2019. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Barone, G. y Mocetti, S. (2009). Tax morale and public spending inefficiency, *Temi di discussione (Working paper)* 72. Banca d'Italia.
- Baum, A., Gupta, S., Kimani, E. y Tapsob, J. (2017). Corruption, Taxes and Compliance, *IMF Working Paper*, 17/255.
- Bazart, C. y Bonein, A. (2014). Reciprocal relationships in tax compliance decisions, *Journal of Economic Psychology*, 40, 83-102.
- Beers, T., Nestor, M., y San Juan, E. (2013). *Small Business Compliance Further Analysis of Influential Factors*, National Taxpayer Advocate.
- CAF (2012). Finanzas públicas para el desarrollo: Fortaleciendo la conexión entre ingresos y gastos. *Serie: Reporte de Economía y Desarrollo*, Banco de Desarrollo de América Latina.
- Castañeda, V.M. (2015). La moral tributaria en América Latina y la corrupción como uno de sus determinantes, *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales*, núm. 224, 103-132.
- Cerno, L., Pérez, C. y Sanz, E. (2017). Determinantes de la satisfacción de los españoles con las prestaciones y servicios públicos: un enfoque de sociología tributaria con microdatos, *Hacienda Pública Española*, 220 (1), 57-87.
- CIS (2003). *Opinión pública y política fiscal (XX)*, Estudio CIS nº 2533. Madrid: Centro de Investigaciones Sociológicas.
- CIS (2004). *Opinión pública y política fiscal (XXI)*, Estudio CIS nº 2569. Madrid: Centro de Investigaciones Sociológicas.

CIS (2005). *Opinión pública y política fiscal (XXII)*, Estudio CIS nº 2615. Madrid: Centro de Investigaciones Sociológicas.

CIS (2006). *Opinión pública y política fiscal (XXIII)*, Estudio CIS nº 2650. Madrid: Centro de Investigaciones Sociológicas.

CIS (2007). *Opinión pública y política fiscal (XXIV)*, Estudio CIS nº 2727. Madrid: Centro de Investigaciones Sociológicas.

CIS (2008). *Opinión pública y política fiscal (XXV)*, Estudio CIS nº 2770. Madrid: Centro de Investigaciones Sociológicas.

CIS (2009). *Opinión pública y política fiscal (XXVI)*, Estudio CIS nº 2809. Madrid: Centro de Investigaciones Sociológicas.

CIS (2010). *Opinión pública y política fiscal (XXVII)*, Estudio CIS nº 2841. Madrid: Centro de Investigaciones Sociológicas.

CIS (2011). *Opinión pública y política fiscal (XXVIII)*, Estudio CIS nº 2910. Madrid: Centro de Investigaciones Sociológicas.

CIS (2012). *Opinión pública y política fiscal (XXIX)*, Estudio CIS nº 2953. Madrid: Centro de Investigaciones Sociológicas.

CIS (2013). *Opinión pública y política fiscal (XXX)*, Estudio CIS nº 2994. Madrid: Centro de Investigaciones Sociológicas.

CIS (2014). *Opinión pública y política fiscal (XXXI)*, Estudio CIS nº 3034. Madrid: Centro de Investigaciones Sociológicas.

CIS (2015). *Opinión pública y política fiscal (XXXII)*, Estudio CIS nº 3105. Madrid: Centro de Investigaciones Sociológicas.

CIS (2016). *Opinión pública y política fiscal (XXXIII)*, Estudio CIS nº 3146. Madrid: Centro de Investigaciones Sociológicas.

Comisión Europea (2008). Citizens' perceptions of fraud and the fight against fraud in the EU27, *Flash Eurobarometer 236*.

Delgado, M.L. y Goenaga Ruiz de Zuazo, M. (2007). Del tributo al impuesto: La legitimación de la fiscalidad, *IR Revista del Instituto AFIP* N° 2, 32-59.

Delgado, M.L. y Gutiérrez, M. (2006). El espejo fiscal y su reflejo social. En M.A. Galindo (Ed.), *Ética y economía* (pp. 201 a 226). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Del Campo, M.E. et al. (2017). I can't get no satisfaction. Servicios públicos, democracia y clases media en América Latina, *América Latina Hoy*, 77, 161-187.

- Elizondo, C. (2014). *Progresividad y eficacia del gasto público en México: Precondición para una política recaudatoria efectiva*. Woodrow Wilson Center Update on the Americas, March 2014.
- Estevez, A. y Esper, S. (2008). Ciudadanía fiscal en América Latina: El contrato incumplido, *Revista Debates Latinoamericanos*, 6 (10).
- Estévez, A. y Esper, S (2009). La Ciudadanía Fiscal y los contratos fundacionales en las sociedades latinoamericanas, *Revista IR Instituto AFIP* N° 3, 72-84.
- Evans, C. y Tran-Nam, B. (2014). Tax Compliance Costs in New Zealand: An International Comparative Evaluation, *Working paper 2/14*. Chair in Public Finance, The Treasury and Inland Revenue.
- Fernández Caínzos, J.J. (2006). *Sociología de la Hacienda Pública*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Frey, B.S. (1997). A Constitution for Knaves Crowds out Civic Virtues, *The Economic Journal*, Vol. 107 (443), 1043-1053.
- Gil, M. y Onrubia, J. (2006). *La ineficiencia del gasto público: ¿incentivo a la evasión fiscal?*, XIII Encuentro de Economía Pública, 2006. <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/3134869.pdf>
- Goenaga Ruiz de Zuazo, M. (2012). La Sociología Fiscal: un tema de organización ciudadana. En L.V. Doncel; T. Gutierrez y C. Juanena (coord.), *Sociología especializadas II* (pp. 137-168), Madrid: Dykinson S.L.
- Gunes, S. y Polat, F. (2016). *Tax Culture in The Context of Development and Democratic Freedoms*. 4th Eurasian Multidisciplinary Forum, EMF 2016, 27-29 April, Vienna, Austria, Proceedings. pp. 1-18. [https://www.researchgate.net/publication/304355132\\_Tax\\_Culture\\_In\\_The\\_Context\\_Of\\_Development\\_And\\_Democratic\\_Freedoms](https://www.researchgate.net/publication/304355132_Tax_Culture_In_The_Context_Of_Development_And_Democratic_Freedoms)
- Goldscheid, R. (1979). Estado, presupuesto público y sociedad. Esencia y cometido de la Hacienda desde el punto de vista de la Sociología, *Hacienda Pública Española* N° 58, 334–367.
- Hashimzade, N., Myles, G.D, Page, F. y Rablen, M.D. (2014). Social networks and occupational choice: The endogenous formation of attitudes and beliefs about tax compliance, *Journal of Economic Psychology*, 40, 134-146.
- Holmes, S. y Sunstein, C.S. (1999). *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes?*. London–NewYork: W.W. Norton.
- HM Revenue&Customs (2015). Exploring public attitudes to tax avoidance in 2015, *HM Revenue and Customs Research Report 401*.
- IMF (2016). Corruption: Costs and Mitigating Strategies, *IMF Staff Discussion Notes*, International Monetary Fund, Washington, D.C.
- IRS (2014). 2014 *Taxpayer attitude survey*, IRS Oversight Board. <https://www.treasury.gov/IRSOB/reports/Documents/IRSOB%20Taxpayer%20Attitude%20Survey%202014.pdf>

- Kastlunger, B., Lozza, E., Kirchler, E. y Schabmann, A. (2013). Powerful authorities and trusting citizens: The Slippery Slope Framework and tax compliance in Italy, *Journal of Economic Psychology*, 34, 36-45.
- Kogler, C., Batrancea, L., Nichita, A., Pantya, J., Belianin, A. y Kirchler, E. (2013). Trust and power as determinants of tax compliance: Testing the assumptions of the slippery slope framework in Austria, Hungary, Romania and Russia, *Journal of Economic Psychology* 34, 169–180.
- Lemoine, J. y Roland-Levy, C. (2013). Are taxpayers, who pay their taxes, all cooperative citizens?, *Citizenship Teaching & Learning*, 8(2), 195-213.
- Nerré, B. (2001). *The concept of tax culture*, Paper prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association. Baltimore, USA.
- OCDE/CAF/CEPAL (2018). *Perspectivas económicas de América Latina 2018: Repensando las instituciones para el desarrollo*. Paris: Editions OCDE.
- Prichard, W., Custers, A., Dom, R., Davenport, S. y Roscitt, M. (2019). Innovations in Tax Compliance. Conceptual Framework, *Policy Research Working Paper 9032*. World Bank Group.
- Ramos, M. y Miyar, M. (2012). Las actitudes fiscales de los españoles: ¿Más Estado, pero menos impuestos?, *Cuadernos de Información Económica*, N°231, 125-140.
- Reeson, A. y Dunstall, S. (2009). Behavioural Economics and Complex Decision-Making: Implications for the Australian Tax and Transfer System, *CSIRO / CMIS Report No. 09/110*.
- Sabarauddin, Dwimulyani, S. y Waluyo (2017). The Influence of perception on Corruption, Fiscal Services and Tax Sanctions to Tax Compliance with self assessment system, *International Journal of Business and Management Invention*, Volume 6 (10), 72-79.
- Sandford, C. (1973). *Hidden Costs of Taxation*. London: Institute for Fiscal Studies.
- Sandino, A. (2012). *Cultura tributaria en Nicaragua: conocimientos, percepciones y valoraciones de los nicaragüenses sobre los impuestos 2011-12*. Managua: IEPP.
- Sjoberg, F.M., Mellon, J., Peixoto, T., Hemker, J. y Tsai, L.L. (2019). Voice and Punishment. A Global Survey Experiment on Tax Morale, *Policy Research Working Paper*, 8855. World Bank Group.
- The Lancet (2020). Editorial- COVID-19: remaking the social contract, *The Lancet*, Volume 395, Issue 10234, 2–8 May 2020.
- Torgler, B. (2003). Tax Morale, Rule-Governed Behaviour and Trust, *Constitutional Political Economy*, 14 (2), 119-140.
- Torgler, B. (2011). Tax morale and compliance: review of evidence and case studies for Europe, *Policy Research Working Paper Series*, 5922, The World Bank.

Trope, Y. y Liberman, N. (2010). Construal level theory of psychological distance, *Psychological Review*, 117, 440–463.

Walsh, K. (2012). Understanding taxpayer behaviour – New opportunities for tax administration, *The Economic and Social Review*, 43(3), 451-475. <https://www.esr.ie/article/view/46>





**TERCERA PARTE**

**Desempeño ético en la  
administración tributaria**



# Capítulo 6

## MARCOS DE INTEGRIDAD Y VALORES: Implementación Práctica

*Alejandro Luelmo Fernández*

### 6.1. Introducción

Prescindiendo de planteamientos teleológicos sobre el término ética, existe una aproximación muy directa e intuitiva al mismo, que lo vincula con el comportamiento, compromiso y reconocimiento de principios y valores de aceptación generalizada.

De esta forma, podría decirse que la ética es el comportamiento adecuado a lo que se espera de una organización en cumplimiento de sus fines, al ejercicio de una actividad profesional o laboral, y al comportamiento y conducta en general.

Se puede concluir, por tanto, y simplificando, que la ética es el comportamiento y compromiso adecuado y correcto con los valores, principios y normas. *Sensu contrario*, un comportamiento no ético es todo aquello que se aparta y transgrede las normas de regulación establecidas.

La falta de ética admite, desde una perspectiva objetiva, diferentes grados, siendo el más grave la existencia de corrupción, que puede llegar a ser sistémica. Pero aun siendo el exponente más grave, no es el único. Así, nos encontramos con infracciones de la normativa e incluso con otras manifestaciones que no constituyendo en sí mismas una infracción penal o administrativa, suponen la realización de conductas no deseables, que tienen igualmente una incidencia negativa en la imagen y reputación de la administración tributaria y que supone un riesgo institucional que las organizaciones tributarias deben abordar.

Por otra parte, la “ética en materia tributaria”, es un concepto susceptible de analizarse desde diferentes puntos de vista no excluyentes sino complementarios que pasamos a analizar.

### 6.2. La perspectiva de la administración tributaria

El fin último de cualquier organización tributaria es allegar los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos y asegurar de esta forma la sostenibilidad de un estado de bienestar de acuerdo con principios básicos como la igualdad, equidad, capacidad económica, proporcionalidad, transparencia, etc. que constituyen las normas y valores superiores recogidos en las normas constitucionales en los países democráticos.

Para el ejercicio de sus funciones, la administración tributaria se encuentra investida de poderes y prerrogativas de carácter público que se encuentran sometidas a principios, reglas y valores que actúan como contrapeso y límites de los mismos.

Para el ejercicio efectivo de sus funciones y puesto que los medios personales y materiales son limitados, la administración tributaria asume el compromiso de ganar y mejorar continuamente en eficacia y eficiencia en todos sus ámbitos de actuación.

Desde esta perspectiva de la ética corresponderá a la administración tributaria la realización de todas aquellas acciones que contribuyan al reforzamiento de la eficacia en el cumplimiento de su misión, así como aquellas otras orientadas a facilitar y concienciar al ciudadano del cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En este marco, cabría plantearse cómo deben actuar las administraciones tributarias para asegurar que se hace todo lo posible para incentivar las buenas prácticas y prevenir, detectar y erradicar irregularidades y corrupción. Pueden mencionarse actuaciones como las siguientes:

### **Primero. Elaboración de leyes y reglamentos claros**

Es decir, normas que incorporen los principios éticos y que establezcan de forma taxativa la prohibición de actuaciones corruptas e irregulares. Un aspecto que resulta de un interés especial es la regulación de los conflictos de interés en la toma de decisiones y la asignación de los fondos públicos incluyendo la contratación pública y el establecimiento y gestión de los fondos públicos y subvenciones.

### **Segundo. Creación de confianza pública mediante la transparencia**

Ante situaciones que socaven los derechos y la pérdida de confianza de los ciudadanos, la administración tributaria tiene que responder facilitando el cumplimiento formal y material de las obligaciones tributarias, informando adecuadamente del destino, en términos de servicios públicos, del pago de sus impuestos, haciendo más clara y precisa la aplicación de las normas tributarias impidiendo que esta función (con el cierto margen existente de discrecionalidad en su interpretación) pueda dar cobertura a actuaciones irregulares de distinta magnitud y gravedad.

Resulta de interés mencionar la existencia de órganos que, con carácter colegiado e independencia respecto de las funciones de la administración tributaria, canalizan las quejas y sugerencias de los ciudadanos en el ejercicio de sus derechos en el marco de los procedimientos de aplicación de los tributos.

También contribuye a la promoción y desarrollo de la transparencia y confianza en las instituciones la apertura de canales de denuncias, instrumento que se utiliza para luchar contra actuaciones corruptas o irregulares. La Directiva (UE) 2019/1937 regula protección de las personas que informen sobre infracción del Derecho de la Unión.

### **Tercero. Conocer la opinión y percepción ciudadana**

Al ser los ciudadanos los principales destinatarios de los servicios que presta la administración tributaria, su opinión y percepción sobre el nivel y la calidad de dichos servicios es de la mayor relevancia tanto para su continua mejora como para aumentar el nivel de satisfacción con la calidad de los servicios.

Sirva como ejemplo las encuestas del Centro de Investigaciones Sociológicas de España, en cuya página web -[www.cis.es](http://www.cis.es)- se puede acceder a un documento de elaboración anual sobre “*Opinión Pública y Política Fiscal*”. En este mismo sentido, el Instituto de Estudios Fiscales de España -[www.ief.es](http://www.ief.es)- elabora un estudio denominado “*Opiniones y actitudes fiscales de los españoles*” que analiza la evolución de determinadas variables que configuran el núcleo básico de las ideas fiscales de la población española. Una de estas variables es la imagen corporativa que ofrece la Hacienda Pública a los ciudadanos, así como su nivel de transparencia.

#### **Cuarto. Elaboración de Cartas de Servicios**

Las Cartas de Servicios, en el marco de los modelos de Excelencia y de los Programas de Calidad, son documentos de comunicación e información al ciudadano que contienen el catálogo de servicios que presta la organización y relacionan los derechos que asisten a los contribuyentes.

Muchas administraciones tributarias cuentan con este instrumento que, si no se burocratiza, permite una comunicación con los distintos tipos de contribuyente y una plataforma de mejora continua de gran interés, máxime si se integra con redes y foros informáticos.

#### **Quinto. Prestación de servicios dirigidos al ciudadano**

Con el fin de favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales las administraciones tributarias despliegan un amplio conjunto de servicios de información y ayuda al contribuyente. Se pueden destacar los siguientes:

- Programas de información y asistencia tributaria, que incluye una amplia variedad de acciones, como puede ser plantear y recibir respuesta de la administración sobre criterios a seguir en la aplicación de la normativa tributaria, la interacción con los servicios tributarios para la cumplimentación y presentación de declaraciones tributarias, la apertura de distintos canales de presentación de declaraciones utilizando las TIC, etc.
- Programas de educación cívico-tributaria dirigidos a fomentar la conciencia fiscal de los futuros contribuyentes de modo que asimilen la responsabilidad fiscal como uno de los valores sobre los que se organiza una sociedad democrática.
- Campañas institucionales, dirigidas a concienciar al ciudadano para el correcto cumplimiento de sus obligaciones, promoviendo la responsabilidad cívica y destacando la relación existente entre los ingresos recibidos por los impuestos y el gasto público.
- El establecimiento de Leyes de Transparencia permite implantar la obligatoriedad de la publicación de la información relativa a las funciones que desarrollan los sujetos comprendidos en su ámbito de aplicación y su estructura organizativa, además de sus instrumentos de planificación y la evolución de su grado de cumplimiento. La normativa en esta materia debe prever la creación de unidades gestoras que permitan recibir, dar trámite y resolver las solicitudes de información que se presenten por los ciudadanos, así como asignar un órgano de la administración tributaria como responsable de la evaluación de la información que se suministre.

## Sexto. Alianzas con los sectores público y privado

Se trata de, además de las acciones propias de las administraciones tributarias, reivindicar y defender “acciones colectivas” con el sector privado como fórmula eficaz y diferenciada en la lucha contra la corrupción y a favor de la integridad. Puede encontrarse más información sobre este asunto en <https://www.baselgovernance.org/theme/iccca> así como en el documento publicado por la OMA en julio de 2008, y en el que, en referencia a las estrategias de integridad de las organizaciones, señala:

*“...Las organizaciones tributarias deben fomentar una relación con el sector privado de carácter abierto, transparente y productivo. Las asociaciones de contribuyentes y empresas deberían ser animados a asumir un nivel apropiado de responsabilidad y transparencia de cara a la identificación de problemas de corrupción y la adopción de soluciones prácticas. El establecimiento de acuerdos con empresas y organizaciones representativas de intereses del sector privado y con la sociedad civil, resultan muy eficaces en la práctica.*

*Por otra parte, el establecimiento de códigos de conducta en el sector privado, que señalen claramente los estándares de un ejercicio profesional correcto, pueden ser también de mucha utilidad.*

*Las sanciones asociadas a comportamientos corruptos han de definirse de tal forma que sean suficientes para frenar conductas corruptas”.*

Como ejemplo de buenas prácticas en materia de acciones colectivas podemos mencionar:

- La “Red Marítima anticorrupción” (MACM) es una plataforma que contribuye a eliminar las prácticas de corrupción en la industria marítima. Aunque esta iniciativa tuvo en sus inicios el origen en una iniciativa del sector privado, ha involucrado a las administraciones tributarias de diferentes países que han manifestado su voluntad de adherirse<sup>76</sup>.
- A título de ejemplo, en la página web de la Agencia Tributaria de España [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es) puede encontrarse abundante información relacionada con acciones colectivas (Foro de Grandes Empresas, colaboración con intermediarios fiscales y órganos jurisdiccionales, entre otras).

Actuaciones y medidas como las descritas con anterioridad persiguen un objetivo fundamental: evitar los conflictos entre la administración tributaria y los ciudadanos en la aplicación de las normas tributarias y, por tanto, evitar los elevados costes que de la resolución de dichos conflictos se derivan para ambas partes. Estas actuaciones implican para las administraciones tributarias un incremento de la eficacia y eficiencia en sus actuaciones.

76 Puede obtenerse Información adicional sobre esta iniciativa, consultando BSR-MACN Impact Report 2016

### 6.3. La ética desde el punto de vista del “ciudadano-contribuyente”

Desde la perspectiva del ciudadano, la ética se relaciona con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El contribuyente tiene los derechos enunciados en las diferentes normas administrativas y tributarias. Pero también asume obligaciones de carácter material y formal que pueden llevarle a incurrir en costes de cumplimiento de tales obligaciones tanto directos como indirectos.

La falta de cumplimiento de estas obligaciones y deberes constituye ya de por sí una conducta ilícita y, por tanto, moral y éticamente reprobable. Pero también hay que tener en cuenta que el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente se basa, en la mayor parte de las administraciones tributarias, en actuaciones consistentes en entender, interpretar, aplicar la norma tributaria y autoliquidar el importe de la deuda a ingresar.

La complejidad de la normativa tributaria -sujeta a cambios continuos- implica que, en ocasiones, su incumplimiento o el incorrecto cumplimiento no derive de un ánimo defraudatorio sino del desconocimiento y de la complejidad y dificultad de la técnica tributaria y liquidatoria.

Esta circunstancia evidencia una interconexión entre la ética de la administración tributaria y la de contribuyentes constituyendo a la Administración, como se ha descrito en el punto anterior, en la obligación de prestar el mayor apoyo y asistencia al contribuyente para facilitar el cumplimiento adecuado de sus obligaciones y para reducir al máximo los costes fiscales indirectos asociados.

### 6.4. Ética y empleados públicos

Los empleados de la administración tributaria, en su condición de servidores públicos, asumen en su posición estatutaria una serie de deberes y obligaciones con la Administración y con los ciudadanos. Todas las administraciones tributarias definen la posición estatutaria de los empleados públicos regulando los mecanismos de selección, la carrera administrativa y profesional, los derechos y obligaciones, el régimen de incompatibilidades, el régimen sancionador y disciplinario, etc.

Además de estas normas y principios, que son de obligado cumplimiento, existen determinadas actitudes en el ejercicio de la actividad profesional de los empleados públicos que son normas deontológicas y de buena práctica profesional de cuyo correcto desarrollo dependerá la visión e imagen que el ciudadano tenga de la administración tributaria incidiendo, en mayor o menor medida, en el cumplimiento voluntario y correcto de las obligaciones tributarias.

Es importante, por su función orientadora, la elaboración, difusión y socialización de códigos de ética (comprensivo de principios y valores) y de códigos de conducta comprensivos de las acciones deseables que contribuyan a la generación de una cultura corporativa propia, reconocida y visualizada por los ciudadanos como el ejercicio de una función profesional volcada en el ciudadano como eje central de la actividad de la administración.

Una adecuada formación a diferentes niveles (nuevo ingreso, formación permanente y formación directiva) constituye una potente herramienta para la socialización de principios y valores y conductas deseables.

La existencia de instrumentos que permitan, salvaguardando los derechos de confidencialidad, la presentación de denuncias tanto internas como externas, constituye otra de las exigencias para asegurar esta perspectiva de la ética.

Conductas como la lealtad a la institución, ausencia de conflicto de interés, inexistencia de “puertas giratorias”, y normas claras sobre la opinión y presencia pública de los funcionarios y empleados públicos son aspectos que deben ser necesariamente regulados y desarrollados.

Una vez analizados los diferentes puntos de vista bajo los que se puede analizar la moral o ética tributaria, nos referimos a continuación a la implementación de **Marco para el aseguramiento de la integridad en las organizaciones tributarias**.

## 6.5. La elaboración de un marco de integridad y su instrumentación práctica

### Principios inspiradores

La integridad institucional se asocia conceptualmente a la ausencia de corrupción en las organizaciones. Las recomendaciones de la OCDE y de otros organismos internacionales aconsejan que los responsables políticos posean una visión estratégica sobre las políticas de integridad que tenga en cuenta el contexto, adopte un enfoque práctico para su implementación y promueva una cultura de la integridad.

A finales de los años 90 la profesora española Victoria Camps propuso las siguientes directrices éticas para elaborar un marco de integridad en el ámbito de la función pública:

**El servicio al interés general.** El funcionario es, por encima de todo, un servidor público, y no debe utilizar su puesto de trabajo en beneficio propio. El acceso a información privilegiada, la posibilidad de obtener comisiones o de recibir regalos son peligros que fácilmente pueden convertir el supuesto servicio al interés general en un servicio a intereses sólo personales.

**La imparcialidad y la transparencia.** Si hay un derecho que es fundamental es el de igualdad y no discriminación. El servidor público debe hacer propio este principio. Los tratos de favor o la participación en proyectos o decisiones que puedan favorecer sus intereses privados deben quedar fuera del ámbito de acción del funcionario. Del mismo modo, en la función pública deben evitarse los corporativismos profesionales que, en nombre de falsas solidaridades, pueden llegar a favorecer más al propio sector que a pensar en las ventajas del público al que teóricamente se sirve.

**El uso adecuado de los bienes públicos.** Si es obligatorio para todos los ciudadanos, aún más deben interiorizarla y cumplirla aquellos cuyo trabajo es, precisamente, administrar los bienes públicos. El uso de dichos bienes en beneficio propio no sólo es un pésimo ejemplo sino una falta de responsabilidad profesional.

**La responsabilidad profesional.** La administración pública debe acostumbrarse y promover la rendición de cuentas. No es bueno que las responsabilidades tiendan a limitarse a ser estrictamente jurídicas. El buen profesional debe dar cuenta del ejercicio de su profesión no sólo ante sí mismo sino ante la sociedad.



**La lealtad a la administración.** La integridad pública abarca también la lealtad a la misión de la administración y el rechazo de los comportamientos que puedan perjudicarla. Sólo en el caso de que fuera contraria o incompatible con las convicciones éticas fundamentales del empleado sería legítimo anteponer la propia conciencia a sus fines.

En este sentido, la OCDE ofrece un marco sistémico para el desarrollo de los procesos de integridad y valores públicos. La integridad pública se refiere a la alineación consistente y la adhesión a valores, principios y normas éticos compartidos para mantener y priorizar el interés público sobre los intereses privados en el sector público.

Para la Recomendación de la Integridad Pública de la OCDE: *“La integridad es esencial para construir instituciones sólidas y asegura a los ciudadanos que el gobierno está trabajando en su interés, no solo para unos pocos. La integridad no es solo una cuestión moral, también se trata de hacer las economías más productivas, los sectores públicos más eficientes, las sociedades y las economías más inclusivas. Se trata de restablecer la confianza, no solo confiar en el gobierno, sino confiar en las instituciones públicas, los reguladores, los bancos y las empresas”.*

Esta Recomendación proporciona a los responsables políticos una guía para el diseño de una estrategia de integridad pública. Cambia el enfoque de las políticas de integridad ad hoc hacia un enfoque integral basado en el riesgo con énfasis especial en la promoción de una cultura de integridad.

La Recomendación de la OCDE se basa en 3 pilares:

- Tener un sistema para reducir las oportunidades por comportamiento corrupto.
- Cambiar la cultura para hacer que la corrupción sea inaceptable socialmente y,
- Hacer que la gente sea responsable de sus acciones.

Su objetivo principal es promover la implementación de marcos legislativos e institucionales apropiados que permitan en la práctica que las organizaciones del sector público asuman la gestión efectiva de la integridad de sus actividades, así como de los funcionarios y empleados que las desarrollan.

Como actividades esenciales la Recomendación considera las siguientes:

- Garantizar que el sistema de integridad del sector público defina, apoye, controle y aplique la integridad pública incardinada en el marco general de gestión y gobernanza del sector público.
- Clarificar las responsabilidades institucionales en el sector público para fortalecer la eficacia del sistema de integridad pública, estableciendo responsabilidades precisas para el desarrollo, la implementación, aplicación y supervisión de los elementos del sistema de integridad pública dentro de su normativa.
- Garantizar un enfoque estratégico de la gestión de riesgos que comprenda la evaluación de riesgos en el ámbito de la integridad en el sector público, que aborde las carencias en materia de control (en particular, incorporando señales de alerta en los procesos críticos) e implementando un mecanismo eficaz de supervisión y control de calidad del sistema de gestión de riesgos.
- Fijar normas de conducta estrictas para los funcionarios y empleados públicos a través de los ordenamientos jurídicos y los códigos de conducta o éticos que vayan más allá de los requisitos

mínimos dando prioridad al interés general, a la adhesión a los valores del servicio público y fomentando una cultura de la transparencia.

- Promover una cultura de integridad pública que abarque al conjunto de la sociedad colaborando con el sector privado, la sociedad civil y los ciudadanos en materias de educación fiscal, combate a la corrupción y otras.
- Invertir en liderazgo íntegro y ejemplar en los perfiles directivos de la entidad pública como criterio de selección. También en el nombramiento o promoción para puestos de responsabilidad, evaluando el desempeño de los gerentes con respecto al compromiso con la integridad.
- Promover un sector público profesional basado en la meritocracia, el profesionalismo del servicio público, evitar el favoritismo y el nepotismo, que proteja contra las injerencias políticas improcedentes y que atenúe los riesgos del abuso de poder y las conductas indebidas.
- Ofrecer a los funcionarios públicos la información, formación, orientación y asesoramiento oportunos para que estos apliquen las normas de integridad públicas y para evitar los conflictos de interés.
- Favorecer una cultura organizativa de la transparencia dentro del sector público que responda a las preocupaciones relacionadas con la integridad, ofreciendo canales alternativos para la denuncia, incluyéndose cuando proceda, la posibilidad de presentar denuncias a título confidencial ante un organismo facultado para llevar a cabo una investigación independiente y hacer funcionar comités de ética.
- Garantizar que los mecanismos de ejecución sancionadora ofrezcan respuestas apropiadas a todas las sospechas de infracciones de las normas de integridad pública, por parte de funcionarios públicos y de todas las demás personas o entidades implicadas en las infracciones.
- Reforzar el papel de la supervisión del control interno independiente y de controles externos en el sistema de integridad del sector público.
- Promover la transparencia y la participación de las partes interesadas en todas las fases del proceso político y del ciclo de elaboración de políticas públicas. Prevenir la captación de políticas públicas por parte de grupos de interés y el financiamiento de los partidos políticos en las campañas electorales.

Como exponen Villoria e Izquierdo (2015) en “Ética pública y buen gobierno” entre los instrumentos clave de un Marco de Integridad destacan: *“Los códigos éticos, las evaluaciones de riesgo de integridad, la formación ética de los servidores públicos, el establecimiento de un sistema de consultas para problemas o dilemas éticos de los empleados (comités de ética), sistemas de denuncias de casos de corrupción, fraude, abusos o ineficiencias (con sistemas de protección a los denunciantes), sistemas de gestión de los conflictos de intereses e incompatibilidades, sistemas de detección e investigación de conductas antiproductivas o administración de encuestas de clima ético entre los empleados”*.

### **Marco normativo e institucional**

Un Marco o Sistema de Integridad Institucional también debe abarcar disposiciones o normas jurídicas. Para la determinación de los grandes principios inspiradores de la integridad en las administraciones se encuentra en su vértice la Constitución de cada uno de los países y sus leyes. Como es obvio, existirán diferencias en los marcos jurídicos de los distintos países. Pero también se observan grandes coincidencias en principios generales como la legalidad, imparcialidad, interés colectivo-bien común, lealtad, servicio público, rendición de cuentas, transparencia, accesibilidad, no discriminación, igualdad de género y en

valores como mérito, capacidad, compromiso, neutralidad, responsabilidad, honradez, eficacia, eficiencia respecto de los funcionarios.

Desde finales de los años 90 se viene desarrollando un primer cambio fundamental en el marco normativo de la integridad. La Organización de Naciones Unidas (ONU), Organización de Estados Americanos (OEA), la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), así como la Unión Europea (UE) y otros países han centrado sus esfuerzos, de este primer cambio, que consiste en la prevención de los delitos económicos introduciendo nuevas normas a nivel internacional.

Los convenios internacionales contra la corrupción fueron un primer gran paso. En todos ellos se obliga a los Estados parte a modificar sus legislaciones internas a fin de introducir diversos delitos e instrumentos legales para prevenir la corrupción en los negocios. De forma muy resumida, las características comunes de estos convenios son: definición común de corrupción, definición de funcionario público y funcionario público extranjero, la necesaria responsabilidad penal de personas jurídicas, definición de los delitos prohibidos: cohecho, soborno, tráfico de influencias, etc., definición uniforme de sanciones, exigencias jurisdiccionales y cooperación en materia judicial y policial penal, así como asistencia jurídica mutua, necesaria previsión de extradición de nacionales por delitos de corrupción o la previsión de recuperación de activos.

Por otro lado, también en ese periodo, se desarrollan otros trabajos en organizaciones intergubernamentales como el Grupo de Acción Financiera (GAFI), para desarrollar políticas de prevención del blanqueo de capitales y combatir la financiación del terrorismo, estableciendo las primeras recomendaciones al respecto. Las distintas Directivas de la UE y las normas de otros de otros países, han marcado a partir de estas recomendaciones la política criminal en la materia.

Es importante la dimensión tributaria del delito de corrupción de empleados públicos extranjeros, puesto que pueden dar lugar en el marco de los contratos públicos y determinadas transacciones comerciales internacionales, a la práctica de sobornos. La labor de supervisión y control llevada a cabo por la OCDE está permitiendo que los estados rechacen de forma explícita la deducibilidad fiscal de cantidades destinadas al soborno de funcionarios extranjeros.

También son muy relevantes las distintas leyes penales en materia fiscal, las relativas a los mercados de valores, a la auditoría de cuentas, sobre sociedades de capital y sociedades cotizadas, sobre transparencia, etc. Por su parte, los códigos de buen gobierno, normalización y de *compliance* abundan en publicaciones y referencias.

También las normas penales específicas están presentes para calificar los delitos de los funcionarios públicos como prevaricación (quien dicta, a sabiendas de su injusticia, una resolución administrativa arbitraria); abandono de destino u omisión de perseguir delitos; desobediencia y denegación de auxilio; infidelidad en la custodia de documentos y violación de secretos; cohecho (obtención de dádiva, favor o retribución por actuar contrario a sus deberes o realizar un acto propio de su cargo); soborno, tráfico de influencias; falsedades documentales; contra la intimidad y derechos de los ciudadanos; malversación de caudales públicos.

Por otro lado, existe una tendencia a modificar la responsabilidad penal directa de las personas jurídicas que están impactando positivamente en muchos países junto con los procesos de estrategia colaborativa y cooperativa en materia de cumplimiento fiscal.

Desde punto de vista institucional, las diferencias en la organización política y administrativa de cada país son muchas. Existen instituciones muy diversas relacionadas con el establecimiento de mecanismos para asegurar la integridad en la gestión pública cuyo estudio y análisis excede del contenido de este capítulo.

## 6.6. Preguntas clave sobre un marco de integridad y valores

La integridad como planteamiento sistémico en la administración tributaria puede analizarse desde diversas perspectivas. Desde un punto de vista corporativo integral, las administraciones tributarias deben interrogarse sobre determinadas cuestiones claves de carácter práctico y utilizar políticas, programas y herramientas adecuadas en el contexto de una cultura explícita de integridad. En el cuadro siguiente se muestra un esquema sinóptico de estas cuestiones clave e instrumentos y herramientas:

CUESTIONES CLAVES	INSTRUMENTOS Y HERRAMIENTAS
¿Cómo establecer las administraciones tributarias un marco para promover la integridad y combatir la corrupción?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Leyes y reglamentos</li> <li>• Declaraciones claras de valores y normas éticas</li> <li>• Estrategias basadas en el riesgo: Evaluación del riesgo, mapas de riesgo.</li> <li>• El diseño del control interno</li> <li>• La existencia de una auditoría interna independiente.</li> </ul>
¿Qué papel pueden jugar los derechos del contribuyente, la transparencia, la aplicación con equidad de los impuestos, la rendición de cuentas en la (re)construcción de la confianza de los ciudadanos?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Apoyo al cumplimiento fiscal voluntario.</li> <li>• Programas de lucha contra el fraude</li> <li>• Ombudsman o consejos de defensa del contribuyente</li> <li>• Gobierno abierto y acceso a la información</li> <li>• Gestión de la litigiosidad</li> <li>• Escrutinio y control externo</li> </ul>
¿Qué medidas preventivas pueden tomar las administraciones tributarias para fortalecer el desempeño ético y reducir el alcance de la corrupción?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Selección de personal basada en el mérito y otras técnicas de gestión de recursos humanos</li> <li>• Formación en Ética y sus dilemas.</li> <li>• Declaración de intereses, bienes y patrimonio.</li> <li>• Regulación del conflicto de interés.</li> <li>• Simplificación, análisis de procesos y controles.</li> <li>• Automatización administrativa.</li> </ul>
¿Qué pueden hacer las administraciones tributarias para detectar conductas irregulares y actuar contra la corrupción?	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Regulación de denuncias, canales y protección</li> <li>• Régimen disciplinario</li> <li>• Investigación y sanciones</li> <li>• Perfiles de riesgos</li> </ul>

Además, la administración tributaria debe tener establecido un sistema de control interno que asegure un razonable grado de seguridad en cuanto a la consecución de los objetivos, y especialmente con los referidos a la integridad, prevención, detección y sanción de la corrupción y otras conductas irregulares.

Conviene no confundir la función de control interno con otras como la auditoría interna ya que, si bien pueden tener puntos de conexión, son diferentes. El sistema de control interno establecido por una organización, por sí mismo no garantiza el éxito en el cumplimiento de sus fines, ya que en su desempeño final intervienen otros factores tanto internos como externos que pueden tener una gran influencia sobre su misión.

Los informes COSO son un referente esencial en la actualidad para vincular “control interno” y “buen gobierno corporativo”. Por su parte, el concepto de auditoría interna se define como una actividad que proporciona servicios independientes y objetivos de aseguramiento y consulta, concebidos para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización.

La actividad de auditoría interna ayuda a una organización a cumplir sus objetivos, aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control interno y gobierno corporativo. Relacionado con el concepto de la función de auditoría interna, y pudiendo estar o no integrada en la misma, surge el concepto de *compliance* como función.

La *compliance* se orienta a las tareas de prevención, detección y gestión de riesgos propios vinculados al incumplimiento de leyes y normas, con especial énfasis en las conductas impropias y la corrupción, con el fin de desarrollar una cultura de cumplimiento en las organizaciones.

Llegados a este punto cabría plantearse, si el aseguramiento de la función de *compliance* puede entenderse como una más de las funciones del área de auditoría de la organización o si, por el contrario, y teniendo en cuenta las características propias exigibles para el desempeño efectivo de esta función, sería conveniente contar también con una unidad separada e independiente de la función de auditoría.

El incremento en el volumen y complejidad de las obligaciones que afectan a una organización como la administración tributaria, la globalización de la economía, el desarrollo de las tecnologías de la información y los compromisos éticos y de transparencia pública que demandan actualmente la sociedad, hace que muchas organizaciones aceleren las necesidades de *compliance* y que se considere como un factor clave de buen gobierno corporativo.

Considerando este contexto, se han desarrollado diferentes modelos o programas de *compliance* que se traducen en normas con un rango y alcance muy variados, en las que inciden de forma explícita las normas ISO 19600 del año 2014 sobre sistemas de gestión y directrices de *compliance* y la norma ISO 37001 del año 2016 sobre gestión de medidas anticorrupción.

Otras experiencias reseñables en este sentido son el modelo de evaluación de la eficacia de *compliance* aplicado por la administración tributaria de Australia, o la guía práctica de autodiagnóstico en el cumplimiento normativo, buen gobierno corporativo y prevención de la corrupción editado por Transparencia Internacional de España.

## 6.7. Elementos de un marco de integridad

### Liderazgo

El reto para las administraciones tributarias, así como para el resto de las administraciones públicas, es la construcción de un entorno para estas políticas de integridad que, al tiempo que la incentivan, dificulten las actividades corruptas y consigan dismantelar la corrupción sistémica.

El impulso de las más exigentes normas y prácticas éticas requiere invariablemente liderazgo: la disposición a buscar a largo plazo beneficios ampliamente compartidos y, en el caso de la corrupción sistémica, el valor de desafiar los intereses creados.

Como señala la Unión Europea, los altos directivos deben desarrollar los marcos legales e institucionales necesarios, incentivar conductas adecuadas y mostrar altos estándares de decoro personal. Ejercer un liderazgo efectivo es imprescindible. También explicitar el compromiso con la agenda de integridad y su eficaz comunicación a la organización.

### Valores éticos y normas

El comportamiento ético comienza con actitudes y valores en el vértice de la administración tributaria capaz de rechazar conductas o actos como la captura del Estado, el clientelismo, el nepotismo, el soborno o la búsqueda u ofrecimiento de favores.

Cada vez más, las administraciones públicas recurren a declaraciones de valores para dirigir el ejercicio de las funciones públicas lo suficientemente flexibles para aplicarse en todos los sectores de política, contextos institucionales y responsabilidades individuales.

Los códigos de ética son actualmente cada vez más comunes en todo el mundo y todos los funcionarios públicos están llamados y obligados a comprometerse con ellos. Tales códigos de ética a veces son supervisados por organismos de control independientes, lo que permite que sean revisados de forma ocasional para garantizar su validez y para conocer la forma en que se aplican en los diferentes aspectos de la vida pública para fines operativos.

El Marco de Referencia del Código Ético del CIAT y su guía de auto-evaluación tienen un margen de despliegue e implementación y constituyen un elemento de referencia básico para orientar buenas prácticas.

El código de conducta es un elemento de referencia muy importante del que disponen las organizaciones para establecer esta política y orientar las buenas prácticas y para prevenir, detectar y erradicar irregularidades. Pero, por sí sólo, el código no es suficiente. Las organizaciones necesitan asegurar, en la medida de lo posible, que el código sea conocido, comprendido y cumplido por los empleados y que se está aplicando el principio de debida diligencia para prevenir, detectar y erradicar irregularidades.

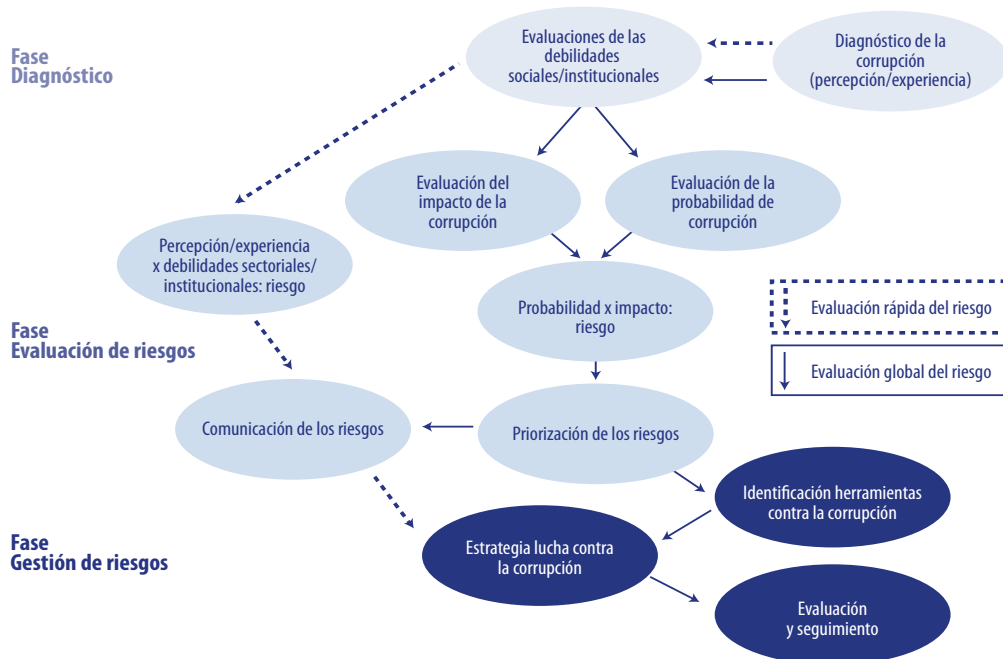
## Estrategias centradas en los riesgos

Las estrategias de actuación deben basarse en una evaluación del riesgo donde se concentran los problemas de integridad o de corrupción, buscar sus causas raíz.

Una de las herramientas normales de evaluación de riesgos es el mapa de riesgo. Éste puede adoptar varias formas, pero el objetivo subyacente es siempre el mismo: identificar los mayores riesgos de conductas impropias y de corrupción. La técnica básica resulta familiar a cualquier auditor interno o externo, y a los responsables de *Compliance*, ya que se encuentra en modelos como COSO III, las normas ISO 31.000, INTOSAI y otros múltiples referentes. Se evalúa tanto la probabilidad de ocurrencia como el impacto una vez acontecido, también la velocidad y el grado de permanencia de las conductas en una escala ascendente (normalmente se utilizan la escala de baja, media, alta hasta muy alta).

Transparencia Internacional (TI), siguiendo estos principios, propone tres fases para la elaboración de una matriz de riesgo que permita formular una estrategia de lucha contra la corrupción y las conductas impropias. Distingue para ello la fase de diagnóstico, la fase de evaluación de riesgos y la fase de gestión de riesgos.

Gráfico 16. Fases de elaboración matriz de riesgo



Fuente: *Transparencia Internacional*

En última instancia, incluso las estrategias mejor diseñadas sobre la base más sólida de evidencias y con la evaluación de riesgos más completa, son sólo ejercicios en papel. Deben acompañarse de planes de acción sólidos seguidos de una implementación real. Es decir, de una política de integridad práctica, así como de seguimiento y control continuo.

La Guía práctica TADAT, herramienta para una evaluación de diagnóstico de la administración tributaria, señala que las administraciones tributarias enfrentan numerosos riesgos que tienen el potencial de afectar negativamente a los ingresos y/o a las operaciones. La Guía distingue entre riesgos de cumplimiento e

institucionales. Esta Guía evidencia y pone de manifiesto la importancia de este análisis para el desempeño de las administraciones tributarias.

### **Programas orientados a la integridad institucional**

De la misma manera que existe una correlación entre las economías de alto rendimiento o productividad y la baja corrupción denunciada, el hecho de que los funcionarios actúen en interés de sus organizaciones es el fundamento de las instituciones que funcionan bien.

En “Pensar institucionalmente” Hugh Heclo aprecia el papel esencial de las instituciones en las sociedades democráticas. También evidencia que la instrumentalización que de ellas hacen aquellos que deben representarlas o gestionarlas son el origen, en parte, de la desconfianza que se puede extender en la ciudadanía.

Esto debería ser un incentivo suficiente para que las autoridades públicas promovieran la infraestructura ética y la integridad en su actividad. Al mismo tiempo, se reconoce que es mejor frenar el cáncer de la corrupción antes de que se instale lo que sitúa a la prevención en la más alta prioridad dentro de las posibles medidas contra la corrupción.

Todo ello pone de relieve el delicado equilibrio que debe alcanzarse destacando la importancia de la ética al mismo tiempo que se envía el mensaje de que no se tolerará la corrupción. La incorporación de medidas contra la corrupción es prioritaria ya que la mera sospecha puede crear un clima tóxico, socava las relaciones interpersonales, el desempeño individual y la productividad general.

Lograr que las empresas y los ciudadanos confíen en los servicios públicos es esencial pero también debe construirse esa confianza en el seno de la propia administración.

Y esta confianza en el marco de la administración tributaria se torna en más fundamental ya que ésta actúa en uno de los campos en que con mayor nitidez es posible detectar los conflictos y contradicciones sociales. La administración tributaria se nos revela como un área muy sensible de conflicto social y, por idénticas razones, como un campo estratégico de búsqueda de consenso y legitimidad social.

Son varias las aproximaciones y los programas que pueden acometerse en diferentes ámbitos como la gestión de los recursos humanos, las declaraciones de intereses de los empleados públicos, los cambios en los procesos, la gestión de denuncias y la investigación y detección de irregularidades.

### **Gestión de los recursos humanos en las administraciones tributarias**

Como ya hemos dicho, los empleados públicos están sujetos a una relación estatutaria con la Administración que se concreta en un catálogo de derechos y obligaciones de obligado cumplimiento para ambas partes. Las normas de actuación de los empleados públicos señalan los límites de lo correcto o incorrecto.

Pero además de estos límites, la Administración puede, por razones reputacionales o de imagen, señalar pautas de actuación o comportamiento que, sin tener un carácter obligatorio, son deseables para reforzar la visión de la organización frente al ciudadano, y la sociedad.



En la medida en que los empleados públicos actúen por el mejor interés de sus organizaciones, se alcanzarán mayores y mejores cotas de integridad. La adecuada combinación y equilibrio entre las medidas de control y sancionadores, a fin de evitar incumplimientos y desviaciones respecto de los patrones de conducta establecidos, a la vez que se genera una cultura corporativa con sentido de pertenencia, de sus empleados constituye un factor esencial para reforzar la integridad de las organizaciones.

Pero también las condiciones de empleo tienen una gran incidencia en el contexto del comportamiento ético y contra la corrupción. Los salarios bajos, los contratos inestables, la politización y la falta de profesionalidad contribuyen todas a un ambiente que puede favorecer la búsqueda de fines egoístas y los conflictos de interés.

Si se da por supuesto unas condiciones de empleo justas, las acciones que debe adoptar la Administración consisten en asegurar que la política de gestión de los recursos humanos integra los valores éticos en las políticas de personal y proporciona claridad, especialmente para aquellos puestos de mayor riesgo.

La Administración debe, en este sentido identificar y ser consciente de las distintas fuentes y riesgos de corrupción, adaptando sus políticas a estas circunstancias.

Entre los posibles aspectos que pueden ser objeto de desarrollo bajo esta perspectiva, se pueden mencionar los siguientes:

- Selección de personal basada en los principios de mérito y capacidad.
- Catálogo de puestos de trabajo que identifique las características, responsabilidades, y competencias.
- Una carrera profesional y administrativa congruente con el nivel de responsabilidad, formación, méritos y trayectoria profesional.
- Valorar aspectos de comportamiento ético para el desempeño de determinados puestos de trabajo.
- Evaluaciones de desempeño que tengan en cuenta no sólo factores técnicos y de equipo, sino también los antecedentes frente a las normas éticas.
- Gestión continua del desarrollo profesional y de la carrera que premie la ética, incluyendo mejoras en los sistemas para prevenir y controlar la corrupción.
- Restricciones a las actividades secundarias y a los intereses externos del personal y a la acumulación de diferentes puestos que puedan presentar conflictos de intereses.
- Cláusulas restrictivas en los nombramientos o contratos atinentes a futuros trabajos en el sector privado en los campos relacionados donde podrían tener ventajas por información pública privilegiada para obtener beneficios personales.
- Políticas disciplinarias eficaces para el caso de malas prácticas.
- Formación y talleres de trabajo adecuados.

En las estrategias para combatir la corrupción es necesario identificar las fuentes y los riesgos posibles de corrupción antes de ensamblar un paquete de medidas de gestión de recursos humanos. También ordenar las causas-raíz de los comportamientos más indeseados.

Por un lado, los funcionarios deben sentirse capaces de hablar libremente y de plantear los problemas cuando surjan. Por otro, las administraciones tributarias deben construir un espíritu de equipo y fomentar una cultura corporativa.

Los funcionarios también se enfrentan a conflictos éticos y ambigüedades, en torno a la lealtad respecto a los colegas, la organización, las políticas, los contribuyentes y la comunicación, que pueden abordarse mediante la formación en ética y resolución de conflictos, a través de los Comités de Ética y los talleres.

Una forma específica muy útil en las áreas en las que el riesgo de corrupción es alto consiste en reforzar la formación de modo que los funcionarios son capacitados adecuadamente y se analizan las respuestas concretas a casos prácticos reales. Como técnica de aprendizaje son deseables pequeños grupos de discusión eficaces junto con una amplia colección de escenarios problemáticos, bien entendido que la selección de casos y grupos debe adaptarse a audiencias específicas. Dependiendo de los resultados del análisis de riesgos, las instituciones podrían personalizar sus programas de formación, desarrollando módulos para las entidades o unidades de más alto riesgo (como compras, contratación, o el personal de contacto) o para ciertos puestos (por ejemplo, directivos y supervisores).

También podría considerarse como buena práctica la realización de declaraciones explícitas de cumplimiento de normas y comportamientos adecuados en personal directivo o por parte de los empleados de nuevo ingreso.

### **Declaración de intereses de los funcionarios públicos**

Como medida preventiva algunas instituciones públicas obligan a los funcionarios públicos a presentar una declaración firmada de sus ingresos, bienes e intereses empresariales. Esta medida puede aplicarse a aquellos que ocupen puestos directivos o sensibles y de alto riesgo, tales como los que gestionan las licitaciones públicas y la adjudicación de contratos.

El interés público en poder acceder a los datos de los funcionarios debe equilibrarse con su derecho a la privacidad y a la seguridad personal. Por lo tanto, esta práctica merece un enfoque muy selectivo.

### **Cambios en la gestión de los procesos**

En ocasiones se precisará cambiar la gestión del propio proceso administrativo, las aplicaciones informáticas, o la forma en que la administración presta los servicios, para que exista menos oportunidades para involucrarse en la conducta deshonesto o la corrupción. El cambio de reglas, así como el contrapeso con decisiones distintas puede minimizar la discrecionalidad, a través de la regulación de procedimientos y procesos, la introducción de controles y la actuación de un servicio o unidad de auditoría interna eficaz.

### **Detectar irregularidades y gestionar las denuncias**

Siendo realistas, las conductas irregulares y la corrupción nunca será totalmente erradicadas. Las estrategias integrales pueden tener éxito en el desmantelamiento de corrupción sistémica, pero debemos pensar que habrá incidentes de mala conducta que atenten contra la buena gobernanza. Esto conlleva la necesidad de un marco normativo y de información, incluyendo sistemas de detección y persecución intachables, de acuerdo con las normas.

Cuando la actividad ilegal o contraria a la ética escapa del alcance de la auditoría y los controles internos, la denuncia de irregularidades ha demostrado ser la forma más eficaz de desenmascarar las malas prácticas y, según algunos investigadores, es el origen de casi la mitad de la detección de fraudes en el sector público.

Como la protección de los denunciantes sigue siendo relativamente débil y el propio acto de denunciar aún no ha calado plenamente en la cultura administrativa como contribución a una mejor gobernanza, este canal de denuncias aún debe desarrollar todo su potencial.

Un denunciante es alguien que informa o hace pública información sobre una amenaza o daño para el interés público. En el contexto de la buena gobernanza, un funcionario de la administración tributaria podría desvelar una actividad ilegal o contraria a la ética informando internamente en la organización (por ejemplo, a un directivo de línea o a un auditor interno) o externamente a un tercero como un fiscal o juez. También cualquier ciudadano contribuyente puede dirigirse a la administración tributaria a través de denuncias de acuerdo con la normativa de cada país.

Hay muchos ejemplos de que la denuncia de irregularidades podría haber jugado un papel vital para evitar daños potenciales. La experiencia sobre los casos de denuncia muestra que en ocasiones los denunciantes pueden sufrir represalias. Estas consecuencias comprenden el cese, la degradación, la sanción disciplinaria, el acoso o el vacío por parte de los compañeros o la pérdida de perspectivas de carrera. Es claramente en interés de la buena gobernanza por la que los funcionarios y ciudadanos deben sentirse seguros para plantear inquietudes de interés público.

Una política de integridad debe alentar al personal de las administraciones tributarias para que discuta asuntos abiertamente dentro de sus departamentos y entidades, ya que ello es una salvaguarda contra el comportamiento antiético.

Sin embargo, según recomienda la propia Unión Europea, si un funcionario observa una mala práctica grave, puede proteger su propio interés llamando la atención sobre el problema por canales confidenciales, de forma anónima o asegurando su anonimato.

Las denuncias de los ciudadanos podrían ser igualmente anónimas. Y en todos los casos la administración tributaria deberá tener órganos de investigación especializados y funcionarios responsables de proponer a la Dirección informes confidenciales que contengan tanto elementos indiciarios como elementos probatorios que sirvan para los procedimientos disciplinarios adecuados o la denuncia a la fiscalía.

## 6.8. Conclusiones

Es muy necesario acordar y adoptar una normativa y un conjunto de valores declarados (códigos éticos e instrucciones), dentro del marco general de principios y valores del buen gobierno, para orientar el comportamiento y las acciones en el campo de la integridad, que tienen que contar con el compromiso explícito de la Alta Dirección.

Se precisa elaborar y aplicar políticas y estrategias a medida, diseñadas en torno a las fuentes de riesgo de conductas deshonestas y de corrupción más críticas, identificando las oportunidades potenciales y la ausencia de controles, evaluando la probabilidad y el impacto de que se haga realidad ese riesgo y las causas-raíz que lo produce.

Es preciso asegurar que estas políticas y estrategias sean integrales y constituyan un modelo sistémico ya que los instrumentos aislados suelen ser ineficaces.

Finalmente, es aconsejable adoptar un enfoque equilibrado (fomentar el comportamiento ético, la disuasión y la detección de la corrupción) que cree confianza dentro de la propia administración tributaria, así como entre los contribuyentes y ciudadanos.

El objetivo final debe ser alcanzar un punto donde se internalicen los valores, las normas sean explícitas, y el recurso a la aplicación forzosa sea el último recurso. La buena gobernanza es sinónimo de administración ética.

### Siete acciones básicas para un programa de integridad corporativa

1	<b>NORMAS Y ESTÁNDARES</b>	La organización debe establecer formalmente las conductas esperadas de sus empleados en aquellas cuestiones de ética e integridad que sean relevantes sirviéndose de las normas y estándares de los organismos Internacionales.
2	<b>RESPONSABILIDADES</b>	La Dirección debe supervisar la efectividad del programa de cumplimiento de la integridad. <ul style="list-style-type: none"> <li>Las responsabilidades de gestión de los procesos deben efectuar el seguimiento/La Auditoría Interna debe asumir su responsabilidad de Control.</li> </ul>
3	<b>INTEGRIDAD</b>	Las administraciones tributarias deben evitar asignar posiciones de responsabilidad a personas que hayan incurrido en malas prácticas o en conductas incompatibles con un programa efectivo de cumplimiento y ética.
4	<b>COMUNICAR</b>	Comunicar de forma periódica y práctica y formar con el objetivo de asegurar que los empleados conocen y comprenden lo que se espera de ellos.
5	<b>MONITORIZAR</b>	Evaluación y auditoría periódicas de los elementos implantados en materia de ética y cumplimiento. <ul style="list-style-type: none"> <li>Evaluación periódica de la efectividad del programa implantado.</li> <li>Definir un sistema confidencial para la notificación de malas prácticas.</li> </ul>
6	<b>ALINEAR</b>	Evaluar riesgos y alinear el programa con los riesgos evaluados. <ul style="list-style-type: none"> <li>Establecer incentivos y asegurar la adopción de medidas disciplinarias, desincentivando en caso de incumplimiento.</li> </ul>
7	<b>RESPONDER</b>	Una vez detectada una mala práctica, la organización debe hacer lo posible por erradicarla y evitar que se repita en el futuro asegurando que el programa de ética y cumplimiento permanece actualizado.

En adelante se profundiza sobre experiencia seleccionada:



## Experiencia de Uruguay

La experiencia de capacitación en materia de ética en la administración tributaria uruguaya: *Jornadas de ética y administración tributaria*

Si bien la Misión y Visión de la Dirección General Impositiva (DGI) de la República de Uruguay considera a la ética como pilar fundamental para el desempeño de la administración tributaria, fue recién a partir de la Reforma del año 2005 que se aprobó la existencia de un órgano de Auditoría Interna en su estructura organizativa.

Dentro de los cometidos asignados por el Decreto N° 265/016, de 29 de agosto de 2016, se estableció que será competencia de la Auditoría Interna: *“Velar por la difusión y actualización del Código de Ética, así como por el fortalecimiento de la conducta ética de los funcionarios...”*

Bajo el cometido mencionado el punto anterior, la Auditoría Interna de la DGI ha implementado un programa de capacitación con el objetivo de incentivar la ética en el desempeño de la función pública. Hasta la fecha, se han realizado varias actividades con distinto formato y dirigido a un público objetivo diverso.

Las actividades realizadas se pueden agrupar de la siguiente forma:

- Charlas de inducción a los nuevos ingresos de recursos humanos de la DGI en las cuales se incorpora el tema ético, conducta funcional y valores.
- Talleres sobre aspectos éticos, entre los que se destacan los referidos al Código de Ética, Procedimientos disciplinarios y régimen de exclusividad e incompatibilidad.
- Simposios jurídicos impartidos por académicos de reconocido prestigio.
- Jornadas de Ética y Administración Tributaria.

En el presente nos referiremos especialmente a las Jornadas de Ética y Administración Tributaria en función de la relevancia que han adquirido.

Las Jornadas de Ética y Administración Tributaria son anuales y en el mes de setiembre de este año 2020, se realizó la décima edición de las mismas. En estos diez años se han tratado temas de enorme importancia, entre otros, se destacan los siguientes: ética y trabajo, integridad, corrupción, fraude, acoso, derechos humanos, tecnologías de la información y comunicación, seguridad de la información, derechos y deberes en la función pública.

Las Jornadas se organizan por la Auditoría Interna de la DGI con el valioso apoyo Universitario.

El apoyo Universitario es realizado por la Universidad Católica del Uruguay y comprende la participación de algunos de sus profesores y aspectos relacionados con la logística del evento, como por ejemplo: el local para su realización. Este trabajo conjunto con el ámbito universitario ha confirmado el sello de imparcialidad y objetividad que desde un principio se quiso impartir a estas Jornadas.

El número de participantes en las Jornadas ha ido en franco aumento y en general se supera el número de mil inscritos. Además de los funcionarios que revisten en el padrón de la DGI, asisten a dichas Jornadas un gran número de personas que pertenecen a otras Organizaciones tanto Públicas como Privadas.

Es importante destacar que en las Jornadas se plantea un temario variado expuesto por conferencistas del ámbito académico de reconocido prestigio a nivel nacional e internacional.

En el contexto de la pandemia COVID-19, este año las Jornadas se realizaron por modalidad virtual - webinar y en el acto de apertura contaron con la participación de la Sra. Ministra de Economía y Finanzas Ec. Azucena Arbeleche y de la Sra. Directora General de Rentas Cra. Margarita Faral, así como de autoridades universitarias.

Las Jornadas se difunden a todo el país y participan cientos de personas pues son abiertas a todo público. Sin duda el aumento sistemático en el número de asistentes ha convertido a las Jornadas de Ética y Administración Tributaria en uno de los eventos académicos con mayor asistencia y aceptación anual. Es importante resaltar que este evento tiene un grado de continuidad importante en la medida en que se han realizado durante diez años.

Todo esto sumado a los buenos comentarios recibidos de los asistentes abonan que estas Jornadas cumplen su objetivo de concientización y fortalecimiento de una conducta ética tanto por parte de los funcionarios de la administración tributaria y de otras organizaciones, así como de los contribuyentes.

# Capítulo 7

## INSTRUMENTOS DE CARÁCTER ORIENTADOR (I) Liderazgo, Compromiso y Comunicación de la Cultura Ética de la Organización

*Juan Antonio Garde Roca*

### 7.1. Introducción

Estamos en presencia de tres conceptos esenciales, relacionados entre sí e imprescindibles para el desarrollo de la ética y los valores de integridad en las organizaciones.

El concepto general de liderazgo organizativo hace referencia a todo un grupo de habilidades directivas o gerenciales y a las capacidades personales de los responsables y cuadros de una organización o grupo de interés, necesarias para influir en la manera de actuar o ser del colectivo, a fin de posibilitar el cumplimiento de los objetivos y metas definidas para ese conjunto.

El liderazgo se instrumenta a través de idearios, planes y acciones, así como mediante la creación de expectativas, incentivos y compromisos colaborativos, que inciden, inducen y animan al conjunto de los actores implicados a su adhesión y complicidad, en sintonía con la cultura y los valores de referencia definidos, en los que inciden los principios morales de la sociedad en la que se inserta la organización.

Se entiende aquí por cultura el modo de hacer las cosas propio de una *comunidad* o colectivo humano. Hace referencia a la manera en que una organización ve sus fines, los criterios para valorarse a sí mismos, de comunicarse, determinar la conducta más adecuada, de construir unas reglas y valores de referencia. Las organizaciones e instituciones no sólo son sistemas técnicos, organizativos o de gestión son también sistemas culturales y de valores.

A lo largo del tiempo han existido diversos conceptos acerca del carácter y contenido de la función de liderazgo organizativo. Tradicionalmente se han considerado distintas categorías o tipos diferenciados, entre ellos, los más relevantes han sido: Autoritario; Democrático; Burocrático; Transformador; Situacional; Carismático y Liberal. Para establecer esta tipología los analistas adoptan referencias y enfoques muy distintos.

En los últimos años ha tenido gran repercusión en el ámbito de la gerencia y el liderazgo, la tipología que hace referencia a la “inteligencia emocional” en la que se destacan conceptos como la motivación, la empatía, la autoconciencia, autoevaluación y habilidades sociales como la comunicación, la negociación e integración. También, dentro del modelo “transformador”, predomina el que pone el acento, tanto en la gestión como en el liderazgo, de los procesos “disruptivos” y de gestión del cambio.

No debe olvidarse que el entorno institucional y social de cada organización, así como el momento histórico resultan clave para el predominio de uno u otro rasgo y que los modelos resultan siempre modelos de carácter mixto, aunque puedan predominar unos u otros rasgos.

En términos generales se vienen subrayando al menos seis condiciones que precisaría un buen líder:

- Compromiso con la misión y valores de la organización.
- Capacidad para renovar y comunicar la visión de la organización.
- Poseer confianza en sí mismo.
- Integridad ética personal.
- Habilidades relacionales de integración y para el trabajo en equipo.
- Disposición a tomar de decisiones.

La práctica ejemplar de líderes y directivos constituye el esqueleto para el desarrollo de los valores y la ética en las organizaciones. De acuerdo con el principio “Tone at the Top” (el ejemplo empieza desde arriba) son los propios directivos de las organizaciones quienes fijan el tono de la cultura corporativa, no sólo a través de políticas y protocolos de actuación que contemplen las prácticas esperadas y prohibidas sino también ejerciendo un liderazgo modélico en el que colaboradores y empleados los reconozcan como personas de una ética intachable.

La responsabilidad por hacer lo correcto debe ser asumida por quienes toman las decisiones estratégicas en la organización y generan esa cultura en sus empleados. De lo contrario, cualquier intento de implementar una cultura ética corporativa será traducida por los trabajadores como falsa o incoherente

El impulso de las normas, los valores y las prácticas éticas, se encuentran plenamente integrados en los contenidos del buen liderazgo organizativo e indisolublemente vinculados al mismo. Se requiere una gran atención y una disposición firme para obtener a largo plazo los beneficios que sean ampliamente compartidos, para que sea posible la consecución de sus objetivos.

## 7.2. Liderazgo en el sector público

La ética de las organizaciones públicas, a través de sus principios y valores explícitos y de su práctica, es un factor fundamental para alcanzar una ética social avanzada. Hemos visto que los liderazgos resultan esenciales para que los principios y valores sean efectivos.

El reto para las administraciones tributarias, así como para el resto de las administraciones e instituciones públicas, es la construcción de un entorno cultural para las políticas de integridad, que permita incentivar la práctica adecuada de los principios legales por los que se rige al tiempo que dificultar las actividades corruptas.



Como señala la Guía para la Calidad de la Administración Pública, Una Caja de Herramientas para Gestores (2016)<sup>77</sup>: “Los altos directivos deben desarrollar los marcos legales e institucionales necesarios, incentivar conductas adecuadas y mostrar altos estándares de decoro personal”.

La OCDE, en el documento “Marco de integridad y valores en el Sector Público” considera que “ejercer un liderazgo efectivo consiste en explicar el compromiso con la agenda de integridad y la eficaz comunicación a la organización”.

En la recomendación del Consejo, de este mismo organismo sobre integridad pública (2019), se añade la necesidad del compromiso adicional de invertir en liderazgo.

Para hacer efectivas estas recomendaciones, la OCDE ofrece desarrollar en las organizaciones públicas un marco sistémico de los procesos de integridad y valores públicos al que hemos dedicado un Capítulo anterior.

Dentro de las actividades del liderazgo público -vinculado con el necesario compromiso con la cultura ética organizativa- las siguientes:

- Garantizar, en cada organización pública, la existencia de un sistema de integridad, que defina, apoye, controle y aplique la integridad pública, y que se integre en el marco general de gestión propia y gobernanza del sector público.
- Clarificar las responsabilidades precisas para el desarrollo, la implementación, aplicación y supervisión de los elementos del sistema de integridad pública. Incluir específicamente con la importancia debida la prevención y lucha frente a la corrupción.
- Garantizar un enfoque estratégico de la gestión de riesgos que comprenda la evaluación de riesgos en el ámbito de la integridad en el sector público, incorporando señales de alerta en los procesos críticos e implementando un mecanismo eficaz de supervisión y control de calidad del sistema de gestión de riesgos de conductas.
- Fijar normas de conducta estrictas para los funcionarios y empleados públicos, a través de los ordenamientos jurídicos y los códigos de conducta o éticos, yendo más allá de los requisitos mínimos, dando prioridad al interés general, la adhesión a los valores del servicio público y una cultura de la transparencia.
- Promover una cultura de integridad pública teniendo en cuenta al conjunto de la sociedad, colaborando con el sector privado, la sociedad civil y los ciudadanos en materias de educación fiscal, combate a la corrupción y otras.
- Invertir en liderazgo integro en los perfiles directivos de la entidad pública, como criterio de selección. También en el nombramiento o promoción para puestos de responsabilidad, evaluando el desempeño de los gerentes con respecto al compromiso con la integridad.
- Promover un sector público profesional basado en la meritocracia, el profesionalismo del servicio público, evitar el favoritismo y el nepotismo, que proteja contra las injerencias políticas improcedentes y que atenúe los riesgos del abuso de poder y las conductas indebidas.

77 Ministerio de Hacienda y Función Pública. Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios (2016). [https://www.mptfp.gob.es/dam/es/portal/funcionpublica/gobernanza-publica/calidad/Metodolog-as-y-Guias/Caja-de-Herramientas/Guia\\_ToolBox.pdf](https://www.mptfp.gob.es/dam/es/portal/funcionpublica/gobernanza-publica/calidad/Metodolog-as-y-Guias/Caja-de-Herramientas/Guia_ToolBox.pdf)

- Ofrecer a los funcionarios públicos la información, formación, orientación y asesoramiento oportunos para que estos apliquen las normas de integridad públicas y para evitar los conflictos de interés, en el centro de trabajo.
- Favorecer una cultura organizativa de transparencia que responda a las preocupaciones relacionadas con la integridad, ofreciendo canales alternativos para la denuncia, incluyéndose cuando proceda la posibilidad de presentar denuncias a título confidencial ante un organismo facultado para llevar a cabo una investigación independiente y hacer funcionar comités de ética.
- Garantizar que los mecanismos de ejecución sancionadora ofrezcan respuestas apropiadas a todas las sospechas de infracciones de las normas de integridad pública, por parte de funcionarios públicos y de todas las demás personas o entidades implicadas en las infracciones.
- Reforzar el papel de la supervisión del control interno independiente y de controles externos en el sistema de integridad del sector público.
- Promover la transparencia.
- Prevenir la captación de políticas públicas por parte de grupos de interés y el financiamiento de los partidos políticos en las campañas electorales.

### 7.3. El liderazgo desde la perspectiva de las administraciones tributarias

Existen ciertos conceptos de gestión de las organizaciones plenamente aplicables a las administraciones tributarias en cuanto que organizaciones estratégicas vinculadas al funcionamiento estructural de la sociedad, que operan en un entorno de complejidad y diversidad extraordinario e integran un numeroso plantel de profesionales y gestores que realizan una multitud de tareas productivas, de información al ciudadano, servicios muy diversos, controles y comunicación.

Indudablemente, las administraciones tributarias forman parte del núcleo duro del Estado y combinan importantes compromisos en el corto plazo con escenarios de oportunidad en un horizonte temporal más amplio actuando siempre en escenarios de conflicto ideológico, social y administrativo notorio.

Las administraciones tributarias facilitan “el cumplimiento fiscal voluntario” a la vez que establecen planes sólidos de lucha contra el fraude fiscal de manera que están obligadas a ser eficaces en una gestión cotidiana dura, difícil y conflictiva.

Las administraciones tributarias se inscriben en un entorno de revolución tecnológica, de las comunicaciones, de la información, en una nueva era para la inteligencia artificial que obliga a su adaptación permanente al cambio social y a la innovación.

Hace años se acuñó el concepto de “organización aprendiente” para recalcar este proceso continuo de adaptación necesario para alcanzar los objetivos organizativos y hoy, en un mundo en que el cambio y lo imprevisto es la agenda de lo cotidiano, factores como mantener una información continua, la flexibilidad y grandes dosis de transversalidad son más que imprescindibles.

En este sentido, ningún gestor público y, desde luego, los altos gestores de las administraciones tributarias difícilmente cuentan por sí solos con los instrumentos necesarios para el logro de sus objetivos

corporativos. Estos objetivos dependen de una multitud de actores públicos y privados, personas e instituciones, internos y externos a la administración tributaria.

Por ello, la buena gestión de los conflictos puede resultar a menudo fundamental. Las capacidades de comunicación, negociación, el impulso del trabajo en equipo, la motivación, la inteligencia emocional no son solo atributos deseables de los líderes de la administración tributaria, sino que se muestran como imprescindibles para su misión.

Por su parte, ilusionar con proyectos de futuro, “saber hacia dónde se va” y, a la vez, remover los obstáculos que dificultan la gestión cotidiana, formar en una cultura de calidad y eficiencia son tareas de cualquier directivo.

El liderazgo es fundamentalmente integración de personas, equipos, información, tecnologías, intereses, áreas de actividad, señas de identidad y, desde luego, valores y honestidad.

En definitiva, la creciente preocupación en las administraciones tributarias por la lucha contra la corrupción y la necesaria incorporación de los valores éticos determinan como insustituible el papel del liderazgo en la asunción e implementación de una política de integridad.

#### En adelante se profundiza sobre experiencia seleccionada de los siguientes países:



### Experiencia de Chile

#### Servicio de Impuestos Internos de Chile: creación de una Red Ética Institucional

En el marco del Plan Estratégico SII 2018-2022, se establecieron 4 Ejes Estratégicos, siendo uno de ellos el de “Ética Institucional y Mejores Prácticas”. Esta definición institucional de incorporar a la ética en sus énfasis estratégicos generó un importante desafío, promoviendo una mirada tanto analítica de las acciones desarrolladas hasta esa fecha, como innovadora en términos de proponer nuevas iniciativas institucionales en materia de integridad.

Es así como, la Red Ética surge de este análisis de las acciones desarrolladas y enmarcadas en el Sistema de Integridad del SII, y de su impacto cualitativo en el comportamiento ético-valórico de los funcionarios. Estas acciones estaban centradas principalmente en el ámbito comunicacional y formativo, además de ser elaboradas e implementadas desde el Área de Ética Institucional, perteneciente a la Subdirección de Contraloría Interna. En este sentido, el foco central estaba puesto en la entrega de conocimientos y herramientas, además de ser acciones diseñadas e implementadas centralizadamente, no considerando necesariamente la realidad de cada lugar de trabajo.

A partir de ello, se observó como oportunidad de mejora el desarrollo de iniciativas de prevención y formación que involucraran activamente a todos los actores institucionales, en el diseño e implementación de acciones en materia de integridad, abordando las distintas realidades a nivel país, y poniendo énfasis en procesos de reflexión y proposición de mejoras, más que en la sola recepción de contenidos.

La Red Ética es una estrategia institucional enfocada al fortalecimiento de la integridad y probidad funcionaria, basada en una metodología de reflexión y participación activa de todas las personas que componen el SII. A través de ésta, se analizan diversos temas ético-valóricos vinculados al quehacer institucional, a partir de lo cual se generan productos o compromisos de trabajo, que tienen como fin incidir positivamente en el comportamiento de los funcionarios, promoviendo así una cultura de integridad en la institución.

En concreto, la Red Ética se traduce en ciclos de reuniones en cada lugar de trabajo: 11 Subdirecciones, Dirección de Grandes Contribuyentes y 20 Direcciones Regionales en todo el país. Previo al inicio de cada ciclo, el Comité Ejecutivo de Ética, conformado por el Director del SII y los Subdirectores de Contraloría Interna, de Desarrollo de Personas y de Asuntos Corporativos, acuerdan el tema a tratar. Con esta definición, el Área de Ética Institucional diseña el material comunicacional y técnico sobre la temática, el cual servirá de apoyo para el desarrollo del respectivo ciclo. El Área señalada, además, es la encargada de acompañar a cada lugar de trabajo durante todo el proceso, con el fin de asegurar el éxito del mismo.

Respecto al ciclo de reuniones propiamente tal, éste contempla una primera reunión del Equipo Directivo respectivo, la que tiene como objetivo analizar la temática que se abordará, revisar el material de apoyo y planificar las reuniones con los equipos de trabajo. Luego, se lleva a cabo una reunión con la Mesa de Trabajo Regional, que es una instancia local de trabajo entre directivos y representantes de las dos asociaciones de funcionarios del SII. En esta reunión, se presenta y analiza de manera general el tema a tratar, involucrando de manera activa a los dirigentes en el proceso. Posteriormente, se implementa la etapa central de cada ciclo de Red Ética, que corresponde a las reuniones con los equipos de trabajo, donde se reflexiona participativamente sobre la temática y se generan propuestas concretas de trabajo que aborden y permitan un fortalecimiento permanente de la integridad funcionaria.

El ciclo finaliza con la elaboración de un producto concreto o desarrollo de acciones de mejoramiento, según haya sido definido a nivel institucional y/o local.

En términos de su historia, el lanzamiento institucional de la Red Ética se llevó a cabo en octubre del año 2018 a través de reuniones presenciales y virtuales a nivel nacional. Una vez realizada esta etapa de difusión, se solicitó a cada lugar de trabajo que propusiera temas éticos a tratar en la instancia. Se recibió un total de 190 temas, los que fueron agrupados en 10 categorías, siendo algunas de ellas: “Capacitación y transferencia de conocimientos en temas éticos”; “Conflicto de Intereses”; “Transparencia en procesos internos” y “Comportamiento Funcionario”.

En paralelo, se redactó el Oficio Circular N°37, publicado el 27 de diciembre del 2018, documento que formalizó institucionalmente esta iniciativa. En él se describen los objetivos de la Red Ética, su estructura, etapas de implementación, y los roles y responsabilidades de los actores involucrados en el proceso.

Durante el año 2019, se desarrollaron dos ciclos basados en temas levantados el año anterior, siendo estos “Capacitación y transferencia de conocimientos en temas éticos” y “Conflicto de Intereses”.

Este año 2020, y dada la contingencia sanitaria, se consideró relevante utilizar la Red como espacio de encuentro de los equipos, desarrollándose un ciclo centrado en la acogida a los funcionarios y en la reflexión sobre el rol del SII y la integridad funcionaria en el contexto actual. Cabe destacar, que producto del trabajo a distancia en el cual se encontraba la mayor parte de los funcionarios del SII, las

reuniones se realizaron a través del programa MS Teams, resultando todo un éxito como herramienta de interacción para los equipos.

### **Resultados: Después de la solución implementada**

#### **Resultados cuantitativos:**

La implementación de la Red Ética ha tenido un impacto importante en la gestión institucional, movilizándolo a toda la organización en torno a un mismo objetivo que es fortalecer la cultura de integridad en el SII.

Es así como, con dos ciclos realizados durante el año 2019, se llevaron a cabo las siguientes acciones:

- 64 reuniones de Equipos Directivos de los respectivos lugares de trabajo.
- 44 reuniones con Mesas de Trabajo Regionales.
- Más de 400 reuniones de equipos de trabajo en las distintas unidades funcionales.
- Se diseñaron e implementaron 64 compromisos *de mejora, dos por cada uno de los lugares de trabajo*.

Entre los compromisos implementados se encuentran: reuniones de análisis de casos y jurisprudencia, conversatorios, videos formativos, campaña de valores, “Olimpiadas del Conocimiento sobre Temas Éticos”, App “Eticalandia” (juego informático de conocimiento especialmente diseñado con temas éticos), “Éticapalabra” (basado en el juego de la televisión “Pasapalabras”), entre otros.

Respecto al año 2020, con un ciclo de Red Ética ya realizado, las cifras son las siguientes:

- 32 reuniones de Equipos Directivos de los respectivos lugares de trabajo.
- 22 reuniones con Mesas de Trabajo Regionales.
- 368 reuniones de equipos de trabajo en las distintas unidades funcionales.
- Considerando el contexto de contingencia sanitaria y el tema reflexionado, se optó como producto del ciclo la identificación de los valores más relevantes y las buenas prácticas implementadas en la institución en el actual contexto.

#### **Resultados cualitativos:**

La Red Ética ha sido evaluada como una práctica innovadora para el fortalecimiento de una cultura de integridad en el SII. Es novedosa en la forma de abordar la prevención y formación en materias ético-valóricas, involucrando activa y transversalmente a todos los funcionarios de la institución en un proceso reflexivo y propositivo sobre temas que no estaban presentes en las conversaciones habituales de los equipos de trabajo.

Lo anterior, se percibe por parte de la organización como un avance importante en relación a las acciones más tradicionales como pueden ser las campañas comunicacionales o cursos de capacitación. A través de la Red no solo se han entregado conocimientos y herramientas, sino que, además, se ha

generado reflexión que facilita la toma de conciencia de los temas éticos y sus dilemas, y son los propios funcionarios los que han construido participativamente las propuestas de mejora. Todo ello está favoreciendo el cambio conductual, toda vez que las personas se sienten parte activa tanto del diseño como de la implementación de las acciones definidas.

Cabe mencionar, también, que la Red ha tenido un impacto positivo en las jefaturas del SII, dado que son ellas las que facilitan las reuniones de sus equipos, reforzando de esta manera su rol de liderazgo.

En palabras de los propios funcionarios, los resultados de la Red Ética pueden resumirse a través de las siguientes citas:

- “El tema ético es tan importante y transversal que impregna todo el accionar institucional, no solo en términos de los objetivos valóricos a alcanzar sino también en la forma como procedemos en atención a ellos. Esto, sin duda realza la Red Ética y justifica su sentido de ser”.
- “En general, una actividad que concilia el sentido estratégico del tema con la participación y productividad de los propios funcionarios y su contexto dejará como resultado una buena cantidad de ideas realizables, que pueden ser excelentes insumos para las mejoras regionales e institucionales”.
- “Destaca la Red Ética por su carácter transversal a la organización, permitiendo la colaboración porque reúne a personas de diferentes equipos en torno a un objetivo común”.
- “Considero que las jornadas de la Red Ética realizadas tanto en la Sede Regional como en las Unidades, propiciaron una activa participación de todos los funcionarios, dado que se conformaron grupos heterogéneos, por cuanto pudimos compartir ideas generales y proponer prácticas simples y factibles acerca de cómo reforzar el conocimiento de dicha materia. Esta heterogeneidad permitió abordar la actividad desde una mirada bastante amplia e integral, considerando las distintas realidades de los grupos de trabajo, así como las opiniones de los diferentes integrantes”.

## Experiencia de México

Política institucional de integridad en el Servicio de Administración Tributaria mexicano como instrumento rector para la gestión de la ética pública del funcionario tributario.

### 1. Situación enfrentada

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) es una institución esencial y estratégica de México, al ser la responsable de recaudar los recursos necesarios para financiar los programas sociales y proyectos de inversión que detonen el crecimiento económico nacional.

Durante los últimos años, se ha trabajado intensamente en la implementación de diferentes iniciativas que impulsen una transformación profunda y una mejora sustancial en las actividades del SAT, con el objetivo de obtener mejores resultados en recaudación, disminución de la evasión y elusión fiscal y combate a la corrupción, todo ello en beneficio de las y los contribuyentes y la sociedad en general.

Derivado de ello, el SAT, así como cada una de las instituciones del Gobierno Federal, ha puesto énfasis en la necesidad de mejorar su eficacia, eficiencia e imagen ante una sociedad cada vez más ávida de justicia, equidad y transparencia.

Ante este escenario, se han planteado los siguientes objetivos estratégicos:

- Transparentar los servicios y la actuación del SAT;
- Disminuir la corrupción;
- Garantizar la eficiencia y eficacia del capital humano;
- Fomentar la cultura SAT basada en principios y valores éticos;
- Facilitar el cumplimiento tributario y;
- Promover una cultura de responsabilidad fiscal en todos los sectores de la sociedad.

Al ser el SAT la institución responsable de recaudar los recursos que el Gobierno ha de ejercer, se requiere que todos sus integrantes tengan un comportamiento ético e íntegro tanto dentro como fuera de la institución, alineándose a la filosofía institucional, en cumplimiento al Código de Ética de las Personas Servidoras Públicas del Gobierno Federal. Esta tarea no ha sido fácil debido a la complejidad de la propia institución, integrada por más de 32 mil colaboradores que laboran en distintos puntos dentro del territorio nacional, quienes deben trabajar bajo una misma visión sustentada en la transparencia, legalidad y en el combate a la corrupción.

Para reafirmar este compromiso, el SAT ha implementado diversos mecanismos enfocados a garantizar el profesionalismo y la ética del personal de quienes lo integran. Uno de los primeros esfuerzos fue la creación y aplicación de diversos Códigos de Conductas específicos y limitados por áreas; sin embargo, éstos carecían de una visión integral.<sup>78</sup>

Posteriormente se avanzó en la instrumentación de un solo Código de Conducta SAT de aplicación nacional (2013), basado en valores de la Administración Pública Federal y resumidos en el SAT en 4 valores: honestidad, responsabilidad, respeto y compromiso y en 10 principios institucionales: 1) calidad en el servicio; 2) manejo de la información; 3) conocimiento y aplicación de la norma; 4) conflicto de intereses y uso del cargo público; 5) trato y valores; 6) asignación y uso de recursos; 7) salud, seguridad e higiene; 8) desarrollo profesional; 9) trabajo en equipo y; 10) guarda y custodia de mercancías. En este documento se establecieron conductas “debo y no debo”, las cuales buscaban propiciar una actuación ética e íntegra del personal en todos los ámbitos de desempeño.

<b>Valores institucionales</b> 1. Honestidad 2- Responsabilidad 3. Compromiso 4. Respeto	<b>Nuestros principios institucionales</b>	• Nuestra institución	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Apego a la ley</li> <li>• Conflictos de interés</li> <li>• Seguridad y Privacidad de la información</li> <li>• Protege y resguarda los recursos públicos</li> </ul>
		• Nuestros compañeros	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Trabajando juntos</li> <li>• Ambiente, salud y seguridad</li> <li>• Diversidad e igualdad de oportunidades</li> <li>• Hostigamiento y Acoso</li> </ul>
		• Mi actuación	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Trabajo con integridad</li> <li>• Desempeño del capital humano</li> <li>• Desarrollo Profesional</li> <li>• Actuación fuera del trabajo</li> </ul>
		• Contribuyentes	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entregar servicios profesionales</li> <li>• Respeto hacia nuestros contribuyentes</li> <li>• Hablar en nombre del SAT</li> <li>• Prácticas Éticas</li> </ul>

A partir de 2019, este Código de Conducta evolucionó hacia la construcción de un instrumento integral que estuviera totalmente alineado a la normatividad federal y que, a su vez, fortaleciera la cultura organizacional del SAT y respondiera a la postura institucional sobre la actuación ética de su personal, definiéndose 4 ejes rectores, con 4 principios cada uno, los cuales refuerzan los valores del SAT y en los que se han trabajado con diferentes estrategias para su interiorización entre todo el personal de la institución.

El Código de Conducta retoma las mejores prácticas de organizaciones nacionales e internacionales, así como el análisis de documentos normativos de índole federal en la materia.

El reto es minimizar el riesgo de realizar prácticas ilegales, impropias y poco éticas en diversas situaciones, que vayan en contra de los principios, valores y conductas esperadas por parte del personal del SAT.

78 En 2005 se emitió el primer Código de Conducta del SAT, adicional a los Códigos de Conducta con los que contaban algunas áreas.



## 2. Solución planteada

El Gobierno de México tiene como uno de sus principios rectores el combate a la corrupción en todas sus expresiones, entendida como el uso del poder para la obtención de beneficios privados o particulares, sean económicos o no, la cual se ha convertido en una práctica administrativa regular, por lo que es imperativo fortalecer las instituciones con la finalidad de que sus tareas se desempeñen apegadas a la legalidad, además de estar conformadas por personas servidoras públicas honradas y honestas que acaten y apliquen las normas atribuibles a sus funciones, erradicando las pérdidas para el Gobierno y la sociedad derivadas de la corrupción, así como una nueva percepción de la ciudadanía hacia las autoridades

Asumiendo este compromiso, el SAT se dio a la tarea de diseñar y elaborar un instrumento ético integral denominado “Política Institucional de Integridad en el SAT” (Política de Integridad), el cual se implementó en el 2019 como mejor práctica para el reforzamiento del comportamiento que se debe seguir, misma que apoya el trabajo conjunto que la institución ha trazado bajo las tres líneas, denominado como el “A-B-C”, las cuales dirigen los esfuerzos del SAT para “Aumentar” la eficiencia recaudatoria, “Bajar” la evasión y la elusión fiscal y “Combatir” la corrupción para facilitar al contribuyente su tarea en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales a través de la innovación.

Este documento institucional tiene por objeto regular y fortalecer el comportamiento ético de las personas servidoras públicas del SAT en el cumplimiento de la misión y visión institucional, a fin de propiciar una cultura laboral y organizacional que refuerce los valores de honestidad, respeto, compromiso y responsabilidad, los principios institucionales y las conductas esperadas a través de la implementación de acciones y estrategias de alineación de los documentos normativos que rigen el actuar del personal de la Institución.

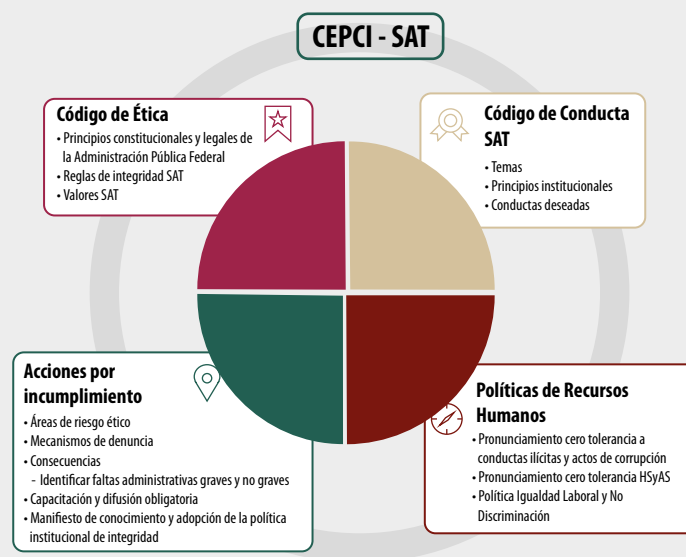
Para la construcción de la Política de Integridad se utilizó una metodología de trabajo participativa, estableciendo un Equipo Interdisciplinario de Ética, conformado por el Órgano Interno de Control (OIC) del SAT, la Administración General de Evaluación (AGE), la Administración General Jurídica (AGJ) y la Administración General de Recursos y Servicios (AGRS). Este equipo realizó las siguientes actividades:

- Revisión y análisis del marco normativo;
- Revisión de las observaciones recibidas por parte de la Auditoría Superior de la Federación;
- Redefinición del contenido del Código de Conducta SAT;
- Armonización de los Principios Constitucionales y las Reglas de Integridad dictados para las personas servidoras públicas del gobierno federal, conforme a las funciones del SAT;
- Identificación de conductas impropias a partir de denuncias recibidas por los diferentes canales institucionales, resultados de la Encuesta de Clima y Cultura Organizacional, etc.;
- Identificación de conductas graves de acuerdo con la Ley General de Responsabilidades Administrativas;
- Inclusión de Políticas de Recursos Humanos (pronunciamiento -cero tolerancia- a conductas ilícitas y actos de corrupción, pronunciamiento de -cero tolerancia- al hostigamiento sexual y acoso sexual, política de igualdad laboral y no discriminación);

- Identificación de áreas de riesgo y puestos estratégicos;
- Inclusión de consecuencias (faltas administrativas);
- Fortalecimiento de funciones del Comité de Ética y de Prevención de Conflictos de Intereses en el SAT.

La Política de Integridad se compone por 5 rubros:

1. **Código de Ética SAT (aspiracional):** establece de manera enunciativa los principios, reglas de integridad y valores que se deben de seguir.
2. **Código de Conducta SAT (comportamientos):** define reglas concretas en el comportamiento ético con el deber ser desde una visión de nuestra actuación como personas, frente a la institución, con nuestros compañeros y hacia los contribuyentes.
3. **Políticas de recursos humanos:** se declara el compromiso firme con la ética, la integridad y la posición institucional en cuanto al rechazo hacia conductas ilícitas o actos de corrupción, a las conductas de hostigamiento y acoso sexual y para la promoción de la igualdad y la no discriminación.
4. **Acciones institucionales:** establece las áreas de riesgo ético, líneas de acción en la determinación de consecuencias, los mecanismos de denuncia y la responsabilidad de la capacitación y difusión obligatoria.
5. **Comité de Ética y de Prevención de Conflictos de Intereses del SAT:** define la atribuciones y acciones como instancia que vigila y da observancia en el cumplimiento de la Política Institucional de Integridad en el SAT



Como parte de la propuesta de solución, se realizó la campaña “La esencia de ser SAT”, con el objetivo de difundir la Política de Integridad entre las personas servidoras públicas de la institución. Además, se impartió el tutorial “Política Institucional de Integridad”, mediante el cual se capacita de manera continua al personal para interiorizar dicha Política.

### 3. Resultados

Contar con la Política de Integridad ha repercutido positivamente en la cultura de nuestra organización ya que ha servido para fortalecer y promover el conocimiento de los principios, valores, reglas y conductas que rigen el actuar del personal dentro y fuera de la institución. Asimismo, ha coadyuvado a reconocer oportunamente las conductas que se deben observar en el desempeño de nuestras actividades.

Anualmente, la Secretaría de la Función Pública aplica un cuestionario de percepción sobre el cumplimiento del Código de Ética de las dependencias del gobierno federal, el cual tiene como objetivo conocer y medir en qué grado las personas servidoras públicas de cada institución respetan y atienden los principios y valores que rigen el comportamiento que deben seguirse en el entorno laboral. En el 2020, el SAT obtuvo resultados satisfactorios, en donde el índice de cumplimiento de dicho Código fue de 9.09, cifra por arriba de la calificación promedio de la Administración Pública Federal. Este resultado es relevante ya que, de manera general, el personal identifica que se realizan acciones en donde se respetan y se actúa conforme a los principios y valores institucionales. Se destaca que los factores mejor calificados son: honradez, lealtad, profesionalismo, transparencia, rendición de cuentas, integridad, respeto a los derechos humanos e igualdad y no discriminación.

De lo anterior, se puede deducir que con la puesta en marcha de la campaña de comunicación “La esencia de ser SAT”, así como del tutorial “Política Institucional de Integridad”, se ha logrado apoyar la adopción e interiorización de la Política de Integridad. Se resalta que para el cierre del 2020 y desde que se implementó este tutorial en el último trimestre de 2019, se han acreditado 27,701 personas. Al concluir la capacitación, cada persona debe firmar (de manera electrónica) el Manifiesto de adopción y conocimiento a fin de reforzar el cumplimiento con nuestra política de integridad, misma que es asumida como una obligación al más alto nivel, lo que ha permitido que el personal conozca las consecuencias a las que pueden ser acreedores ante conductas impropias.

Otro resultado relevante es el fortalecimiento de la cultura de la denuncia, reflejándose en un incremento de un 20% en promedio en las denuncias recibidas a través de los distintos canales institucionales, tanto por parte del personal como de los contribuyentes y prestadores de servicio, gracias al conocimiento de los protocolos y rutas de atención, así como de los canales para presentación de denuncias.

Se ha logrado el fortalecimiento de la actuación del Comité de Ética y de Prevención de Conflictos de Intereses SAT (CEPCI), ya que es reconocido por la comunidad laboral como una instancia con credibilidad que ha permitido:

- Ser un Órgano de consulta y asesoría que emite recomendaciones y da atención inmediata y acompaña a las personas denunciantes, a través de personas consejeras y asesoras;
- Implementar esquemas y medidas preventivas y correctivas en el personal que vulnera la Política de Integridad;

- Aplicar medidas preventivas para salvaguardar la integridad y derechos de la persona denunciante, en casos de hostigamiento sexual y acoso sexual;
- Involucrar la participación de los líderes, para la sensibilización del personal denunciado.

Adicionalmente, el CEPCI-SAT tiene un vínculo estrecho con las autoridades encargadas de vigilar la actuación de las personas servidoras públicas de la institución como el OIC, la AGE y la Administración Central de Apoyo Jurídico de Recursos y Servicios de la AGRS en la atención de denuncias, sobre todo en temas de hostigamiento y acoso sexual, discriminación, violencia laboral, respeto de los derechos humanos, así como ética y corrupción.

Sin duda, estos resultados han repercutido en una mejora de la percepción entre la comunidad, reconociendo que se debe continuar trabajando de manera permanente en el impulso y reforzamiento de tener un comportamiento ético, sobre todo en:

- El respeto a grupos vulnerables: personal con discapacidad, de la tercera edad, de servicio social y de limpieza.
- El involucramiento de los líderes en las Unidades administrativas en las que, de acuerdo con las estadísticas de denuncias recibidas, se tiene una mejor detección del incumplimiento de las conductas establecidas en la Política, a fin de promover la debida observancia y aplicación de la mencionada Política de Integridad.
- El involucramiento de las representaciones sindicales, para que el personal de base participe en las acciones preventivas y correctivas.

## Referencias

AEVAL (2016). *Calidad de la Administración Pública*. Una caja de herramientas para gestores Versión Resumida. Comisión Europea.

CLAD (2016). *Carta Iberoamericana de Gobierno Abierto (CIGA)*.

CIAT (2005). *Modelo de código de conducta*. [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2005\\_modelo\\_codigo\\_conducta\\_ciat.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2005_modelo_codigo_conducta_ciat.pdf)

Garde, J. A. y Luelmo, A. (3 de julio de 2018). Integridad y Valores en las Administraciones Tributarias. *CIATBlog*. <https://www.ciat.org/integridad-y-valores-en-las-administraciones-tributarias/>

Góldeman, D. (1996). *La inteligencia emocional*. Kairos.

IEF (1996). *Lecturas de Gerencia desde la Administración Financiera*.

Gómez López, E. (2006). *Liderazgo ético: Un desafío de nuestro tiempo*. Gestión 2000.

CEDDET (2018). Reflexiones: La corrupción y las administraciones tributarias Experiencias de Buenas Prácticas en Escuelas de Hacienda Pública. *Colección Experiencias*. Coordinación Jesús Gascón Catalán. [https://issuu.com/redesdeexpertos\\_ceddet/docs/experiencias\\_hacienda\\_publica\\_cedde](https://issuu.com/redesdeexpertos_ceddet/docs/experiencias_hacienda_publica_cedde)

OCDE (2017). *Recomendación del Consejo de la OCDE sobre integridad pública*. <http://www.oecd.org/gov/ethics/recomendacion-sobre-integridad-es.pdf>

OCDE (2015). *G20/OECD Principles of Corporate Governance*. OECD Publishing, Paris.

OCDE (2016). *OCDE Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*. OECD Publishing, Paris.

### **Publicaciones Comité de Ética:**

<https://www.tadat.org/fieldguide>

<https://www.ciat.org/integridad>

<https://www.ciat.org/publicaciones>



# Capítulo 8

## INSTRUMENTOS DE CARÁCTER ORIENTADOR (II) Transparencia y Rendición de Cuentas

*Concepción Sacristán Sánchez*

### 8.1. Introducción

La transparencia desempeña un papel fundamental en la prevención y disuasión de la corrupción al arrojar luz sobre actividades que de otro modo podrían pasar inadvertidas. La transparencia también es clave para la rendición de cuentas<sup>79</sup>.

La publicación transparente de las operaciones de la administración tributaria sirve para institucionalizar la confianza del contribuyente<sup>80</sup>.

En general se considera que la transparencia genera mejor gobernanza, mayor rendición de cuentas y descenso de la corrupción. De hecho, las demandas de rendición de cuentas se suelen corresponder con un aumento de la transparencia en la creencia de que una mejor y más completa información permite a los ciudadanos exigir a las instituciones que justifiquen sus políticas y su desempeño. La transparencia se ha considerado una precondition para el ejercicio de la rendición de cuentas, porque el acceso a la información institucional clara y confiable facilita la observación y el conocimiento sobre el diseño, la ejecución y los resultados de las políticas públicas<sup>81</sup>.

---

79 Anderson, J.; Bernstein, D. S.; Brun, J. P.; Habershon, A. M.; Recanatini, F.; Van Der Does De Willebois, E. J. M.; Zimmermann, S. (2019). *Anticorruption Initiatives: Reaffirming Commitment to a Development Priority*. Washington, D.C.: World Bank Group. <http://documents.worldbank.org/curated/en/365421591933442799/Anticorruption-Initiatives-Reaffirming-Commitment-to-a-Development-Priority>

80 Baker, W. (1997). La confianza del contribuyente en la administración tributaria, 31ª Asamblea General del CIAT, Buenos Aires. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/462>

81 Ambos conceptos han llegado a calificarse de indistinguibles e inseparables, denominándolos “gemelos siameses”, aunque esta visión podría llevar a suponer que con la sola aplicación de medidas de transparencia automáticamente se lograría una mayor rendición de cuentas. Hood, C. (2010). *Accountability and Transparency: Siamese Twins, Matching Parts, Awkward Couple?*. Citado por Zuñiga, N. (2018). *Does more transparency improve accountability?*, U4 Anti-Corruption Resource Centre, Chr. Michelsen Institute (U4 Helpdesk Answer 2018:22). <https://www.u4.no/publications/does-more-transparency-improve-accountability>

## 8.2. Transparencia

### 8.2.1. Definición, características, límites y críticas

Sin duda la transparencia constituye uno de los conceptos más reclamados en la esfera pública, si bien la demanda de un mayor conocimiento sobre, por ejemplo, cómo se toman las decisiones políticas o el destino de los impuestos no es novedosa<sup>82</sup>. En general la transparencia, en la medida en que asegura una manera de gobernar y gestionar más visible y comprensible, se concibe como una forma más segura de luchar contra la corrupción a la vez que consolida la confianza en las instituciones.

Suele entenderse por transparencia aquel principio que permite al público obtener información sobre las operaciones y estructuras de una entidad determinada y, a menudo, se considera sinónimo de apertura y divulgación<sup>83</sup>.

Para una definición más acotada al tema de esta obra vamos a tomar prestado el completo desglose realizado por el Grupo de Trabajo de Transparencia y Rendición de cuentas del Comité Permanente de Ética del CIAT que elaboró un magnífico trabajo de compilación y desarrollo de este concepto:

La medida en que la información con respecto a las acciones del gobierno o de los poderes públicos está disponible para las partes interesadas. Esto significa, por tanto, que una administración tributaria es una administración transparente en cuanto que proporciona a los distintos receptores (ciudadanos, empresas, empleados, etc.) información relevante y oportuna para determinar y comprender las leyes, regulaciones, actividades y las consecuencias o resultados de sus acciones<sup>84</sup>.

82 Belmonte, I. (2018). La transparencia: Concepto, características, contenido y elementos constitutivos. En Estrategias para la calidad y la regeneración de la democracia (pp.33-50) Granada: Comares.

83 Etzioni, A. (2010). Is Transparency the Best Disinfectant? Journal of Political Philosophy, 18(4), 389-404. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9760.2010.00366.x>

84 Redondo, J. F., Da Conceição, R., Missionario, M. T. y Sijben, V. (abril 2018). Transparencia y rendición de cuentas [Documento de trabajo en web]. [https://ciat.org.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/Redes/ComiteEtica/2018\\_\\_Transparencia\\_AT.pdf?&originalPath=aHR-0cHM6Ly9jaWF0b3JnLnNoYXJlcG9pbmQuY29tLzpiOi9zL2Nkcy9FZTthMX1A4Wjk1dE9xOGpYTTFFhSWZoZ0JvS21JLTZCcEpn-YUx1S3NPcXVNTnB3P3J0aW1lPUIlSW1BVkVWVkVn](https://ciat.org.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/Redes/ComiteEtica/2018__Transparencia_AT.pdf?&originalPath=aHR-0cHM6Ly9jaWF0b3JnLnNoYXJlcG9pbmQuY29tLzpiOi9zL2Nkcy9FZTthMX1A4Wjk1dE9xOGpYTTFFhSWZoZ0JvS21JLTZCcEpn-YUx1S3NPcXVNTnB3P3J0aW1lPUIlSW1BVkVWVkVn)



En la Tabla 1 se recogen otras acepciones extraídas de diferentes organismos y entidades.

**Tabla 1. Algunas definiciones de transparencia**

Organismo	Concepto de transparencia
Transparencia Internacional ( <a href="http://www.transparency.org">www.transparency.org</a> )	Cualidad de un gobierno, empresa, organización o persona de ser abierta a la divulgación de información, normas, planes, procesos y acciones. Actuación visible, predecible y comprensible en la promoción de la participación y la rendición de cuentas.
Instituto del Banco Mundial ( <a href="https://www.worldbank.org/en/home">https://www.worldbank.org/en/home</a> )	Flujo creciente, regular y confiable de información económica, social y política, la cual resulta accesible para todos los stakeholders relevantes.
Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ( <a href="http://www.oecd.org">www.oecd.org</a> )	Entorno que impulsa la rendición de cuentas en el marco legal, institucional y económico de las decisiones políticas y de la Administración Pública y, en el que la información se suministra al público de manera comprensible, accesible y oportuna.
Unión Europea ( <a href="http://www.ec.europa.eu/transparency/index_es.htm">www.ec.europa.eu/transparency/index_es.htm</a> )	Derecho de la ciudadanía a saber cómo las instituciones preparan las decisiones, quién participa en su elaboración, quién recibe financiación del presupuesto, en qué documentos se basan la preparación y la adopción de los pactos legislativos. También engloba el derecho a acceder a esos documentos y a manifestar su opinión, ya sea directa o indirectamente, a través de sus representantes.
U4, Anti-Corruption Resource Center ( <a href="http://www.u4.no">www.u4.no</a> )	Cualidad de ser claro, honesto y abierto. Como principio implica que todos aquellos con alguna responsabilidad pública tienen el deber de actuar de forma visible, comprensible y conforme a lo manifestado.
Real Academia de la Lengua (RAE) ( <a href="http://www.rae.es">www.rae.es</a> )	Cualidad de lo evidente, de lo que se comprende sin duda o ambigüedad permitiendo adivinarse sin necesidad de manifestación.

*Fuente:* I. Belmonte (2018)

A pesar de no existir una definición globalmente aceptada sí parecen vislumbrarse algunos elementos constitutivos característicos:

- Información clara, precisa y actualizada: La relevancia de la información está condicionada por su funcionalidad, es decir, si es útil o no para los fines de la ciudadanía. Un exceso de información o una información desactualizada puede producir el efecto contrario a la transparencia y generar confusión.
- Disponibilidad y acceso público a la información: El derecho de acceso a la información pública garantiza la transparencia, por lo que es algo previo. No obstante, es importante distinguir entre el acceso a la información pública, que es un derecho, y la transparencia, que es una cualidad: la información generada por las administraciones en sus actuaciones pertenece, con carácter general y con los límites previstos en las leyes, a los ciudadanos que tienen el derecho de acceder a ella cuando así lo soliciten, derivándose de este derecho la transparencia que sería la satisfacción por parte de dichas administraciones de esa demanda de información ciudadana.
- Responsabilidad clara sobre las obligaciones de publicidad activa: Es necesario que se articule el marco de responsabilidad (órgano, departamento o área) del mantenimiento de la información para que esta sea vigente, actualizada y correcta. Además, deben quedar claros los límites de la confidencialidad y de la discrecionalidad de los agentes para determinar qué información es pública o no.

Sobre lo que sí parece existir consenso en relación con la transparencia es sobre sus bondades generales democráticas, los efectos beneficiosos en la gestión y el desempeño de las administraciones.

Como recurso para mejorar la calidad de la gestión de desempeño de las organizaciones: Normas y reglas transparentes y actuaciones que cuentan con información clara, precisa y actualizada, y permiten la toma de decisiones correctas. En el caso de las administraciones tributarias, además, una gestión más profesionalizada y un desempeño transparente favorecen el crecimiento económico: una administración tributaria más transparente es más predecible y permite a los actores económicos tomar decisiones a largo plazo, reduciendo costes. *Un país con una administración tributaria transparente será un lugar más favorable para realizar inversiones y emprender negocios*<sup>85</sup>.

Como medio para aumentar el control y la observancia ciudadana, sometiendo a los poderes públicos al control social y al escrutinio, posibilitando a la ciudadanía ejercitar su capacidad de influencia implicándose en las decisiones, profundizando en los procesos de formación de la opinión y promoviendo la evaluación de las instituciones y la participación política.

No obstante, la transparencia no se ha visto libre de ciertas críticas y de algunos límites que conviene señalar. En concreto, la transparencia en el ámbito fiscal puede chocar con:

- El secreto fiscal: En la mayoría de los países la información tributaria tiene atribuido un carácter reservado que lleva aparejada la adopción de medidas que garanticen su confidencialidad y la imposición a las autoridades o funcionarios que tengan conocimiento de esta información, del más estricto y completo sigilo respecto de ellos y en caso de incumplimiento, una falta disciplinaria muy grave.
- La protección de los datos personales: En el marco de una sociedad cada vez más informatizada, es indispensable preservar el equilibrio entre la salvaguarda del derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal, que obra en poder de la administración, y el ejercicio de la transparencia a través del derecho de acceso a la información. Es una conciliación difícil, pero es imprescindible que ninguno se extralimite en perjuicio del otro.
- Los costes administrativos, la demora de los procesos y el aumento de la burocracia indeseable. Contra este argumento cabe señalar que la simplificación es una de las cualidades de la transparencia y que sólo es necesario una adecuada gestión y planificación.
- La supuesta falta de preparación de la ciudadanía y su eventual manipulación en la denominada paradoja de la transparencia, que consiste en que cuanto más información se publica más difícil resulta su supervisión y control y mayor es la confusión que genera<sup>86</sup>.

85 Redondo, J. F. et alii (2018).Op. cit.

86 Simón, P. (28 mayo, 2013). En la Transparencia confiamos [Entrada en blog]. <https://politikon.es/2013/05/28/en-la-transparencia-confiamos/>

### 8.3. Experiencias e iniciativas para la promoción de la transparencia en las administraciones tributarias

Se presentan en este apartado, de manera breve y resumida, algunas iniciativas auspiciadas desde organismos internacionales para promover la transparencia.

#### Iniciativas promovidas por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

Desde sus orígenes el CIAT ha sido consciente de la importancia que para las administraciones tributarias tiene contar con altos niveles de integridad y del papel que juega la promoción de la transparencia en el ejercicio de sus funciones.

Fruto de esa preocupación, la organización ha elaborado y aprobado numerosos documentos teórico-conceptuales y herramientas prácticas. Ya en la temprana resolución final de la 30ª Asamblea General (Santo Domingo, 1996) se afirma que para garantizar la confianza de los contribuyentes se requiere una administración que *garantice la aplicación justa, confiable y transparente de las políticas y leyes fiscales, el acceso, el servicio confiable y la consulta con los contribuyentes*<sup>87</sup>.

Desde ese momento, numerosas han sido las menciones a la transparencia en otros documentos. La resolución de la 37ª Asamblea (Cancún, 2003) en la que se recomienda a las administraciones tributarias promover la ética pública asegurando la transparencia de la *gestión mediante la divulgación amplia de informaciones que puedan resultar de interés para la sociedad y, al mismo tiempo, propiciando y facilitando el control de esa gestión, sea por los contribuyentes individualmente sea por la sociedad como un todo*.

En la resolución de la 45ª Asamblea (Quito, 2011) se aconseja a las administraciones tributarias implementar y fortalecer *mecanismos de rendición de cuentas y sistemas de control interno que generen transparencia y promuevan la confianza para promover y mejorar el cumplimiento voluntario*.

Más recientemente, en el marco de la 53ª Asamblea General (La Habana, 2019), se aprueba la *Segunda Declaración sobre la Promoción de la Ética en la administración tributaria*<sup>88</sup> en la que se subraya la importancia de la transparencia afirmando que: *el cumplimiento de las exigencias éticas y legales que derivan del principio de transparencia y desempeño ético (...) la transparencia y la rendición de cuentas son prácticas indispensables para evaluar el desempeño de una administración tributaria, sus funcionarios tributarios, en general, con el fin de crear consenso social en torno a la tributación como una herramienta para el desarrollo*.

Estos esfuerzos por promover la transparencia no se han limitado a documentos teóricos y declaraciones políticas, sino que, en el marco del Comité de Ética auspiciado por la Agencia de Ingresos de Canadá (CRI) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España (AEAT), se han elaborado un importante

87 CIAT (1996). Carta-documento Atributos mínimos necesarios para una sana y eficaz administración tributaria, 30ª Asamblea General del CIAT, Santo Domingo.

88 La “Primera Declaración sobre la Promoción de la Ética en la administración tributaria” se aprobó en la 39ª Asamblea General celebrada en Buenos Aires en 2005, donde se abordó la cuestión de la transparencia desde una perspectiva amplia y práctica. Se pueden consultar las ponencias y presentaciones realizadas en dicha Asamblea en el enlace <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/4> Se ha incluido como lectura recomendada al final del presente capítulo parte de la ponencia del representante de Portugal por el interés de su aproximación a la materia.

número de productos y herramientas prácticas<sup>89</sup> que están a disposición de las administraciones de todos los países miembros.

El Comité se ha organizado en tres grupos de trabajo y, para destacar la relevancia de la temática que nos ocupa, se ha creado uno específico sobre transparencia y rendición de cuentas. Durante el año 2018 este grupo diseñó e implementó una completísima encuesta con el objetivo *de ofrecer información consolidada sobre el estado de la situación de la materia en las distintas administraciones*<sup>90</sup>. Del análisis de los resultados de la encuesta se concluye que la percepción de la corrupción ha aumentado a pesar de la aprobación de leyes de transparencia y de acceso a la información pública y que, en ese contexto, *el fomento y la implementación efectiva de políticas de transparencia y rendición de cuentas son el primer paso para ahondar en la lucha contra la corrupción*<sup>91</sup>.

### **ISORA - Encuesta Internacional sobre la Administración de Impuestos**

Se trata de una herramienta de información desarrollada conjuntamente por el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización Intra-Europea de Administraciones Tributarias (IOTA), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el Banco Asiático de Desarrollo (BAD) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). A través de una encuesta única y homogénea en 159 países se recopilan y ofrecen datos de las administraciones tributarias en materia de: recaudación, estructura institucional, presupuesto y recursos humanos, segmentación y registro de contribuyentes, presentación de declaraciones y pago, atención al contribuyente y educación tributaria, recaudación coactiva de las deudas, inspección, auditoría e investigación del fraude fiscal y mecanismos de resolución de conflictos<sup>92</sup>.

En 2017 la muestra de representó el 90,37% del PIB mundial y el 88,5% de la población total (más de 6.600 millones de personas).

El interés de iniciativas como esta reside en que ofrece un marco de identificación de fortalezas, debilidades y mejores prácticas para las administraciones tributarias.

### **TADAT - Herramienta de evaluación diagnóstica de la administración tributaria**

Es una herramienta impulsada por el FMI diseñada para proporcionar una evaluación objetiva de la salud de los componentes clave del sistema de administración tributaria de un país.

89 Pueden consultarse los materiales producidos por el Comité de Ética en el enlace <https://www.ciat.org/etica-y-administracion-tributaria/>

90 Redondo, J. F. (2019). Estado de situación de la transparencia y rendición de cuentas. Papeles de trabajo del Comité Permanente de Ética. CIAT. PT-03-2019. [https://www.ciat.org/Biblioteca/Papeles\\_Trabajo/Etica/2019/PT\\_03\\_2019.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Papeles_Trabajo/Etica/2019/PT_03_2019.pdf) Pueden consultarse los resultados de la encuesta y el cuestionario completo.

91 *Ibid.*

92 Díaz de Sarralde Miguez, S. (2019). Panorama de las Administraciones Tributarias: Estructura, Ingresos, Recursos y Personal, Funcionamiento y Digitalización. ISORA. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. [https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2019\\_Panorama\\_AT-ISORA\\_sarralde.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2019_Panorama_AT-ISORA_sarralde.pdf)

Las evaluaciones de TADAT son particularmente útiles para<sup>93</sup>:

- Identificar los puntos fuertes y débiles relativos de los sistemas, procesos e instituciones de administración tributaria.
- Facilitar una visión compartida sobre la condición del sistema de administración tributaria entre todos los interesados (por ejemplo, las autoridades de los países, las organizaciones internacionales y los proveedores de asistencia técnica).
- Establecer el programa de reforma, incluidos los objetivos, las prioridades, las iniciativas y la secuencia de aplicación de la reforma.
- Facilitar la gestión y coordinación del apoyo externo a las reformas y lograr una aplicación más rápida y eficiente.
- Supervisar y evaluar los progresos de la reforma mediante evaluaciones posteriores repetidas.

Como hemos visto, la herramienta de centra en nueve áreas clave de resultados de desempeño que cubren la mayoría de las funciones, procesos e instituciones de la administración tributaria. La evaluación de estas áreas se basa en 32 indicadores y un total de 55 dimensiones de medición que hacen TADAT una herramienta de diagnóstico integral<sup>94</sup>.

Gráfico 17. Indicadores de TADAT



Fuente: TADAT Field Guide

93 <https://www.tadat.org/home#overview>

94 TADAT (abril, 2019). Guía práctica. <https://www.tadat.org/assets/files/TADAT%20Field%20Guide%202019%20-%20Spanish.pdf>

La transparencia y la rendición de cuentas constituyen un área de análisis y evaluación y se desglosa en 4 indicadores de desempeño que miden 7 dimensiones con el objetivo de determinar si la administración tributaria es transparente en la forma de llevar a cabo sus actuaciones y rinde cuentas al gobierno y la ciudadanía.

**Gráfico 18 Indicadores del desempeño y dimensiones del área rendición de cuentas y transparencia**

Indicadores	Dimensiones a medir	Método de calificación
<b>A9-29. Mecanismos de aseguramiento interno</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El nivel de seguridad proporcionado por la auditoría interna.</li> <li>• Los mecanismos para asegurar la integridad del personal.</li> </ul>	M2
<b>A9-30. Supervisión externa de la administración tributaria.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El grado de supervisión externa e independiente sobre el desempeño financiero y operativo de la administración tributaria.</li> <li>• El proceso de investigación por presuntas irregularidades y mala administración.</li> </ul>	M2
<b>A9-31. Percepción pública de la integridad</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Los mecanismos para monitorear la confianza del público en la administración tributaria.</li> </ul>	M1
<b>A9-32. Publicación de actividades, resultados y planes.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El grado en que se hace público el desempeño operativo y financiero de la administración tributaria y la oportunidad de su publicación.</li> <li>• El grado en que se hacen públicos los planes de la administración tributaria, y la oportunidad de la publicación.</li> </ul>	M2

*Fuente:* TADAT Field Guide

Además, otras áreas de resultado de desempeño también incluyen aspectos relacionados con la transparencia. Por ejemplo, el área de “Apoyo al cumplimiento voluntario” contempla indicadores sobre: el alcance, actualidad y accesibilidad de la información (variedad de información disponible a los contribuyentes, grado de actualización de la misma y facilidad de obtención), el tiempo de respuesta de las solicitudes de información o la capacidad para recabar las opiniones de los contribuyentes sobre productos o servicios (uso y frecuencia de los métodos empleados para recabar estos comentarios -encuestas de opinión, foros de participación, etc.- y grado en que se toma en cuenta dichas opiniones para el diseño de procesos y productos).

### **GIFT Iniciativa Global para la Transparencia Fiscal**

GIFT<sup>95</sup> es una red global que facilita el diálogo entre gobiernos, organizaciones de la sociedad civil, instituciones financieras internacionales y otros actores interesados para encontrar y compartir soluciones a los desafíos en la transparencia fiscal y la participación pública.

Funciona a través de la incidencia y dialogo de alto nivel, el aprendizaje entre pares y la colaboración técnica, la investigación y la tecnología para la participación. Son fundadores de GIFT, entre otros, el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Banco Mundial (WB).

95 <http://www.fiscaltransparency.net/?lang=es>

Una de las principales áreas de trabajo es la promoción de normas de transparencia fiscal y el esfuerzo se concretó en la elaboración de los Principios de Alto Nivel en Transparencia Fiscal aprobados en el año 2012 en el marco de la Asamblea general de las Naciones Unidas (Resolución A/RES/67/218)<sup>96</sup> donde se hacía un llamamiento a los países a intensificar sus esfuerzos para mejorar la transparencia, participación y rendición de cuentas en políticas fiscales.

Gráfico 19. Principios de alto nivel para la transparencia fiscal GIFT



## Principios de Alto Nivel para la Transparencia Fiscal, la Participación y la Rendición de Cuentas

<p><b>1</b>  Todas las personas tienen derecho a buscar, recibir e impartir información sobre las políticas fiscales. Para contribuir a garantizar este derecho, los sistemas jurídicos a nivel nacional deben establecer una clara presunción a favor de la disponibilidad pública de la información fiscal sin distinción. Las excepciones deben ser limitadas, estar claramente dispuestas en el marco legal y sujetas a la efectiva impugnación mediante mecanismos de revisión de bajo costo, independientes y oportunos.</p> <p><b>2</b>  Los gobiernos deben publicar objetivos claros y medibles para la política fiscal agregada, hacer periódicamente un balance del progreso realizado y explicar toda desviación respecto de lo planificado.</p> <p><b>3</b>  Debe presentarse al público información financiera y no financiera de buena calidad acerca de las actividades fiscales pasadas, presentes y proyectadas, el desempeño, los riesgos fiscales y los activos y pasivos públicos. La presentación de información fiscal en los presupuestos, los informes fiscales, los estados contables y las Cuentas Nacionales debe constituir una obligación del gobierno, cumplir las normas reconocidas internacionalmente y guardar coherencia entre los distintos tipos de informes o incluir una explicación y una conciliación de las diferencias. Se requieren garantías sobre la integridad de los datos y la información fiscal.</p> <p><b>4</b>  Los gobiernos deben comunicar los objetivos que se proponen alcanzar y los productos que generan con los recursos que se les confían, y esforzarse por evaluar y divulgar los resultados esperados y reales en materia social, económica y ambiental.</p> <p><b>5</b>  Todas las operaciones financieras del sector público deben estar fundadas en la ley. Las leyes, las regulaciones y los procedimientos administrativos que rijan la gestión financiera pública deben estar a disposición del público, y su ejecución debe estar sujeta a una evaluación independiente.</p>	<p><b>6</b>  El sector gubernamental debe estar claramente definido e identificado para los efectos de la presentación de información, la transparencia y la rendición de cuentas, y las relaciones financieras del gobierno con el sector privado deben darse a conocer, gestionarse abiertamente y ceñirse a reglas y procedimientos claros.</p> <p><b>7</b>  Las funciones y responsabilidades de recaudar ingresos públicos, asumir obligaciones, consumir recursos, invertir y gestionar los recursos públicos deben estar asignadas con claridad en la legislación entre los tres poderes públicos (legislativo, ejecutivo y judicial), entre el gobierno nacional y cada nivel subnacional de gobierno, entre el sector gubernamental y el resto del sector público y dentro del propio sector gubernamental.</p> <p><b>8</b>  La autoridad para recaudar impuestos y realizar gastos en nombre del público debe recaer sobre el poder legislativo. No podrán recaudarse ingresos públicos ni realizarse gastos ni comprometerse a realizarlos sin la aprobación de la legislatura mediante el presupuesto u otra legislación. Deberán otorgarse a la legislatura la autoridad, los recursos y la información necesarios para exigir al poder ejecutivo la rendición de cuentas por el uso de los recursos públicos.</p> <p><b>9</b>  La Entidad Fiscalizadora Superior debe ser independiente del ejecutivo desde el punto de vista legal, y tener el mandato, el acceso a la información y los recursos adecuados para verificar el uso de los fondos públicos y divulgar públicamente información al respecto. Su desempeño debe caracterizarse por la independencia, la rendición de cuentas y la transparencia.</p> <p><b>10</b>  Los ciudadanos deben tener el derecho de participar directamente en los debates y las deliberaciones públicas sobre la formulación y la ejecución de las políticas fiscales, y, al igual que todos los agentes que no son Estados, deben tener verdaderamente oportunidades para hacerlo.</p>
--	---

[www.fiscaltransparency.net](http://www.fiscaltransparency.net)



Fuente: Principios de Alto Nivel en Transparencia Fiscal

## 8.4. Accountability: Rendición de cuentas

### 8.4.1. Concepto, tipologías y dilemas

El término anglosajón *accountability* no cuenta con un equivalente preciso en español ni con traducción estable de manera que se ha traducido como control, fiscalización o responsabilidad, aunque la más frecuente es “rendición de cuentas”<sup>97</sup>.

Es un concepto que forma parte del lenguaje político común y sobre el que existe el consenso generalizado de su relevancia democrática y de la importancia capital que juega en el Estado de Derecho al expresar la genuina preocupación por los controles, los contrapesos, la supervisión y la restricción del poder.

96 Más información en: <https://undocs.org/es/A/RES/67/218>

97 En Consejo Científico del Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD) tradujo el término inglés *accountability* como “responsabilización”. <https://clad.org/wp-content/uploads/2020/07/Una-Nueva-Gestion-Publica-para-America-Latina.pdf>

La idea que preside la rendición de cuentas es el control del poder, circunscribirlo, disciplinarlo, restringirlo, impedir que se vaya “por libre”<sup>98</sup>. Su principal misión es reducir las incertidumbres del poder, limitar las arbitrariedades, prevenir y remediar los abusos, obligarlo a abrirse a la inspección y forzarlo a explicar y justificar sus actos. El objetivo final es, pues, transparentar la gestión de “la cosa pública” y promover la confianza de los ciudadanos.

La relación a partir de la cual las autoridades públicas están obligadas a explicar y justificar sus actuaciones ante terceros siendo susceptibles de ser evaluadas y sancionadas por ello<sup>99</sup>.

La rendición de cuentas es una condición *sine qua non* del buen gobierno y su principal función es la del control democrático. Pero además mejora la integridad de la gobernanza en cuanto que incluye las dimensiones de transparencia y prevención, por lo que fortalece la legitimidad y actúa como cortapisa de la corrupción.

Gráfico 20. ¿Qué Es y qué NO es RENDIR CUENTAS?

## ¿Qué ES y qué NO es RENDIR CUENTAS?



*Fuente:* Documento de apoyo Transparencia y rendición de cuentas. [https://www.poder-judicial.go.cr/participacionciudadana/images/guia/descargas/Documento\\_de\\_apoyo-Transparencia\\_y\\_rendicion\\_de\\_cuentas.pdf](https://www.poder-judicial.go.cr/participacionciudadana/images/guia/descargas/Documento_de_apoyo-Transparencia_y_rendicion_de_cuentas.pdf)

Pero el atractivo de la rendición de cuentas estriba en que, en realidad, abarca una doble y complementaria manera de prevenir y corregir los abusos de poder:

98 Schedler, A. (2004) ¿Qué es la rendición de cuentas? Cuadernos de Transparencia, N° 3. [http://works.bepress.com/andreas\\_schedler/6/](http://works.bepress.com/andreas_schedler/6/)

99 Belmonte, I. (2018) Op. cit.



- La obligación de abrirse a la inspección pública, informando de las decisiones (*dimensión informativa*) y explicando y justificando los actos (*dimensión argumentativa*), estrechamente asociada a la transparencia.
- La capacidad de sancionar (*dimensión punitiva*) si se violan los deberes públicos, asociada a la evaluación. Esta dimensión tiene una gran relevancia pues los ejercicios débiles de rendición de cuentas han dado la impresión de actos de simulación y, en ocasiones, han ido de la mano de la impunidad.

Gráfico 21. **La rendición de cuentas como elemento polifacético**



Fuente: I. Belmonte (2018)

Pueden darse diferentes tipologías de rendición de cuentas. Por ejemplo, en función de los destinatarios, existe:

- Rendición de cuentas organizativa o burocrática: suelen realizarse internamente y son las más frecuentes en los entornos jerárquicos de la gestión pública.
- Rendición de cuentas política: es la propia de la democracia representativa. Por ejemplo, en los sistemas políticos parlamentarios cuando los gestores públicos comparecen ante las comisiones parlamentarias.
- Rendición de cuentas administrativa: ejercitadas por instituciones de control que ejercen, de forma independiente y externa, tareas de vigilancia y control. Sirvan de ejemplo las figuras de los defensores del pueblo, consejos económicos y sociales, tribunales de cuentas, etc.
- Rendición de cuentas transnacional: la práctica de la rendición de cuentas se ha globalizado y ha surgido una gama variada de agentes que actúan a través de las fronteras de los estados nacionales. Por ejemplo: la Corte Penal Internacional, el Fondo Monetario Internacional, el Protocolo de Kioto o Amnistía Internacional.

Ante este variado panorama se puede simplificar y agrupar conceptualmente distinguiendo entre rendición de cuentas *horizontal*, que son las que se dan entre las distintas agencias o departamentos del Estado y *vertical*, aquellas que se refieren a las relaciones de control de la ciudadanía hacia el Estado y sus instituciones<sup>100</sup>.

No obstante, las virtudes de la rendición de cuentas, llevadas al extremo, pueden generar disfunciones generando la conocida como paradoja o dilema de la rendición de cuentas. Esto significa que un riguroso control democrático podría entenderse como un conjunto de obstáculos, restricciones y limitaciones que convierten a los gobiernos en máquinas burocráticas de gran rigidez en las decisiones políticas y más preocupadas por el cumplimiento legal que por la eficacia y eficiencia.

## 8.5. Ejemplos de rendición de cuentas en las administraciones tributarias

Para el caso de las administraciones tributarias, la rendición de cuentas dota a los ciudadanos-contribuyentes de la herramienta para evaluar el desempeño y el apego al cumplimiento de la ley de la organización<sup>101</sup>.

Las administraciones tributarias rinden cuentas mediante la presentación de informes periódicos de las acciones, iniciativas, rendimiento y gasto. Además, se han incorporado velozmente a las nuevas tecnologías y en la actualidad cuentan con páginas web donde se puede encontrar completa y cumplida información sobre sus actividades, misión, visión, estructura y organigrama, marco legal regulatorio, servicios al contribuyente, buzones de consulta y muchas otras funciones que aproximan al ciudadano a la administración.

En este apartado se van a analizar algunos ejemplos de rendición de cuentas por parte de las administraciones tributarias tomando en consideración los resultados de la encuesta elaborada por el grupo de trabajo de Transparencia y Rendición del Cuentas del Comité Permanente de Ética del CIAT<sup>102</sup> que aporta actualizada y muy relevante información al respecto.

### 8.5.1. Publicación de los informes anuales de resultados

La publicación y puesta a disposición de todos los grupos de interés de la información recogida en los informes de resultados que se elaboran periódicamente y donde se evidencia el grado de cumplimiento del plan de actividades es un claro ejemplo de buena práctica.

Esta rendición de cuentas se somete anualmente al control gubernamental (y en algunos países también parlamentario), actúa como referencia para la evaluación del desempeño de la administración y, al divulgarse, permite el escrutinio público y facilita la percepción ciudadana sobre la actividad de

100 Según la tradicional distinción acuñada por O'Donnel, G. (2004). Accountability horizontal: la institucionalización legal de la desconfianza política. *Revista Española de Ciencia Política*. Núm. 11, octubre. pp. 11-31.

101 Montás Yapur, G. (2010). La creación y el fortalecimiento de la confianza ciudadana: Los mecanismos de rendición de cuentas en las administraciones tributarias. El caso de la DGI de República Dominicana, 44ª Asamblea General del CIAT, Montevideo. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/3191>

102 Redondo, J. F (2019) Op. Cit.

la organización. Por ejemplo, dar a conocer información sobre las acciones de control e inspección contribuye a reforzar la confianza de ciudadanos y operadores económicos a la par que es un excelente mecanismo para disuadir de cualquier comportamiento incumplidor. En la Gráfico 19 se pueden analizar los datos recogidos en la encuesta y que muestran lo extendido de esta buena práctica.

**Gráfico 22. Resultado de la encuesta sobre transparencia y rendición de cuentas elaborada por el CIAT (2018) - Publicación de informes anuales de actividades**

**Detalles de la información publicada por las administraciones tributarias sobre actividades realizadas**

	Países													
	Angola	Argentina	Bolivia	Brasil	Canadá	Chile	Costa Rica	España	Marruecos	Países Bajos	Paraguay	Portugal	República Dominicana	Uruguay
Detalles de las declaraciones tributarias gestionadas por cada concepto impositivo (p.ej. número, importe, etc..)	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí		Sí	No	Sí	Sí	
Detalle de las actuaciones de fiscalización (p.ej. número de sujetos fiscalizados, importes, liquidados en el ejercicio, desglose por conceptos y tipos de actuaciones)	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Sí	Sí	Sí*	Sí	Sí	Sí	Sí	
Detalles de las actuaciones de cobranza forzosa	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Sí	Sí*	Sí	No	Sí	Sí	
Información detallada sobre los recursos humanos (p.ej. número de efectivos, distribución funcional, territorial y por clases o categorías, etc.)	Sí	No	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí**	No	Sí	Sí	Sí	
Información del presupuesto (p.ej. principales partidas.)	Sí	No	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí***	Sí	Sí	Sí	Sí	
Información sobre medios informáticos y tecnologías.	Sí	No	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí****	Sí	Sí	Sí	Sí	

*Fuente:* Redondo, J.F. (2019)

\*Después de cualquier acción de auditoría, hay recomendaciones

\*\*Hay información detallada sobre recursos humanos y función.

\*\*\*No ofrece detalles.

\*\*\*\*Hay información por función.

### 8.5.2. Publicación de información estadística de ingresos tributarios

Otro ejemplo de buena práctica de rendición de cuentas por parte de la administración tributaria es la publicación de la información estadística con detalle por tipo de impuesto donde se reflejen los niveles de cobro y que permita los análisis comparativos en el tiempo. Es importante incluir series históricas de todos los conceptos fiscales para poder conocer las tendencias y hacer estudios de evolución y previsiones de recaudación.

Las tablas de la encuesta reflejan el cumplimiento generalizado de esta buena práctica.

**Gráfico 23. Resultado de la encuesta sobre transparencia y rendición de cuentas elaborada por el CIAT (2018) – Publicación de datos detallados de recaudación tributaria anual**

Países	Datos detallados de recaudación tributaria anual	
	Recaudación tributaria bruta	Devoluciones realizadas
Angala	No disp.	No disp.
Argentina	SI	NO disp.
Bolivia	SI	NO
Brasil	SI	SI
Canadá	SI	SI
Chile	SI	SI
Costa Rica	SI	SI
España	SI	SI
Marruecos	SI	SI
Países Bajos	SI	NO
Paraguay	SI	SI
Portugal	SI	SI
República Dominicana	SI	SI
Uruguay	SI	SI

*Fuente:* Redondo, J.F. (2019)

**Gráfico 24. Resultado de la encuesta sobre transparencia y rendición de cuentas elaborada por el CIAT (2018) – Publicación de datos detallados por conceptos impositivos**

Países	Impuesto sobre Renta Personal			Impuesto sobre Renta Corporativo			Impuesto sobre Ventas		
	Mensual	Anual	Ambos	Mensual	Anual	Ambos	Mensual	Anual	Ambos
Angola		Si			Si			Si	
Argentina		Si			Si			Si	
Bolivia		Si			Si			Si	
Brasil			Si			Si			Si
Canadá		Si			Si			Si	
Chile		Si			Si			Si	
Costa Rica		Si				Si			Si
España		Si			Si			Si	
Marruecos			Si			Si			Si
Países Bajos		Si			Si			Si	
Paraguay			Si			Si			Si
Portugal		Si			Si			Si	
República Dominicana			Si			Si			Si
Uruguay			Si			Si			Si

*Fuente:* Redondo, J.F. (2019)

### 8.5.3. Realización y publicación de encuestas de satisfacción de los ciudadanos-contribuyentes

Un elemento clave para que una administración tributaria pueda conocer sus debilidades y oportunidades de mejora son las encuestas abiertas a los ciudadanos-contribuyentes o a grupos de usuarios especiales, por ejemplo, las asociaciones profesionales de determinados sectores como contables u operadores aduaneros. Estas evaluaciones son un instrumento muy útil de conocimiento de la percepción que la sociedad tiene del desempeño de la administración tributaria.

Los resultados de las encuestas son una importante contribución a la mejora continua de los servicios y de su análisis pueden adoptarse medidas que permitan alcanzar superiores índices de satisfacción de los usuarios.

**Gráfico 25. Resultado de la encuesta sobre transparencia y rendición de cuentas elaborada por el CIAT (2018) – Realización de encuestas a los ciudadanos – contribuyentes**

Países	Se realizan en su país encuestas y estudios de carácter sociológico en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias	Si la respuesta es positiva, indique que órgano los realiza		
		Los servicios de Estadística y Estudios Sociológicos del Estado	La propia Administración Tributaria	Ambos
Angola	Sí		Sí	
Argentina	Sí		Sí	
Bolivia	Sí		Sí	
Brasil	Sí		Sí	
Canadá	Sí		Sí	
Chile	Sí		Sí	
Costa Rica	No		Sí	
España	Sí	Sí		
Marruecos	No*			
Países Bajos	Sí			Sí
Paraguay	Sí			Sí
Portugal	Sí**		Sí	
República Dominicana	Sí	Sí		
Uruguay	Sí		Sí	

*Fuente:* Redondo, J.F. (2019)

**Gráfico 26. Resultado de la encuesta sobre transparencia y rendición de cuentas elaborada por el CIAT (2018) – Materia de las encuestas**

Países	En caso positiva, dichas encuestas se refieren a:			Si la respuesta es positiva, indique la periodicidad	
	Calidad de los servicios de la Administración Tributaria/Grado de satisfacción con los servicios que presta	Percepción sobre el Fraude (P. el con preguntas como considera que existe mucho o poco fraude)	Ambos	Anual	No es periódica
Angola				Sí	
Argentina			Sí	Sí	
Bolivia	Sí			Sí	
Brasil			Sí	Sí	
Canadá			Sí		Sí
Chile			Sí		Sí
Costa Rica					
España			Sí	Sí	
Marruecos					
Países Bajos			Sí	Sí	Sí
Paraguay			Sí		Sí
Portugal	Sí*	No			Sí
República Dominicana			Sí	Sí	
Uruguay			Sí		Sí

*Fuente:* Redondo, J.F. (2019)

#### 8.5.4. Relaciones con los órganos de control externo

El control externo es uno de los pilares de la rendición de cuentas y está diseñado para proporcionar una opinión autorizada sobre la conformidad de las actuaciones de la organización con las regulaciones y normas y que las declaraciones financieras den una imagen justa y verdadera de la realidad.

Este control externo es realizado por un gran número de órganos, por ejemplo el Parlamento, el Defensor del Pueblo o el Tribunal de Cuentas, que establecen controles de naturaleza diferente - políticas y financieras - que permiten al ciudadano verificar la corrección y eficacia de las actuaciones efectuadas y actividades realizadas.

**Gráfico 27. Resultado de la encuesta sobre transparencia y rendición de cuentas elaborada por el CIAT (2018) – Órganos de control externo**

Países	Control Parlamentario	Percepción sobre el Fraude (P. el con preguntas como considera que existe mucho o poco fraude)	Control por Defensor del Pueblo	Control por Defensor del Contribuyente	Atención de quejas y sugerencias
Angola	Sí	Sí	No	No	Sí
Argentina	Sí	Sí	No	No	Sí
Bolivia	No	Sí	No	No	Sí
Brasil	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Canadá	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Chile	No	Sí	No	No	Sí
Costa Rica	No	Sí	Sí	No	Sí
España	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Marruecos	Sí	Sí	Sí	No	Sí
Países Bajos	Sí	Sí	Sí		Sí
Paraguay	Sí	No	No	No	Sí
Portugal	No	Sí	No	No	Sí
República Dominicana	Sí	Sí	No	No	Sí
Uruguay	Sí	Sí	No	No	No

*Fuente:* Redondo, J.F. (2019)

Por otro lado, para reforzar la percepción del ciudadano sobre la ética e integridad de la organización ésta puede publicar en su portal los informes que realicen los órganos de control, ya sea de manera completa o una síntesis de las principales conclusiones y recomendaciones.

Esta práctica permite a los ciudadanos verificar la corrección y eficacia de la gestión de la organización y el seguimiento y toma en consideración de las recomendaciones propuestas por el órgano externo.

Se puede acompañar las recomendaciones formuladas por el órgano externo con un documento justificativo de las acciones adoptadas por la organización bien para implementarlas o para justificar su no adopción. Esta práctica promueve el aprendizaje, es una muestra muy acabada de rendición de cuentas y evidencia el asesoramiento de los órganos de control.

## 8.6. Relevancia de la transparencia y de la rendición de cuentas

Tanto la transparencia como la rendición de cuentas son instrumentos fundamentales del sano funcionamiento democrático. Ambas cuentan con una dimensión legal -existencia de leyes y códigos que articulan su puesta en marcha e implementación (por ejemplo, leyes de transparencia y acceso a la información, u órganos de control y de rendición de cuentas)- pero también con una dimensión ética que impregna las actuaciones de las instituciones y de los servidores públicos.

Transparencia y rendición de cuentas enlazan con calidad y cultura democráticas y son un elemento fundamental para la credibilidad institucional y la legitimidad política. Su relevancia ha quedado recogida en el artículo 5 de la Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción (2003) que destaca el papel de la integridad, la transparencia y la rendición de cuentas en el marco de las políticas y prácticas de prevención de la corrupción.

Como señala un reputado estudioso “el diseño e implementación de instituciones que fomenten la imparcialidad, la transparencia y la rendición de cuentas son la mejor inversión de un país para su futuro económico y justicia social”<sup>103</sup>.

### 8.6.1. Definiciones

- **Derecho de acceso a la información:** Es el derecho que tiene cualquier persona a acceder a la información pública que considere de su interés, con los únicos límites que señala la ley. Requiere la realización de una solicitud de acceso a información pública. Se considera información pública a los contenidos o documentos, cualquiera que sea su soporte o formato, que obren en poder de una entidad y que hayan sido elaborados o adquiridos en el ejercicio de sus funciones.
- **Publicidad activa:** Es la información que los sujetos obligados por una ley de transparencia tienen que publicar de forma periódica y actualizada para garantizar la transparencia de su actividad. La información tiene que publicarse en las correspondientes sedes electrónicas o páginas webs de los organismos y/o entidades y de una manera clara, estructurada, entendible y, preferiblemente, en formatos reutilizables.

---

103 Villoria, M. (2018). *La transparencia, la imparcialidad y la calidad de la democracia*. Dilemata, Revista Internacional de Éticas Aplicadas (27), pp.1-16. <https://www.dilemata.net/revista/index.php/dilemata/article/view/412000211>



## Referencias

- Bauhr, M. y Grimes, M. (2012). What is Government Transparency? New Measures and Relevance for Quality of Government. *QoG Working Paper Series* (16), pp.1-27. [https://www.gu.se/sites/default/files/2020-05/2012\\_16\\_Bauhr\\_Grimes.pdf](https://www.gu.se/sites/default/files/2020-05/2012_16_Bauhr_Grimes.pdf)
- Bolaños González, J. (2010). Bases conceptuales de la rendición de cuentas y el rol de las entidades de fiscalización superior. *Revista Nacional de Administración* 1 (1), pp. 109-138. Recuperado de <https://revistas.uned.ac.cr/index.php/rna/article/view/288/149>
- Canales Aliende, J. M., Valencia Sáiz, Á. (eds.), Aldeguer, B., Querol, F., y Castel, S. (coords.). (2018). *Estrategias para la calidad y la regeneración de la democracia*. Granada: Comares.
- Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, *100 Preguntas sobre Transparencia*. [https://www.consejodetransparencia.es/ct\\_Home/Actividad/documentacion/100preguntas.html](https://www.consejodetransparencia.es/ct_Home/Actividad/documentacion/100preguntas.html)
- Delgado Morales, F. (2015). De qué hablamos cuando hablamos de transparencia. #RET, *Revista Española de la Transparencia* (1), Segundo Semestre, pp. 24 – 30. <https://bit.ly/2ZiGJgf>
- Díaz de Sarralde Miguez, S. (2019). *Panorama de las Administraciones Tributarias: Estructura, Ingresos, Recursos y Personal, Funcionamiento y Digitalización*. ISORA. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. [https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2019\\_Panorama\\_AT-ISORA\\_sarralde.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2019_Panorama_AT-ISORA_sarralde.pdf)
- Etzioni, A. (2010). Is Transparency the Best Disinfectant? *Journal of Political Philosophy*, 18 (4), pp. 389–04. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9760.2010.00366.x>
- Gómez-Pallete, F. y de Torres, P. (2020) Nuevas fuentes de credibilidad #RET, *Revista Española de la Transparencia* (10), Segundo Semestre, pp. 113-127. <https://bit.ly/3eZw55S>
- Heald, D. (2006). Varieties of Transparency. *Transparency: The Key to Better Governance*. Oxford University Press (135), pp. 23-45. <http://www.davidheald.com/publications/Healdvarieties.pdf>
- Redondo, J. F., Da Conceição, R., Missionario, M. T. y Sijben, V. (abril 2018). Transparencia y rendición de cuentas [Documento de trabajo en web]. [https://ciat.org.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/Redes/ComiteEtica/2018\\_\\_Transparencia\\_AT.pdf?](https://ciat.org.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/Redes/ComiteEtica/2018__Transparencia_AT.pdf?)
- Redondo, J. F. (2019). Estado de situación de la transparencia y rendición de cuentas. *Papeles de trabajo del Comité Permanente de Ética*. CIAT. PT-03-2019. [https://www.ciat.org/Biblioteca/Papeles\\_TrabajoEtica/2019/PT\\_03\\_2019.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Papeles_TrabajoEtica/2019/PT_03_2019.pdf)
- Schedler, A. (2004). ¿Qué es la rendición de cuentas?, *Cuadernos de Transparencia* (3). [http://works.bepress.com/andreas\\_schedler/6/](http://works.bepress.com/andreas_schedler/6/)
- Villoria, M. (2018). La transparencia, la imparcialidad y la calidad de la democracia. *Dilemata, Revista Internacional de Ética Aplicadas* (27), pp.1-16. <https://www.dilemata.net/revista/index.php/dilemata/article/view/412000211>

Zuñiga, N. (2018). Does more transparency improve accountability?, *U4 Anti-Corruption Resource Centre, Chr. Michelsen Institute* (U4 Helpdesk Answer 2018:22). <https://www.u4.no/publications/does-more-transparency-improve-accountability>

## Lectura recomendada

### La transparencia en la gestión de la administración tributaria

Paulo José de Ribeiro Moita de Macedo<sup>104</sup>

#### I. Introducción

La transparencia es probablemente una de las características más importantes de la administración pública en el Estado de Derecho. Es la transparencia que permite a los ciudadanos controlar la actuación de aquellos a quienes, directa o indirectamente, confiaron la gestión de la cosa pública, y buscan la consecución del interés público.

La transparencia es especialmente importante en el caso de la administración tributaria, asignada de la exigente y raramente entendida tarea de cobrar los tributos. La transparencia de la administración tributaria, sin dejar de considerar la naturaleza poco popular de su tarea, puede, sin embargo, contribuir para una mayor aceptación de su actuación, un mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias y una menor tentación de recurrir al fraude y la evasión fiscales.

De hecho, es común aceptar que la forma como la administración tributaria interactúa con sus administrados (los contribuyentes), es determinante para la percepción que los mismos tienen de la calidad de su sistema fiscal y para la mejora de los niveles de cumplimiento voluntario: los contribuyentes que están debidamente informados sobre sus derechos y obligaciones y que son tratados por la administración tributaria con justicia y eficacia, tienen mayor propensión para cumplir voluntariamente sus obligaciones fiscales.

La transparencia es, igualmente, un factor disuasivo de la corrupción – cuanto más transparentes son las organizaciones, mayor es el número de interesados que tienen la posibilidad de controlar la actuación de los respectivos funcionarios y, por consiguiente, menor es el margen de maniobra para la corrupción.

La transparencia es, finalmente, una necesidad absoluta en el actual contexto del ejercicio de la actividad pública que se caracteriza por la creciente escasez de recursos financieros, por la necesidad de control de la cantidad y calidad de la oferta de servicios, por la estructura de la demanda de servicios públicos, por una competencia más aguerida por los recursos disponibles, por la creciente, deseable y más rigurosa evaluación del desempeño, por la conciencia de los costos inducidos por la administración pública en las organizaciones restantes y por el aumento exponencial de la expectativa de los “clientes” (o sea de los administrados).

104 De Ribeiro Moita de Macedo, P. J. (abril, 2005), La transparencia en la gestión tributaria. El caso de Portugal. Comunicación presentada en la 39ª Asamblea General del CIAT, Buenos Aires. [https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2005/Espanol/argentina39\\_2005\\_tema\\_1\\_3\\_portugal\\_riberiro.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2005/Espanol/argentina39_2005_tema_1_3_portugal_riberiro.pdf)

## II. Una administración tributaria transparente -aspectos esenciales

En mi opinión, la transparencia de la administración tributaria se desarrolla alrededor de siete vertientes fundamentales, siendo que el nivel de transparencia de una administración tributaria será tanto mayor cuanto más desarrolladas estén tales vertientes. Una administración tributaria transparente es aquella:

- Cuyo marco legal de actuación es claramente definido por la ley;
- Que informa a los ciudadanos sobre sus obligaciones y sus derechos, de forma simple y veloz;
- Que informa a los ciudadanos sobre su propia actividad;
- Que actúa de forma eficiente y eficaz;
- Que evita o administra adecuadamente los “conflictos de intereses”;
- En que existen bajos niveles de corrupción;
- Que combate la evasión y el fraude fiscales.

Veamos en que es que concretamente se traduce cada una de estas vertientes:

### 1. Una administración tributaria cuyo marco legal de actuación es claramente definido por la ley

La definición clara del marco legal de actuación de la administración tributaria es el primer aspecto que caracteriza una administración tributaria transparente. Los procedimientos técnicos y administrativos, aunque por ventura sean técnicamente complejos debido a su especificidad, deben definirse por la ley, como por la ley deben definirse los derechos y las garantías de los contribuyentes. La administración tributaria sabrá así cómo actuar y cuáles son los límites de su actuación. El contribuyente sabrá sus derechos y puede controlar el cumplimiento por la administración tributaria, de las reglas de actuación que la ley le impone.

La actuación de la administración tributaria debe igualmente ser objeto de control por parte de entidades independientes que certifican y garantizan el cumplimiento, por parte de aquella, de las obligaciones legales que le son impuestas.

### 2. Una administración tributaria que informa a los ciudadanos sobre sus obligaciones y sus derechos, de forma simple y veloz

En un escenario ideal el sistema fiscal es simple y estable. Los contribuyentes entienden las reglas que les son aplicables y esas reglas se mantienen, como tendencia, sin alteración hasta que la necesidad de una “reforma” sea evidente.

Estas dos características - estabilidad y simplicidad - son esenciales para el conocimiento del sistema fiscal por parte de los ciudadanos y, por consiguiente, para el conocimiento de sus derechos y obligaciones y de los procedimientos que les son inherentes. Induce así a una mayor transparencia en la relación de éstos con la administración tributaria. Inversamente, un sistema fiscal complejo y en constante mutación genera incertidumbre e inseguridad en los ciudadanos y puede introducir la opacidad en la interacción con la administración tributaria.

La administración tributaria, no obsta poder contribuir a la simplicidad y estabilidad del sistema fiscal no es el legislador y, por eso, no puede cambiar la ley. Le compete así, en primer lugar, asegurar el acceso de los ciudadanos a la información sobre su situación tributaria y apoyarlos en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En el mundo actual, esta función exige el uso de canales múltiples (la Internet, el servicio presencial, telefónico, por correo electrónico, fax o correo regular), que garantizan la calidad, traducida esencialmente en la simplificación de los asuntos y en la claridad de las respuestas y en la respectiva celeridad.

Para estos efectos además es esencial que la administración tributaria posea instrumentos que, de una manera recurrente, le permita evaluar los índices de satisfacción de sus clientes, los contribuyentes, particularmente al nivel de atención e identificar las oportunidades de mejora y de ampliación de los servicios prestados.

### **3. Una administración tributaria que informa a los ciudadanos sobre su propia actividad**

Paralelamente, es igualmente importante para el objetivo de la transparencia la disponibilidad de información relativa a la propia administración fiscal que permita a los ciudadanos evaluar su desempeño.

Así, debe publicarse abiertamente de manera accesible a la generalidad de los ciudadanos, información relativa a los recursos afectados a la administración tributaria, a las actividades y acciones desarrolladas y a los resultados obtenidos.

En este contexto es particularmente pertinente la divulgación de datos con respecto a los mecanismos de selección de contribuyentes para efectos de control y fiscalización, a los plazos medios de cobro, a los tiempos medios de respuesta a demandas de información y otros que asuman un papel determinante en la percepción de equidad, justicia y transparencia del sistema.

### **4. Una administración tributaria que actúa de forma eficiente y eficaz**

En esta vertiente se atiende a la eficacia y la efectividad de la administración tributaria, en tanto que son factores inductores de una mayor transparencia en la organización.

El aumento de la eficacia pasa en gran medida por la estandarización y uniformidad de procedimientos, siempre que ello sea posible. De esta uniformidad resulta una mayor igualdad en el tratamiento de los contribuyentes y una mejor definición de las expectativas de los mismos.

La inversión en la automatización es aquí esencial. La automatización de todos los procesos y procedimientos en cuanto ello sea posible y la inserción de los que no lo son en los procesos de *work flow*, se traduce en ventajas incuestionables al nivel de la eficacia de las organizaciones, volviéndose la respectiva actuación más transparente al asegurar una mayor uniformidad y mayor control de gestión.

En esta vertiente considero que es fundamental dar prioridad a la automatización de las áreas de cobro ejecutivo, de la selección de los contribuyentes para la inspección y de la tramitación de los procesos de la inspección.

La efectividad de la administración tributaria también es inductora de mayor transparencia. Una administración tributaria eficaz es, entre otras características, aquélla que combate con éxito el fraude y a la evasión fiscales y que consigue recaudar el ingreso adecuado / debido. Esto implica una actuación exenta y uniforme que, de una parte, castiga a los contribuyentes infractores y, por otro lado, facilita la interacción con los contribuyentes cumplidores.

### **5. Una administración tributaria que evita o administra adecuadamente los “conflictos de intereses”**

A la administración tributaria le compete la consecución de los intereses públicos. La transparencia de la administración tributaria se traduce, en la vertiente que ahora analizamos, en la certidumbre que el contribuyente tiene que tener, de que los funcionarios que trabajan con sus asuntos fiscales no son movidos por intereses personales y, como tal, aplican la ley de una manera exenta.

La identificación de las situaciones de conflictos de intereses pasa, en primer lugar, por la definición de un cuadro legal tan claro y comprensivo como sea posible, que asegure a los ciudadanos que el interés que se perseguirá por la administración pública es el interés público y no el interés particular del funcionario que maneja una cierta situación.

Adicionalmente, y porque difícilmente la ley puede prever apropiadamente todas las situaciones, también es esencial la aplicación de un sistema de «buenas prácticas» que permita asegurar la inexistencia, en cada caso, de conflictos de intereses.

### **6. Una administración tributaria en que existen bajos niveles de corrupción**

La corrupción mina la confianza de los ciudadanos en el funcionamiento de la administración pública en general. La percepción o la sospecha de que la corrupción existe en la administración tributaria potencia una menor responsabilidad del ciudadano ante el cumplimiento de las obligaciones que se derivan de la ley.

Una administración tributaria en que existen bajos niveles de corrupción puede más fácilmente «imponerse» ante el contribuyente.

En esta área es muy importante la forma como la administración tributaria interactúa con sus trabajadores / funcionarios, siendo fundamental que, de una parte, sea exigente al nivel de la respectiva conducta ética y de la competencia profesional y, por otro lado, les asegure la apropiada formación profesional y de conducta y los remunere de una manera compatible con los niveles técnicos y de responsabilidad exigidos.

### **7. Una administración tributaria que combate la evasión y el fraude fiscales**

Sobre todo, en los años más recientes, el fenómeno de la evasión y fraude fiscales ha estado mereciendo una atención redoblada, tanto de parte de los Gobiernos, como de los especialistas, como también de la propia opinión pública. Las razones para eso se vinculan, naturalmente, con la mayor conciencia de que tales prácticas, cuando alcanzan dimensiones significativas, plantean cuestiones importantes al nivel sea de la equidad fiscal y general, sea de la eficacia y de una saludable competencia en la economía, sea aun de la moral y del debilitamiento de las conductas sociales deseables, y, “*last, but not the least*”, de los ingresos fiscales que los Presupuestos públicos necesitan. Debe agregarse que el fraude y evasión fiscales afectan

el ingreso voluntario y minimizan un importante instrumento de la política económica, con especial significado para países que no poseen políticas monetarias y cambiarias autónomas, como es el caso de Portugal y de la mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea. Es, así, indispensable el combate sistemático y eficaz a este fenómeno.

El combate al fraude y la evasión fiscales permite además transmitir dos tipos de mensajes a los contribuyentes: por una parte, que la administración tributaria vela por el cumplimiento de la ley y, por otro lado, que las conductas abusivas o fraudulentas no se toleran, siendo claro que si los niveles de evasión y fraude fueran minimizados, se minimizan igualmente la «tentación / oportunidad» de desviaciones a los estándares / circuitos definidos para la administración tributaria por falta de “motivo” y la posibilidad de que existan distorsiones, inequidades y tratamientos desiguales para con los contribuyentes.

# Capítulo 9

## INSTRUMENTOS DE CARÁCTER ORIENTADOR (III) Principios y Valores, Códigos Éticos y de Conducta

*Ángel Bizcarrondo Ibáñez*

*“Juro por Apolo, médico, por Esculapio, Higias y Panacea y pongo por testigos a todos los dioses y diosas, de que he de observar el siguiente juramento, que me obligo a cumplir en cuanto ofrezco, poniendo en tal empeño todas mis fuerzas e inteligencia”.*

En estos términos se inicia el que se considera primer código ético de la historia; el Juramento Hipocrático, en el siglo V a. C., cuya sorprendente actualidad alcanza no sólo a su contenido, sino también a la premonitoria utilización de una fórmula: “a todos los dioses y diosas” que constituye uno de los emblemas del igualitarismo postmoderno. El Juramento Hipocrático es un amplio catálogo de obligaciones y deberes autoimpuestos que conforman un compromiso voluntariamente aceptado que no establece otras contrapartidas que las de “merecer la honra y gozar de la vida y la profesión”.

Existen otros antecedentes históricos más recientes. En el friso que rodea el Salón Columnario de la Lonja de Mercaderes de Valencia, extraordinaria muestra arquitectónica del gótico civil, edificada a finales del siglo XV, figura la siguiente inscripción, traducida del latín original:

*“Ínclita casa soy, en quince años edificada. Probad y ved cuan bueno es el comercio que no usa fraude en la palabra, que jura al prójimo y no le falta, que no da su dinero con usura. El mercader que vive de este modo rebosará de riquezas y gozará, por último, de la vida eterna.”*

Esta recomendación no sólo promueve el comercio justo, sino que anuncia grandes ventajas derivadas de su práctica, que según las creencias de la época no se limitan a este mundo, sino que trascienden al más allá. Se ignora cómo accedió el autor a tal revelación: ganar por los mismos actos el cielo y la tierra, pero debería haber sido consciente de la responsabilidad en que incurría por transmitir información privilegiada.

La frase, con más de cinco siglos de antigüedad, nos sitúa de lleno en uno de los debates actuales sobre la ética porque además de fomentar los buenos usos en el comercio establece compensaciones, incluso, en forma de eterna recompensa. Con ello abre una interrogante sobre la motivación de la conducta: ¿Hay que actuar bien por sentido del deber o porque resulta provechoso?

Ambas referencias históricas representan concepciones distintas, y en cierto modo opuestas, de la ética. La visión utilitarista que se desprende de la inscripción de la lonja valenciana contamina también en el presente la concepción sobre la ética pública y empresarial, lejos del ideal desinteresado que inspira el Juramento Hipocrático. Una medida del arraigo del enfoque materialista en la mentalidad actual es el éxito de algunas proclamas, como la que pregona: “La ética es rentable”.

Las sociedades occidentales dedican una atención creciente a la ética, que ha pasado a ocupar un lugar cada vez más destacado en publicaciones y medios de comunicación. La referencia a la ética resulta omnipresente en las intervenciones de los líderes políticos, generalmente para subrayar las carencias de sus opositores o adversarios, pero también se manifiesta en las inquietudes de los dirigentes sociales y empresariales, con frecuencia para subrayar las propias fortalezas.

Como consecuencia de esta preocupación se ha originado una proliferación de los llamados códigos éticos, promovidos por instituciones públicas y por otras entidades, muy señaladamente sociedades mercantiles. Los motivos de la propagación de este fenómeno admiten distintas interpretaciones. Desde una óptica positiva, constituyen una manifestación de la responsabilidad social de las entidades o, tal vez, una respuesta compensatoria de la creciente demanda de derechos en las sociedades occidentales, pues la ética versa, en último término, sobre los deberes. No obstante, cuando se analizan determinadas actitudes cabe concebir la sospecha de que este movimiento esté influido por motivos menos altruistas. El filósofo Peter Singer, uno de los grandes pensadores actuales sobre la materia, autor de *Ética Práctica*, ha señalado: “A menudo hay un compromiso entre ética y conveniencia”.

En lo que se refiere a los códigos éticos de las administraciones públicas su origen se sitúa por algún autor en la conmoción producida en Estados Unidos por el caso “Watergate”. “Es entonces cuando se crean mecanismos para el fomento de la ética, como por ejemplo la Oficina de Ética y la Ley de Ética en el Gobierno, ambas de 1978”, ha publicado Oscar Diego Bautista. Como describe detalladamente este autor, a partir de ese momento se inicia un proceso para incluir programas de ética en los institutos y escuelas de administración pública de muchos países, que en años sucesivos ha adquirido una importancia creciente en los planes de estudio. En paralelo se crean en distintos países organismos públicos responsables del fomento de la ética y aparecen de modo progresivo los códigos de conducta.

## 9.1. Ética, moral y derecho

### Concepto de ética

*“Y por aquí no hay camino,  
que para el justo no hay ley  
él para sí, se es ley.”*

Así culmina San Juan de la Cruz, en el castellano de su tiempo, la Subida al Monte Carmelo. Estos versos admirables captaron la esencia de la ética de un modo sorprendente para la época, hasta el punto de que fueron incomprensidos y provocaron el rechazo generalizado en sus contemporáneos, empezando por sus hermanos de la Orden Carmelita, que a causa de sus desacuerdos con el futuro santo lograron que fuera encarcelado, primero, y desterrado, después. Como decía Margarita Yourcenar en sus conocidas Memorias de Adriano: “En política acertar antes de tiempo equivale a equivocarse”. También se puede aplicar esta sentencia a otros ámbitos de la vida. Entonces, como también sucede ahora, aunque de modo



menos despiadado, se pagaba un alto precio por distanciarse del rebaño. La iluminación del místico se había adelantado en dos siglos a las tesis de Kant y esa anticipación cotizó como si de un error se tratara.

Aventurarse en un territorio tan intrincado constituye una osadía que solo se justifica porque la ética, sea cual sea su definición, es un saber práctico que sirve para orientar la conducta, la de cada uno de nosotros, por lo que a todos afecta. De modo que nadie puede declararse no concernido o pretextar ignorancia ni, por el contrario, subir a la tribuna y arrogarse un magisterio infalible.

Las consideraciones que siguen han surgido del estudio, la experiencia y la reflexión, y se presentan sin ningún propósito dogmático con el único fin de contribuir a la necesaria deliberación que constituye el sustrato sobre el que se construye la ética. Deliberar es un proceso, personal o colectivo, de argumentación para evaluar diversos cursos de acción con el objeto de adoptar una decisión razonable. El propósito de la deliberación es la prudencia en la acción, porque generalmente no existe una respuesta inequívoca para los problemas éticos, debido a que el balance entre las bondades e inconvenientes de las distintas alternativas, frecuentemente, no decreta un resultado incuestionable.

Esta reflexión nos previene contra cualquier tipo de dogmatismo, porque incluso el concepto mismo de bien, objeto de la ética, es debatible. A lo largo de la historia distintas civilizaciones han sustentado creencias muy dispares que contrastan con la sensibilidad actual: el canibalismo, el sacrificio ritual de seres humanos, el matrimonio entre hermanos en el Antiguo Egipto o la esclavitud, han sido prácticas aceptadas con toda naturalidad en su tiempo y también hoy coexisten visiones diversas entre diferentes culturas. No obstante, más allá de circunstancias de tiempo y lugar, existe un acuerdo general en considerar buenos algunos valores: la generosidad, la honestidad, la veracidad, la justicia o la valentía y hay amplia coincidencia entre las personas para distinguir lo que está bien de lo que está mal, lo que es aceptable de lo que no lo es.

Por otra parte, se acostumbra a asociar ética con religión. Es cierto que toda religión mantiene una concepción ética o moral, pero el compromiso ético tiene su raíz en la condición humana y es común a todas las personas con independencia de sus creencias religiosas. Se trata de una cuestión esencial porque la diferencia entre los animales -genéticamente determinados para alcanzar el fin que constituye su destino - y los seres humanos consiste precisamente en la capacidad que tienen las personas de proyectar su destino, planificar el futuro y, en consecuencia, decidir el rumbo de su existencia.

La libertad es la propiedad que caracteriza a las personas frente a otras criaturas y representa, al mismo tiempo, un privilegio y una condena; privilegio, porque amplia extraordinariamente nuestras posibilidades y condena, porque no podemos escapar de ella; aunque nos abstuviéramos de elegir, esta sería entonces nuestra decisión. Como afirmó Sartre estamos condenados a la libertad.

Es evidente que no todos los actos humanos participan de esta condición. Desde que Darwin descubriera nuestro linaje sabemos que compartimos una amplia dotación genética con el resto de los animales y que la mayor parte de nuestros actos son automáticos, inconscientes o involuntarios, pero precisamente por ese carácter reflejo quedan fuera de la esfera ética. La ética se ocupa exclusivamente de los actos voluntarios, es decir, los que implican una decisión.

El concepto de ética ha sido interpretado de muy diversas formas a lo largo de la historia y también en la actualidad está sometido a diferentes enfoques. El carácter deliberativo de la ética se manifiesta en la existencia de múltiples definiciones en los diccionarios, tanto de la lengua como filosóficos,

probablemente debido a que ninguna consigue atrapar en toda su amplitud una noción tan compleja. Para nuestro propósito adoptamos una definición común de ética: “*Disciplina filosófica que estudia el bien y el mal y sus relaciones con la moral y el comportamiento práctico*”.

Como disciplina filosófica sus antecedentes se pueden situar en la Grecia clásica. Está presente en los escritos de Platón, en ocasiones con referencia al pensamiento socrático, pero es la obra de Aristóteles *Ética a Nicómaco*, la que marca el gran hito originario de la ética occidental. Desde entonces su estudio ha sido constante y múltiples sus interpretaciones, pero subsiste la idea germinal dirigida al conocimiento del bien y el mal con el fin de orientar la conducta humana.

De la definición expuesta cabe extraer dos notas fundamentales sobre las que girará nuestro razonamiento posterior: primero, la ética es eminentemente personal y segundo, es una reflexión dirigida a la acción y, en consecuencia, tiene una proyección práctica.

### Diferencia entre ética y moral

Al decir que la ética se relaciona con la moral, se afirma implícitamente que es distinta de ella, pero la cuestión radica en determinar en qué consiste la diferencia.

Para profundizar en la clarificación de la diferencia podemos acudir a la etimología: Ética proviene del griego *ethos*: “carácter”, “manera de ser”, “morada”, alude a algo íntimo, esencial, constitutivo, referido a los principios que inspiran la conducta humana. Moral deriva de *mos-moris*, término latino que significa ‘costumbre’, ‘uso’ y que ha derivado en una referencia a las normas y códigos que regulan el comportamiento de las personas.

Si bien ambos términos: *ética y moral*, se refieren al ámbito de la conducta humana- lo que favorece empleos muy próximos e, incluso, intercambiables en determinados contextos-, su distinta filiación se trasparenta en el uso común de la lengua: *moral y ética* tienen espacios propios; *moral* aparece en asociaciones cotidianas derivadas del término latino del que proviene: *con la moral por los suelos, desmoralizar, acoso moral, fuerza moral ... Ética* se presenta en el lenguaje habitual en formas más cultas y especializadas: *bioética, ética aplicada*, o en sus derivados: *etiología, eticidad, eticismo*, frente a las más comunes: *moraleja, moralina, moralizante, inmoral*. Para el propósito que inspira este capítulo es importante dejar constancia de que en la actualidad ambos términos han rebasado el ámbito de la conducta personal para aplicarse a comportamientos colectivos en una amalgama confusa de usos: *ética política, ética empresarial, moral pública, moral cívica...*

Podríamos concluir que la relación entre ética y moral es semejante a la que vincula *justicia y norma jurídica*. Esta comparación resulta clave para establecer la distinción entre ambos conceptos.

Para ilustrar la diferencia entre ambos conceptos se puede recurrir a la reconocida capacidad pedagógica de Fernando Savater, que en su celebrado libro *Ética para Amador* explica: “*Aunque voy a utilizar moral y ética como equivalentes, desde un punto de vista técnico, no tienen idéntico significado. Moral es el conjunto de comportamientos y normas que tú, yo o algunos de quienes nos rodean solemos aceptar como válidos y ética es la reflexión de por qué los consideramos válidos y la comparación con otras ‘morales’ que tienen personas diferentes*”. Esta cita ilustra con claridad aspectos contradictorias en el uso de ambos términos: aunque ambos conceptos tienen significados distintos, sin embargo, en la práctica, incluso por los propios tratadistas, se utilizan de modo indistinto.

En síntesis, la ética es una reflexión personal sobre la conducta que no responde ante una instancia externa, mientras que la moral se basa en la obediencia a normas o preceptos que establece una autoridad, generalmente eclesiástica, de cuyo cumplimiento o incumplimiento se derivan determinadas consecuencias, en términos de premio o castigo. Así entendida la ética, a diferencia de la moral, no es codificable, ni reconducirle a un conjunto de normas, impuestas o libremente aceptadas, pero establecidas por un ente ajeno. Es, por el contrario, una reflexión íntima en diálogo con la propia conciencia para identificar lo más conveniente en cada caso

En definitiva, la ética no pretende un reconocimiento externo, sino la conformidad con la propia conciencia, ni persigue una recompensa que pueda venir del exterior, porque no remite a una instancia ajena a nosotros y tampoco constituye un conjunto de normas de obligado cumplimiento. Esta afirmación anticipa una cuestión relativa a la función de los códigos éticos y abre una interrogante sobre la contradicción implícita en este concepto. El objeto de este trabajo será intentar exponer el sentido de estos códigos, que, como veremos, cumplen una función importante en la formación de las conciencias, siempre que no se olvide que estamos obligados a asumir el peso de nuestras decisiones y que no podemos transferir esa responsabilidad a un cuerpo codificado de normas o preceptos.

### Ética, moral y derecho

Delimitar con precisión las nociones de ética, moral y derecho es una tarea compleja, pero, al mismo tiempo, resulta ineludible para entender el sentido de los códigos éticos.

Los tres conceptos mencionados tienen en común que versan sobre el comportamiento humano. El derecho es un sistema normativo que regula las conductas dentro de una determinada jurisdicción territorial, a diferencia de la moral que no conoce fronteras físicas. Las normas jurídicas tienen por objeto ordenar la convivencia social y en los sistemas democráticos se establecen por acuerdo del conjunto de la ciudadanía mediante su aprobación en el Parlamento, que representa la voluntad soberana de los ciudadanos.

El derecho se inspira en la ética, pero no se confunde con ella, porque ha de ser también expresión de la voluntad general. El derecho debe hacer compatible el cumplimiento de dos condiciones: respeto a los principios éticos que son propios de cada persona y acatamiento a la voluntad del conjunto de los ciudadanos. Naturalmente en la práctica estos criterios no tienen por qué coincidir de modo que habrá que alcanzar una solución de compromiso tras la correspondiente deliberación en el espacio público. En este proceso resulta inevitable que surjan posturas encontradas, como sucede actualmente con la regulación del aborto, la eutanasia o las cuestiones de bioética. La ética y el derecho tienen su propio espacio, como dijo Kant: *“A los ojos de la ley un hombre es culpable cuando viola los derechos de los otros. A los ojos de la ética, es culpable sólo por proponérselo íntimamente.”*

Corresponde a la prudencia del legislador encontrar una vía de equilibrio aceptable para la mayoría, que en los casos más polémicos no satisfará plenamente a nadie, pero que debería ser aceptable para todos. Este equilibrio se considera posible porque existe la creencia arraigada en unos principios éticos básicos, comunes a toda comunidad civilizada, que todos debemos respetar. Ese mínimo común, que algunos autores han denominado “ética mínima”, constituiría la base imprescindible que el derecho debería incorporar.

El derecho positivo no tiene que adaptarse a las exigencias éticas de cada uno de los ciudadanos, porque no se les pueden imponer a todos normas de conducta que constituyen convicciones solamente de algunos de ellos, del mismo modo que se debe proteger el derecho de las minorías para actuar con arreglo a sus creencias, siempre que no infrinjan la ley. En consecuencia, existen numerosos aspectos de la conducta humana que no están sometidos a normas jurídicas o que han sido regulados de forma insuficiente. Precisamente este espacio no reglado es el que se aspira a ocupar, al menos en algunos aspectos, mediante los códigos éticos, porque una cosa es lo que el derecho permite hacer y otra distinta es decidir lo que conviene hacer en cada caso.

## 9.2. Principios y valores en las administraciones tributarias

La discusión filosófica sobre la diferencia entre principios y valores ha derivado en un intrincado laberinto de argumentos en el que resulta fácil perderse. Para evitar ese riesgo es preferible obviar el análisis de un tema tan debatido que no es necesario para abordar la cuestión central de este trabajo, pues tal como ha señalado el profesor Diego Gracia: *“Los principios son expresión de valores. Los principios son valores, pero no todos los valores son principios. De ahí que el lenguaje de los valores sea no sólo más radical, sino también más rico y plástico que el de las normas o los principios. Si de veras queremos aprender a razonar moralmente sin concesiones, debemos hacerlo a partir de los valores”*.

Toda decisión, también la decisión ética, es el resultado de un proceso de evaluación de distintas alternativas para alcanzar una conclusión que se considera la mejor de las posibles. La decisión cierra el curso de una deliberación al optar por una de las posibles alternativas en detrimento de las demás. Para poder llevar a cabo esa elección es necesario disponer de información veraz sobre los hechos y basarse en criterios que permitan evaluar las distintas posibilidades para finalmente optar por la que se considera preferible. Etimológicamente decidir procede de la expresión latina *decidere* que significa “cortar” o “separar”. La tarea del decisor consiste precisamente en cortar el proceso de deliberación para fijar una posición.

Se delibera para evaluar los distintos cursos de acción. Evaluar consiste en emitir un juicio basado en valores, lo que requiere un previo análisis y ordenación de los valores en juego. El problema de la adopción de decisiones éticas deriva de la existencia de una multiplicidad de valores de diferente rango y adecuación para cada circunstancia. Esta concurrencia de valores diversos puede dar lugar a conflictos entre ellos y por esa razón es necesaria la deliberación que tiene por objeto precisamente resolver estas contradicciones.

El universo de los valores es muy extenso, diverso y complejo, lo que impide reconducirlo a un sistema interpretativo simple. No obstante, hay una primera diferenciación elemental que clasifica los valores en intrínsecos e instrumentales. Los valores intrínsecos son los que tienen valor por sí mismos, no por referencia a otros, por ejemplo, la verdad, la belleza, la justicia, la libertad, la generosidad. Los valores instrumentales son aquellos cuyo valor se establece por referencia a otro valor distinto de ellos mismos, son por naturaleza intercambiables, a diferencia de los valores intrínsecos. El más característico de los valores instrumentales es el dinero. El genio de Quevedo condensó la diferencia entre valores intrínsecos e instrumentales en una frase que tres siglos después popularizó Antonio Machado: *“Solo el necio confunde valor y precio”*.

Pero además de estos valores que se pueden considerar generales existen valores específicos aplicables a una circunstancia determinada o a una profesión. Por ejemplo, cuando decimos que un cirujano vale mucho, la evaluación tiene una significación muy distinta de la que resultaría de aplicárselo a un deportista, porque la apreciación de los valores está en función del repertorio de situaciones a las que se han de enfrentar las personas en su actividad. Este es el sentido en que se puede hablar de valores propios de las administraciones públicas.

La variedad de enfoques para el establecimiento de principios y valores en las administraciones públicas refleja tanto la diversidad de realidades nacionales, como la evolución histórica del propio concepto del código de conducta. Con el fin de dar cuenta de la disparidad de perspectivas me serviré de algunos ejemplos correspondientes a distintos países y a diferentes momentos de aprobación de las respectivas normas que permite comprobar la variación de los criterios a lo largo del tiempo.

En España el *Código de Buen Gobierno de los miembros del Gobierno y de los altos cargos de la Administración General del Estado*, de 2005, dispuso que: “ajustarán sus actuaciones a los siguientes principios éticos y de conducta: objetividad, integridad, neutralidad, responsabilidad, credibilidad, imparcialidad, confidencialidad, dedicación al servicio público, transparencia, ejemplaridad, austeridad, accesibilidad, eficacia, honradez, promoción del entorno cultural y medioambiental, y respeto a la igualdad de mujeres y hombres”. Nada menos que dieciséis principios. Con posterioridad, el Código de Conducta de los empleados públicos, de 2015, establece una nueva estructura que distingue entre principios éticos y de conducta, que será tratada posteriormente.

No obstante, la anterior enunciación de principios se queda corta cuando se la compara con la relación contenida en el *Código de ética de la Función Pública de Argentina*, aprobado con anterioridad (Decreto 41/99), que distingue entre principios generales: probidad, prudencia, justicia, templanza, idoneidad, responsabilidad, y principios particulares: aptitud, capacitación, legalidad, evaluación, veracidad, discreción, transparencia, declaración jurada patrimonial y financiera, obediencia, independencia de criterio, equidad, igualdad de trato, ejercicio adecuado del cargo, uso adecuado de los bienes del Estado y del tiempo de trabajo, colaboración, uso de información, obligación de denunciar, dignidad y decoro, honor, tolerancia y equilibrio. Total, entre principios generales y particulares, veintiocho.

En contraste con esta enumeración tan prolija y detallada, el reciente *Código de Ética del Gobierno Federal de Méjico*, de 2019, estructura la ética pública en torno a cinco principios: legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia, que sirven de base para un ulterior desarrollo.

Un análisis comparado entre códigos de diversos países arroja un significativo balance de diferencias tanto en su estructura como en su alcance. En el Reino Unido el código ético, inspirado en el llamado informe Nolan de 1994, se basa en siete valores básicos: integridad, desinterés (propio), humildad, objetividad, responsabilidad, transparencia y liderazgo. Estos principios son aplicables tanto a los políticos como a los funcionarios públicos. En Estados Unidos, las Normas de Conducta para los empleados del Órgano Ejecutivo, de 1989, están muy centradas en evitar la corrupción a diferencia de otros códigos, como el español, más orientados a establecer pautas de buena conducta para los servidores públicos.

De acuerdo con lo expuesto no resulta sencillo reconducir los valores vigentes en las distintas jurisdicciones a una relación única. Aunque existen principios y valores generalmente aceptados son muy numerosas las diferencias de apreciación que se derivan del análisis de los distintos códigos. De todos modos, parece observarse en las formulaciones más recientes un movimiento de convergencia en

la elección de los valores predominantes y una significativa reducción del número de valores respecto de las normativas más minuciosas y detalladas.

La administración tributaria participa de las características comunes a las restantes administraciones públicas, pero presenta algunos rasgos propios, derivados de naturaleza de su función, que plantean la necesidad de considerar ciertos valores específicos. La actividad tributaria se sustenta en el poder coactivo del Estado y, en consecuencia, afecta de forma muy directa a la sensibilidad de los ciudadanos, tanto en los aspectos económicos como en los psicológicos, lo que exige que las relaciones con el contribuyente sean especialmente consideradas en el fondo y en las formas.

## 9.3. Códigos éticos

### 9.3.1. Planteamiento general

Recapitulamos para recordar que la ética es una reflexión sobre la propia conducta y, en consecuencia, tiene un carácter eminentemente autónomo. La decisión ética es siempre personal e intransferible, no puede ser delegada en otra persona, ni es reconducible a un sistema normativo ajeno al sujeto. Aceptada esta interpretación, la expresión “código ético” tendría un carácter contradictorio, sería un *oxímoron*, es decir, una combinación de dos palabras con opuesto significado.

Sin embargo, esta no es la única perspectiva desde la que se puede observar el fenómeno ético, porque, con independencia de su carácter personal, la ética se ocupa de la conducta humana y nuestra actividad se desarrolla en el ámbito social, es decir, en relación con otras personas. Nuestro comportamiento, bueno o malo, justo o injusto, afecta a nuestros semejantes, del mismo modo que todos estamos concernidos, para bien o para mal, por la conducta ajena.

Tan evidente es esta situación, que la necesidad de establecer normas o reglas que encaucen las relaciones interpersonales para evitar abusos o conflictos y, en su caso, para reparar los daños causados ha dado lugar a la gran construcción de la civilización que conocemos como el Derecho que, según hemos visto, se inspira en la ética pero no se confunde con ella, de modo que hay aspectos de la conducta que al no estar ordenados por leyes quedan fuera de ese campo normativo y abren un espacio a otro tipo de regulaciones.

Por otra parte, aunque no estén directamente afectados por nuestros actos, los demás juzgan nuestro comportamiento a través de sus manifestaciones externas y ese juicio, justo o injusto, fundado o no, es trascendente, porque necesitamos la colaboración de los otros para la realización de nuestro proyecto vital. El juicio ajeno al que estamos sometidos limita o expande nuestras potencialidades.

No es vano el deseo de reconocimiento. El hecho de que el buen nombre, la honorabilidad, el prestigio, constituyan aspiraciones esenciales de cualquier persona responde, motivaciones psicológicas aparte, a la necesidad que todos tenemos de obtener la confianza de los demás.

La confianza es una suposición favorable sobre la conducta posterior de otra persona y, en consecuencia, es condicional porque se basa en una hipótesis, de modo que cuando esta no se cumple aquella puede retirarse. El lenguaje, siempre tan certero, registra esa condicionalidad en el uso común cuando se utiliza

la expresión “depositar la confianza”. El depósito lleva implícita la idea de provisionalidad o contingencia pues supone una guarda o custodia con la obligación de posterior devolución.

Por otra parte, la confianza es gratuita, no se puede exigir, ni imponer. Es un regalo que nos hacen los demás, por eso se dice, con toda propiedad, que la confianza se otorga. Esa gratuidad no es, sin embargo, arbitraria, porque el juicio sobre el comportamiento futuro de la otra persona, para que sea razonable debe fundarse en el conocimiento de su trayectoria anterior.

Hasta aquí nuestra argumentación se ha centrado en la importancia que el buen nombre de las personas tiene para conseguir su crédito social y la confianza ajena. Sin embargo, ocurre que la mayor parte de las actividades sociales, económicas, políticas y administrativas son desarrolladas por organizaciones complejas que funcionan como un todo único, lo que convierte la reputación corporativa en un factor esencial para el funcionamiento de instituciones y empresas. Sin embargo, el tránsito de una ética personal a una ética corporativa no es automático y requiere algunas precisiones.

La ética es personal y resulta evidente que sólo las personas pueden tener personalidad. Esta afirmación es una tautología. No obstante, el Derecho ha recurrido a un artificio consistente en reconocer una forma ficticia de personalidad, a la que ha denominado “personalidad jurídica”, a determinados entes, con la finalidad de atribuirles derechos y obligaciones en el ámbito jurídico. Se trata de una simulación, útil para establecer un sistema de responsabilidades, incluso de carácter penal, para sujetos colectivos que actúan en la práctica como si de personas se tratara.

Esta posibilidad no es trasladable miméticamente a la ética. No es posible atribuir responsabilidades morales a una entidad de modo análogo al que se aplica a las responsabilidades jurídicas, entre otras razones, porque ninguna instancia superior podría exigirlos como sucede en el ámbito jurídico con los tribunales de justicia. Sin embargo, nada impide que una entidad se autoimponga determinados rasgos de conducta y se comprometa ante la sociedad a respetarlos.

Admitido este compromiso corporativo ocurre que los comportamientos son, en un último término, de las personas y, en consecuencia, sólo éstas tienen capacidad para comprometerse y, para que puedan hacerlo en forma eficaz y de modo colectivo, es necesario que el conjunto de principios y preceptos que se establezcan sea suscrito por todos los que estén obligados a cumplirlos. Esa es la principal función de los códigos de conducta: constituir el instrumento adecuado para definir el alcance y los términos concretos del compromiso adquirido por los miembros de la organización.

La experiencia observable muestra que los códigos éticos tienen dos propósitos: uno interno y el otro externo. El primero es el establecimiento de la obligación colectiva de todos y cada uno de los miembros de la organización de respetar un conjunto de principios o normas de conducta. El segundo constituye un mensaje del compromiso público que se adquiere con la sociedad de mantener un comportamiento impecable, que va más lejos que el estricto cumplimiento de la ley.

Ambas posibilidades, aunque relacionadas entre sí, no siempre ponderan con el mismo peso, de modo que, en ocasiones, prevalece la segunda sobre la primera, como si la mera declaración de la importancia de la ética tuviera efectos taumatúrgicos. Por ese motivo y en especial cuando se trata de las administraciones tributarias conviene tomar en consideración algunos factores clave.

### 9.3.2. Los códigos éticos en la administración tributaria: Códigos éticos y Códigos de conducta

La preocupación por las cuestiones éticas en las administraciones públicas surge, como vimos al inicio de este capítulo, en la década de los setenta del siglo pasado y tuvo una considerable expansión en los años siguientes, con múltiples manifestaciones en el ámbito internacional, como la creación de Transparencia Internacional en el año 1993, la Convención contra el Soborno Transnacional de la OCDE, de 1997 o la Convención de Naciones Unidas contra la Corrupción, en 2005. Por otra parte, muchos países han aprobado códigos éticos y de conducta, en sus respectivos ámbitos internos.

La diversidad de enfoques dificulta la tarea de descubrir rasgos comunes entre los diferentes planteamientos, pero se pueden extraer algunas conclusiones que permiten establecer pautas susceptibles de generalización. La primera distinción se refiere a la diferencia entre códigos éticos y de conducta.

Aunque no es sencillo delimitar con precisión ambos conceptos se conviene en admitir que los códigos éticos son declaraciones de principios y valores que constituyen una guía para orientar la actuación de los miembros de una organización a diferencia de los códigos de conducta que establecen un conjunto de reglas que sirven para concretar en la práctica los principios contenidos en los códigos éticos.

Dicho, en otros términos, mientras el código ético enuncia principios, el código de conducta establece pautas concretas de actuación en aplicación de estos principios, de modo que su incumplimiento podrá determinar la calificación de las correspondientes infracciones y la imposición de las sanciones derivadas. Establecidos los criterios de distinción entre códigos éticos y de conducta, no resulta interesante dedicar mayor atención a este asunto porque la práctica suele decantarse por una fusión de ambos.

Por otra parte, aunque las administraciones tributarias comparten muchas características con las restantes administraciones públicas, presentan particularidades que reclaman una atención específica. Por ello, resulta de interés analizar las recomendaciones del estudio del CIAT sobre *Modelo de Código de Conducta*, presentado a la XXXIX Asamblea General de 2005, que tiene por objeto proporcionar a los países miembros de esa organización una guía general que se deberá adaptar posteriormente a las circunstancias propias de cada uno.

El documento define como objetivos del citado código: *“Proveer un marco de referencia a los funcionarios públicos respecto a las normas de comportamiento esperadas y promover la importancia de la integridad en una administración tributaria sana y eficaz”*. A continuación, detalla un conjunto de objetivos específicos: *“Promover la misión y los valores de la organización, definir las normas de conducta esperadas, proveer un instrumento de comunicación para el fortalecimiento institucional y la promoción de la ética, promover la prestación de un servicio de calidad y demostrar a la sociedad el compromiso de la administración en la salvaguardia de la integridad.”*

### 9.3.3. Principios de conducta de los funcionarios tributarios

La variedad de códigos existente, así como las recomendaciones y propuestas de distintos organismos con responsabilidades en la materia permiten establecer, sin que tenga carácter exhaustivo, una relación de criterios generales sobre los que existe un acuerdo básico.



### 9.3.3.1. Respeto a la legalidad

El cumplimiento estricto de la legalidad es un requisito indispensable para cualquier funcionario público, pero adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario debido a las características específicas de la relación jurídica tributaria y a la transcendencia de sus efectos de carácter personal y patrimonial.

La aplicación de la normativa estará regida por el principio de objetividad, lo que impide un sesgo interpretativo favorable a los intereses públicos y exige un trato equilibrado a todos los intereses afectados, sean públicos o privados. La obligación de la administración tributaria es servir con objetividad al interés general, lo que implica mantenerse en el fiel de la balanza.

Por otra parte, una particularidad de los sistemas tributarios actuales es su complejidad técnica y su carácter cambiante, lo que requiere del profesional tributario un esfuerzo considerable para alcanzar y mantener actualizados permanentemente sus conocimientos. El primer valor exigible a un responsable tributario es la competencia técnica necesaria para la aplicación justa del sistema fiscal.

### 9.3.3.2. Responsabilidad

La responsabilidad es la expresión del compromiso -esa es su raíz etimológica- del funcionario y presenta dos manifestaciones complementarias: la capacidad de adquirir obligaciones y el correlativo deber de responder de su cumplimiento.

El código ético establece los principios que conforman el ámbito de responsabilidad del funcionario y se materializa en el desempeño de su cometido con profesionalidad y dedicación que trasciende del mero cumplimiento de un horario establecido y otras obligaciones formales e implica la entrega entusiasta a una función esencial para el cumplimiento de los fines sociales.

La responsabilidad, supone igualmente el respeto a los requisitos de transparencia, neutralidad, integridad e imparcialidad, tal como se expuso en el capítulo correspondiente de este manual.

Por otra parte, el establecimiento del código ético requiere la creación de un órgano de consulta y resolución de dudas y también de exigencia de responsabilidades.

### 9.3.3.3. Imparcialidad, diligencia y cuidado en las relaciones

La función de gestión de los tributos es fundamentalmente una actividad de relación: relaciones internas, jerárquicas o de igualdad y, de modo especial, relaciones externas con los contribuyentes.

Respecto de las primeras rigen los principios propios de toda administración pública, lo que hace ociosa cualquier explicación, sin embargo, las relaciones externas son particularmente sensibles por la transcendencia de la actuación tributaria que demanda extremar el cuidado en el trato.

La relación con el contribuyente debe estar presidida por el respeto, la imparcialidad y la confidencialidad. La transparencia y diligencia en las actuaciones contribuirá a transmitir la necesaria impresión de equidad y confianza. Es obligación de las administraciones tributarias dotarse de los sistemas adecuados

de información y ayuda para facilitar el cumplimiento, pero constituye igualmente una obligación de los funcionarios simplificar y reducir en lo posible las cargas derivadas de la relación tributaria.

Por otra parte, en la relación jurídico tributaria el funcionario está situado en una posición de preeminencia respecto del administrado. El estatus del funcionario se justifica por la naturaleza de sus cometidos, pero requiere en contrapartida una especial sensibilidad en el trato: atender con amabilidad, no provocar esperas innecesarias, no dilatar injustificadamente los procedimientos, respetar los plazos establecidos, cuidar la redacción de notificaciones y diligencias y extremar la consideración con los contribuyentes son prácticas muy recomendables.

#### 9.3.3.4. Adecuada gestión de los conflictos de interés

Una de las principales responsabilidades de toda administración tributaria es disponer de un sistema que asegure el adecuado tratamiento de las situaciones en que se plantee un conflicto de interés real, potencial o percibido.

Según el Diccionario del español jurídico, conflicto de interés es la *“Colisión entre las competencias decisorias que tiene el titular de un órgano administrativo y sus intereses privados, familiares o de otro orden, que pueden afectar a la objetividad de las decisiones que adoptan. El conflicto de intereses determina ordinariamente el deber de abstención en la toma de decisiones, o incluso la incompatibilidad para mantener la titularidad de un determinado cargo.”*

Naturalmente los términos del conflicto dependerán de las circunstancias concretas en las que se desarrolle la actividad. Corresponderá, en general, al código ético y de conducta definir los distintos supuestos, así como regular el procedimiento a seguir en cada caso. Con independencia de este criterio básico resulta esencial establecer un estricto régimen de incompatibilidades.

#### 9.3.3.5. Transparencia y confidencialidad

Como se analizó en el capítulo correspondiente al Buen Gobierno, en el ámbito tributario el principio de transparencia tiene una significación característica derivada de la complejidad de las normas fiscales que puede originar situaciones de incertidumbre en la interpretación del derecho tributario con los consiguientes riesgos de error para el contribuyente. Es un cometido esencial para los funcionarios tributarios facilitar la interpretación de las normas y aclarar cuando sea necesario las situaciones dudosas. La atención al contribuyente para suministrarle toda la información que solicite es uno de los deberes a los que está obligado el funcionario.

Por otra parte, el deber de transparencia ha de ser compatible con el principio de discreción, particularmente sensible en esta esfera administrativa, porque el contribuyente está obligado a desvelar sus datos personales en la medida en que son necesarios para fijar la cuantía de su aportación y por esa razón tiene derecho a exigir absoluta reserva sobre la información suministrada y total discreción en relación con los procedimientos de comprobación que pudieran derivarse. Asimismo, los funcionarios deberán abstenerse de acceder a la información en poder de la administración tributaria cuando no sea imprescindible para el cumplimiento de las tareas encomendadas.

### 9.3.3.6. Adecuada administración de los recursos

Los funcionarios tributarios tienen derecho a disponer de unas condiciones ambientales de trabajo saludables y seguras, que faciliten el ejercicio de sus tareas, la colaboración con sus compañeros y la correcta recepción de contribuyentes y visitantes.

En contrapartida deberán hacer un uso adecuado de los recursos puestos a su disposición y abstenerse de utilizar los bienes o servicios públicos en provecho propio.

Por otra parte, salvo en casos expresamente autorizados será responsabilidad de los funcionarios rechazar regalos y otros beneficios que pudieran influir, o tener la apariencia de pretenderlo, en su toma de decisiones o en su integridad.

### 9.3.3.7. Declaraciones y manifestaciones públicas

Sin perjuicio del respeto al derecho de libertad de expresión, los funcionarios deben manifestarse de modo que su comportamiento no desacredite a la administración tributaria a la que sirven y deben evitar conductas escandalosas.

Deberán mantener estricta confidencialidad sobre las cuestiones que conozcan por razón de su cargo y que no deban ser reveladas. Cuando publiquen artículos en los que hagan constar su posición de funcionarios o realicen manifestaciones en tal condición evitarán comentarios públicos inadecuados que comprometan la posición de la administración tributaria.

## 9.3.4. Proceso de aprobación e implantación

La implantación de un código ético es un proceso lento y complejo que requiere un diseño cuidadoso de sus distintas fases. De forma muy esquemática podríamos sintetizarlas del siguiente modo:

**Primera.** Deliberación. La primera medida es asegurar que los miembros de la administración tienen la actitud adecuada para incorporar a sus hábitos cotidianos las exigencias de un código ético. Para ello puede ser recomendable la organización de jornadas, eventos o edición de publicaciones como mecanismo de difusión de la cultura de la integridad en la organización.

**Segunda.** Aprobación. El proceso de redacción de la norma deberá encomendarse a un órgano especializado, pero conviene que en paralelo se arbitre un sistema que facilite la deliberación y la participación activa de sus destinatarios. Esta exigencia puede ser de difícil cumplimiento, pero el establecimiento de canales de comunicación en esta fase suele ser muy eficaz para su posterior implantación, aunque dificulte y retrase la aprobación.

**Tercera.** Implantación. El código ético constituye la expresión del compromiso de una entidad de respetar unos principios de conducta. Como el comportamiento es, en último término, de las personas se requiere que los miembros de esa colectividad afectados por el código lo suscriban.

**Cuarto.** Aplicación. Para que el código tenga efectivo cumplimiento es necesario que se establezcan los sistemas que lo aseguren. A estos efectos, conviene constituir un órgano con independencia orgánica y funcional, comúnmente denominado Comité de Ética, que ayude a resolver los dilemas éticos, interprete las normas y proponga soluciones a las quejas o denuncias que se planteen. El sistema se completará mediante el establecimiento de canales internos de comunicación de las incidencias

**Quinto.** Evaluación y revisión periódica. La experiencia muestra que este ámbito es muy dinámico por lo que se debe disponer de mecanismos de evaluación continua y de adaptación permanente del funcionamiento del sistema.

Es fundamental respetar los requisitos de este proceso para evitar algunos riesgos frecuentes. El primero de ellos, se origina cuando la aprobación del código ético se convierta en una operación puramente formal consistente en el cumplimiento burocrático de un protocolo preestablecido. En este caso el procedimiento se reduciría a encargar su redacción a un experto, aprobar el texto por el órgano de gobierno, elaborar una cuidadosa edición impresa, difundirla ampliamente, abrir una nueva pestaña en la página web con su contenido y cumplidos estos trámites se daría de baja este asunto en la agenda de cuestiones pendientes. Como decía agudamente Nietzsche: *“Nos las arreglamos mejor con nuestra mala conciencia que con nuestra mala reputación”*.

Con independencia de este enfoque inapropiado por puramente cosmético, muchas instituciones han entendido el código ético como una oportunidad para iniciar un proceso de deliberación interna sobre las mejores prácticas de actuación dando entrada a la participación de los miembros de la organización, con el objeto de llegar a un acuerdo para establecer normas compartidas de buena conducta y encauzar la solución de posibles conflictos. Así entendido el código ético y de conducta cumple dos fines de carácter interno: por una parte, establece un conjunto de reglas de conducta y, por otra parte, sirve como instrumento pedagógico para ilustrar a sus miembros sobre buenas prácticas de actuación.

Entendido de esta manera el código ético y de conducta no se presenta como una simple declaración pública, desprovista de aplicación práctica, sino que se convierte en una guía eficaz para regir las conductas y para la deliberación ética. Sin embargo, existe el riesgo de sofocar esta posibilidad por un exceso de procedimientos y de sistemas de control, cuando la generalización de formularios, declaraciones juradas y otros trámites, acaban por burocratizar la aplicación de las normas y terminan por sofocar el objetivo último, de modo que la ética resulte sepultada por la observancia de las formalidades del procedimiento.

El exceso de formalismo puede dejar sin contenido el propósito original y transformar un objetivo plausible en una simple apariencia sin fondo, un bello decorado que oculta un espacio vacío. Para evitar este peligro se requieren, como hemos expuesto, dos medidas: en primer lugar, un proceso riguroso de información y deliberación entre sus destinatarios previo a su aprobación y, en segundo lugar, un seguimiento de los resultados de su aplicación que permita introducir las adaptaciones que recomiende la experiencia. La existencia de un Comité de Ética puede servir eficazmente a este propósito.

## 9.4. Conclusiones

La preocupación por la buena conducta en el ejercicio de actividades económicas y profesionales, públicas o privadas, cuenta con una larga tradición en la historia occidental, pero ha recibido un importante impulso a partir del último cuarto del pasado siglo XX. Desde finales de los años 70 se ha producido una sucesión de iniciativas, en la mayor parte de los casos promovidas por autoridades públicas, que se han materializado en la creación de organismos de muy diverso alcance y en la aprobación de normas éticas y de conducta.

Se trata de un fenómeno global y, en consecuencia, son muy diversas las causas que han provocado tan intensa actividad, no todas ellas del mismo rango y entidad, pero subyace como factor común la necesidad de recobrar la confianza de la sociedad que ha sido dañada por escándalos y frecuentes casos de corrupción.

Esta permanente apelación a la ética esconde, con frecuencia, motivaciones interesadas y no poca confusión, sin embargo, a pesar de ello representa un vigoroso impulso para abandonar viejas prácticas e interrogarse sobre el mejor modo de hacer las cosas. Porque en eso consiste, en último término, la ética: reflexión, análisis y deliberación sobre la propia conducta.

El código ético no constituye un fin en sí mismo, ni se limita a una fría enumeración de principios y valores, sino que sirve como instrumento para modelar actitudes, en este caso de los funcionarios de la administración tributaria, pero también por vía de ejemplaridad de la sociedad en su conjunto.

Asiste a la administración tributaria una especial responsabilidad en la observancia ética, pero no es una responsabilidad exclusiva sino compartida con el conjunto de la sociedad, porque como advirtió Aristóteles hace veinticuatro siglos, es la virtud de los ciudadanos la que convierte a *la polis* en virtuosa. En este ámbito no opera la tesis filosófica de las mónadas de Leibniz, ni las leyes sociológicas de las burbujas cerradas, sino los principios físicos de los vasos comunicantes o los efectos de la expansión de los gases. Las conductas, buenas o malas, íntegras o corruptas, tienden a propagarse y por ello a convertir a las comunidades en virtuosas o viciosas.

En lo que se refiere al comportamiento ético no caben conclusiones maximalistas en términos de aceptación absoluta o de rechazo radical, lo importante es establecer un proceso de deliberación que permita alcanzar un resultado razonable, sin dogmatismos ni automatismos. El código ético es un instrumento al servicio de un propósito y valdrá en la medida en que contribuya a una reflexión sobre lo que conviene en cada situación y a mantener despierta la atención sobre la conducta adecuada, sin reparar en premios o recompensas, por íntima convicción. Recibe su sentido de la causa que defiende porque el fin último no es cumplir el código, sino actuar éticamente.

## En adelante se profundiza sobre experiencia seleccionada:



### Experiencia de Colombia

#### DIAN de Colombia: el camino de transformación en materia disciplinaria

Sea lo primero mencionar que en Colombia, la administración del servicio civil desde antiguo ha considerado el régimen disciplinario de los funcionarios públicos como un elemento necesario para la adecuada prestación del servicio a cargo del Estado, y a dicho propósito con marcada claridad, por lo menos desde el año 1968 a través de la expedición del Decreto Extraordinario 2400, introdujo disposiciones de dicho talante en dos capítulos perfectamente diferenciados, que con el pasar del tiempo fueron mejorados y complementados.

En el año 1995 el Congreso de la República expidió la Ley 200, que denominó Código Disciplinario Único, con una clara intención de otorgar al servicio público un régimen diferenciado, esto es, una entidad propia, que además recogiera en un solo instrumento las normas que debían regular la disciplina al interior de todas las entidades estatales, excepción hecha de algunas, particularmente las asociadas a la Fuerza Pública; lo anterior, en contraste con las varias versiones de regímenes disciplinarios que a lo largo del tiempo había sido menester expedir para que las entidades pudieran ejercer la función disciplinaria respecto de sus servidores.

Con posterioridad expidió la Ley 734 de 2002 también denominado Código Disciplinario Único, con la que se sustituyó el anterior código, y que constituye una versión mejorada de la ley previa, la cual, por haber sido objeto de interpretación constitucional a lo largo de su existencia, ha ganado en el entendimiento de su dogmática un lugar muy importante, al que hoy día se le reconoce como un código propiamente tal.

Recientemente expidió la Ley 1952 de 2019 que entrará en vigor el 1 de julio de 2021, la cual, a partir de la experiencia que han dejado todos los años de vigencia de la Ley 734 de 2002, propone transformaciones en relación con su predecesora, especialmente desde el punto de vista procesal, tendientes a la ritualidad oral, al otorgamiento de beneficios por confesión y a una mayor maniobrabilidad en materia de dosificación de las sanciones.

Las leyes mencionadas, esto es, 200 de 1995, 734 de 2002, y 1952 de 2019, son verdaderos códigos que contemplan no sólo la parte sustancial del régimen disciplinario, sino su rito procesal, y es claro para todo servidor del Estado que su conducta debe someterse a tales prescripciones normativas, y que si su conducta por acción u omisión contradice o se distancia de lo que se espera de él, se puede ver enfrentado a un proceso disciplinario y con él a la posible imposición de una sanción.

Pero, debe decirse, que a la par del régimen disciplinario han surgido otro tipo de normas de corte eminentemente ético, que, si bien no tienen normativamente la fuerza de una ley, la cual por principio es coercitiva, sí apuntan al mismo propósito del régimen disciplinario, que es la salvaguarda de la función pública, a través de la observancia voluntaria y consciente, de comportamientos y conductas que reflejen devoción y apostolado por la mejor prestación del servicio encomendado.

Este es el caso de la DIAN en Colombia, la cual, además de contar con un régimen disciplinario común para los servidores del Estado, por pertenecer a la Rama Ejecutiva del Poder Público, adoptó a finales del año 2008 un Código de Ética propio, en virtud del cual fijó de manera específica los valores que debían reflejar sus funcionarios en todas sus actuaciones, y además prescribió las pautas éticas de conducta, esto es, lo que era deseable realizar en diversas esferas del servicio y de su condición de funcionario.

Dicho instrumento en su contenido corresponde en términos generales a las disposiciones que se establecen en el régimen disciplinario de los servidores públicos, así mismo cuenta con una declaración de adecuada conducta de los servidores, no como una imposición de un deber o prohibición; pero lo cierto es que el trasunto revela que corresponde a la otra cara de la moneda de la ley disciplinaria.

En aras de disminuir los índices de incursión en irregularidades de disciplina, la actual administración de la DIAN decidió abordar el asunto desde la perspectiva de políticas asociadas a la administración del talento humano, por su convicción de que la transformación institucional que se ha propuesto, en virtud de la cual busca mayor cercanía al ciudadano, y por la misma vía la construcción de valor público, precisa además de una transformación tecnológica, entre otras muchas acciones objetivas, de que los servidores de la entidad también se transformen.

Así, con la claridad de que la transformación del talento humano no se logra sólo con mejoras sustanciales en su formación técnica, sino que para que ello además se requiere de un ejercicio crítico de introspección individual y colectiva, que posibilite arribar a la conclusión **razonada** de que es perentorio revisar, pero sobre todo cambiar ciertos patrones de comportamiento y de constituirse en replicador de nuevos hábitos institucionales, la Entidad diseñó un programa de formación ética, que es desarrollado por una prestigiosa universidad, la cual además goza de reconocimiento en el país por su compromiso en materia de responsabilidad social y ética pública, con una definida aspiración de construir nuevas y mejores realidades.

A ese programa de formación lo denominó **Diplomado de Gestión del Cambio, una transformación del ser para el hacer**, cuya primera edición, en versión piloto, tuvo lugar en el año 2019, el cual se realizó de manera presencial para funcionarios ubicados en diferentes dependencias de Bogotá y graduó a 98 personas, que son conocidas como Gestores del cambio y tienen una muy relevante responsabilidad, consistente en replicar los conocimientos adquiridos, a través del impacto de contextos y con él aportar en la transformación de sus entornos.

Esta responsabilidad para quienes han tomado el Diplomado se concreta en un trabajo grupal, desarrollado a través de la matriz de marco lógico, y con dirección de un tutor, a propósito del cual se selecciona alguna situación problemática que el equipo estime puede ser objeto de transformación, y se plantean las posibles formas de lograrlo, de preferencia, a través de acciones propias del **ser** y no necesariamente institucionales, para que guarden coherencia con el sentido del programa académico, el cual resalta la capacidad transformadora del individuo.

La propuesta académica es interdisciplinaria, dictada por profesores de las áreas de filosofía, teología, derecho, ciencias políticas y también de la Escuela de Ética Pública del claustro universitario, además de contar con reconocidos conferencistas nacionales e internacionales, expertos en ética y lucha contra la

corrupción y temas asociados, que refuerzan la terminación de cada módulo y/o ambientan la apertura del siguiente.

El contenido del programa que tiene una duración de cien (100) horas, versa sobre los siguientes temas:

- Las acciones del servidor público de la DIAN y la toma de decisiones.
- Contexto del ejercicio de la función pública en la DIAN.
- Derechos Humanos, normatividad y orden público económico en Colombia.
- La Lucha por la transparencia y la honestidad en la DIAN.
- Referentes éticos para la incidencia en el ejercicio de la función pública en la DIAN.
- Transformación del ejercicio de la función en la DIAN.

Debe subrayarse que la riqueza de este programa de formación reside en que se aborda de manera racional las diversas corrientes de filosofía ética, y se apela para ello a grandes como Aristóteles, Kant, Smith, Habermas, Amartya Sen, John Rawls, Michael Sandel, Adela Cortina, para citar solo algunos, de modo que el estudiante en su inmersión pueda apropiarse de manera crítica el sentido de las normas éticas y disciplinarias, y a través de ello fortalecer su conciencia ética.

Debe anotarse que de este primer ejercicio, además de 27 propuestas de transformación, surgió la necesidad de reescribir el Código de Ética adoptado desde el año 2008, para cambiar el fundamento de su expedición; así, si entonces fue la ley la que motivó su expedición, el nuevo instrumento -recientemente lanzado-, tiene como pilar **la libertad** que permite a cada persona, de manera consciente, elegir el curso de acción que considera adecuado para cada situación a la que se vea enfrentado; se dice consciente, porque se parte de la base de que el sujeto comprende a plenitud las consecuencias que se derivan de la alternativa por la cual opte y se espera que elija la mejor, en el entendido de que reconoce que ella tarde o temprano producirá frutos de mayor bien para su entidad y país y por la misma vía, para él y su familia.

Debe precisarse que el rediseño del nuevo **Código de Ética** para los servidores de la DIAN coincidió con la expedición de la Ley 2016 de 2020, en virtud de la cual el Congreso de la República dispuso que todas las entidades del estado adoptaran el Código de Integridad del Servicio Público, el cual desarrolla los cinco valores institucionales comunes al Estado y los comportamientos que positivamente los reflejan, así como los que se distancian de ellos; no obstante, permite que el código sea complementado.

Por tal razón, la DIAN respetuosa de la preceptiva legal en su nueva versión de Código de Ética tomó los cinco valores institucionales y sus pautas éticas y las complementó, a la vez que adicionó el valor de innovación junto con las pautas de conducta correspondientes a éste.

Adicional a ello planteó un decálogo de principios que deben orientar el proceder de los funcionarios de la DIAN, e incluyó un juramento específico para refrendar los votos de fidelidad de los funcionarios con la entidad y el país que hicieron al momento de tomar posesión del cargo.

Importante precisar que la divulgación y ejercicios de apropiación del nuevo código de ética, apenas empiezan, pero se espera que, por la sencillez de su lenguaje, que debe decirse, se distancie de la estructura propia de una norma jurídica, resulte atractivo y de sencilla entronización.



En la actual vigencia, y debido a la situación que afronta el país y el mundo entero por la pandemia que generó la propagación del Covid 19, fue preciso cambiar la modalidad de aprendizaje y pasar a estudio virtual, con lo que fue posible aumentar la cantidad de cupos y vincular a funcionarios de todas las dependencias a nivel nacional.

En orden de lo anotado se consiguió organizar 9 cohortes distribuidas en 38 grupos, para una participación de 1210 servidores públicos. La primera cohorte inició estudios el 4 de julio pasado, y la última finalizará el 14 de noviembre próximo.

Es importante acotar que los estudiantes tanto del piloto año 2019, como de la actual edición del Diplomado pertenecen a los diversos procesos de que se ocupa la entidad, esto es, impuestos, aduanas, asistencia al cliente, jurídica, fiscalización, apoyo, control e inteligencia corporativa.

Pues bien, como lo registra la reseña previa, los frutos de esta nueva iniciativa en materia de gestión ética aún están por verse, pues apenas se han realizado las dos primeras siembras, con todo, estamos optimistas de que en el corto plazo se hagan palpables las primeras victorias, y se consoliden con ellas las transformaciones deseadas.



# Capítulo 10

## INSTRUMENTOS DE CARÁCTER ORIENTADOR (IV) Orientación Cívico Tributaria y Educación Fiscal

*María Teresa Bernácer Sales*

### 10.1. Introducción

*“Nadie nace para uno solo”.*  
Platón

Para contribuir a la construcción de la necesaria infraestructura ética en el ámbito de la administración tributaria y de la fiscalidad es fundamental la orientación cívico-tributaria. El fomento de la conciencia tributaria no puede desligarse del resto de valores cívicos ya que forma parte del conjunto de valores que va adquiriendo el individuo a lo largo de la vida, sobre todo, en su infancia y juventud. Como ciudadano tenemos derechos y obligaciones, y una de ellas es la contribución con nuestros impuestos al bien común.

Es una obligación que debemos tener asumida como comunidad y que, por ejemplo, la Constitución española recoge en su artículo 31 del siguiente modo *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*.

La construcción de una conciencia tributaria es un arduo trabajo que requiere de tiempo y esfuerzo a veces incompatible con la necesidad de éxitos a corto plazo. No obstante, hemos visto casos en muchos países y en muchos ámbitos en los que la formación ha conseguido éxitos con determinación y dedicación constante. Por ejemplo, en el ámbito de la seguridad vial. Si echamos la vista atrás, a finales del siglo pasado era impensable imaginar que la gran mayoría de los conductores llevaría abrochado el cinturón de seguridad, y que los padres se preocuparan por instalar un sistema de retención infantil para salvaguardar la integridad física de sus hijos; llegando incluso a cambiar de vehículo si fuera necesario.

Otro caso de éxito en numerosos países, sin duda, fue la prohibición de fumar en los sitios públicos. Parecía imposible conseguirlo y actualmente lo tenemos asumido con normalidad.

Para llegar a esta situación se necesita de la combinación de un conjunto de acciones tanto de educación y comunicación como normativas o de carácter sancionador y quizá, lo más importante: la continuidad en el tiempo, independientemente de los cambios políticos.

Es cierto que no podemos equiparar el objetivo de evitar muertes o lesiones en la mejora de la seguridad vial, con el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias; pero si podemos confiar en que, si se consigue educar a la población infantil y juvenil comunicar al resto de ciudadanos la importancia del mantenimiento del Estado del bienestar, podremos avanzar poco a poco hacia la meta.

## 10.2. La necesidad de programas de educación tributaria

M. Luisa Delgado Lobo en “Por qué preocuparse de la educación fiscal?<sup>105</sup>, responde a esta pregunta desde la perspectiva de la realidad española de ese momento con afirmaciones tan acertadas y aplicables a la realidad actual que merece la pena que reproduzcamos:

*“Aunque cada vez con menor frecuencia, todavía es tradicional en España asociar la imagen del ciudadano que cumple escrupulosamente sus deberes fiscales con valores culturales “ajenos” a los nuestros. Valores que no se sabe muy bien cómo se adquieren –determinismo geográfico, hábitos nacionales, costumbres familiares o, incluso, herencia– mientras nos consideramos a nosotros mismos –pícaros, como latinos– irrecuperables para la honestidad fiscal. Nada más lejos de la realidad. Ni la genética, ni la geografía explican tales comportamientos. Son los hábitos, las costumbres, los valores culturales, en definitiva, los que explican estas supuestas diferencias de conducta que, en muchos casos, responden más a estereotipos que a realidades”.*

**El comportamiento fiscal correcto se aprende.** Del mismo modo que se pueden aprender hábitos de control de los impulsos primarios, se puede aprender a controlar el egoísmo y la insolidaridad que subyacen a los comportamientos fraudulentos en las dos vertientes del presupuesto público. **Si dentro de nuestro sistema educativo existe una educación para la salud, higiene y nutrición, una educación vial, o una educación en valores cívico-constitucionales, puede y debe existir una educación fiscal en las aulas de nuestras escuelas.**

**La educación fiscal no es más que una parte de la educación en valores constitucionales.** Pero este importante aspecto de la ética civil apenas se ha tenido en cuenta en el sistema educativo español hasta el presente. Por eso, las reflexiones que aquí se ofrecen quieren señalar el final de una época en la cual el sistema educativo y el sistema fiscal parecían ignorarse mutuamente, aparte de los obligados contactos a través de la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado.

Por su parte, la interesante publicación del IEF (2005) sobre La Educación Fiscal en España <sup>106</sup> expone muy brillantemente toda una batería de argumentos que justifican los programas de educación fiscal señalando lo siguiente:

Es habitual considerar la fiscalidad como un hecho que afecta solamente a los adultos. Y, más en concreto, a los adultos que llevan a cabo algún tipo de actividad económica sujeta a impuestos. Por tanto, los jóvenes no tendrían que preocuparse por la fiscalidad ya que serían totalmente ajenos al hecho fiscal hasta que no se incorporaran a la actividad económica y estuvieran obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales. La educación fiscal de los ciudadanos más jóvenes carecería, por tanto, de sentido desde otra perspectiva. Ahora bien, ¿es cierto que los jóvenes no ejercen actividad económica alguna? ¿Puede decirse que los jóvenes son totalmente ajenos al hecho fiscal? ¿Debe el sistema educativo ignorar este hecho? La realidad parece indicar lo contrario. **Los jóvenes, desde edades muy tempranas, ya empiezan a incorporarse a la actividad económica y no sólo a través de la familia y la escuela, primeros grupos sociales de los que son miembros.**

105 Instituto de Estudios Fiscales (2009) *La experiencia educativa de la Administración tributaria española*. Varios Autores. Coordinador: Fernando Díaz Yubero. Documento de Trabajo 13/09.

106 Instituto de Estudios Fiscales (2005). M.<sup>a</sup> Luisa Delgado Lobo, Marta Fernández-Cuartero Paramio, Ascensión Maldonado García-Verdugo, Concepción Roldán Muñío y M.<sup>a</sup> Luisa Valdenebro García (2005) *La Educación Fiscal en España*. Documento de Trabajo 29/05

En sociedades que han alcanzado un cierto grado de desarrollo y bienestar, los jóvenes empiezan muy pronto a tomar decisiones económicas como consumidores de bienes y servicios. Aunque estas decisiones tengan como resultado operaciones individuales a pequeña escala, no son por ello menos importantes, consideradas de forma global.

Además, el hecho de que los jóvenes no estén sujetos a obligaciones tributarias concretas no significa que sean totalmente ajenos a la fiscalidad. Desde la vertiente de los ingresos públicos, su consumo está generando ingresos tributarios. Desde la vertiente del gasto público, la fiscalidad está posibilitando una igualdad de oportunidades en múltiples aspectos entre los que destacan la sanidad y la educación por ser los más visibles en estos estratos de edad. Sin esa inversión de solidaridad, que se efectúa desde el esfuerzo tributario aportado por los ciudadanos y que se gestiona a través de los diferentes organismos de las administraciones públicas, la vida cotidiana y las perspectivas de futuro de los jóvenes serían muy distintas. **Es preciso hacerles conscientes de esta realidad.**

**El sistema educativo, a su vez, tampoco debe ignorar el hecho fiscal. El sistema educativo tiene como función formar e informar a los jóvenes. Tarea doble, decisiva para la comunidad donde la vertiente formativa es tan importante como la informativa porque se refiere a la socialización, proceso mediante el cual los individuos aprenden a conformar su conducta a las normas vigentes en la sociedad donde viven.**

Las normas fiscales forman parte del conjunto de normas sociales que debe cumplir un individuo adulto en una sociedad democrática. Un ciudadano que vive en este modelo social tendría que cumplir correctamente los requerimientos que el sistema fiscal le exige sin esperar a que se ejerciera sobre él la presión coactiva de la Administración. Las responsabilidades fiscales deberían formar parte del conjunto de valores que todo ciudadano tiene que asumir, respetar y defender.

**El cumplimiento fiscal es una cuestión de ciudadanía. Los efectos del incumplimiento, es decir del fraude fiscal, perjudican a todos los ciudadanos, pero especialmente a aquéllos que asumen sus responsabilidades sociales y cumplen correctamente sus obligaciones tributarias. El fraude fiscal es un fenómeno complejo basado en una mentalidad de derechos adquiridos sin ninguna contrapartida desde la vertiente de las responsabilidades. Es, en definitiva, un problema de socialización inadecuada en los valores éticos de justicia y solidaridad.**

Ciertamente, en la socialización de los individuos tiene una influencia decisiva el núcleo familiar. Pero, a medida que el individuo se va haciendo adulto, dicha influencia pasa a ser ejercida también, y de forma no menos poderosa, por otras instituciones entre las que cabe destacar el sistema educativo. La forma en que el sistema educativo puede actuar transmitiendo el valor «deber tributario» como parte de los deberes sociales, puesto que el incumplimiento fiscal es una conducta asocial, influirá en la actitud que se adopte ante el sistema fiscal. Y éste es un factor decisivo para el cumplimiento tributario.

En la actualidad, la conducta fiscal es una pauta que han de incorporar los individuos en su etapa adulta sin que se les haya socializado adecuadamente en este aspecto desde edades más tempranas. Así, suele reducirse el complejo tema de la fiscalidad al pago material de los impuestos, e incluso aún más, a cuánto se paga al Tesoro Público, cuando el mero pago es una parte importante pero que no agota el significado de las obligaciones tributarias. De este modo, la fiscalidad tiende a percibirse como el sometimiento a una imposición de los poderes públicos desprovista de todo sentido de aportación solidaria tal como se refleja en las partidas de gasto del Presupuesto votado todos los años en el Parlamento.

**No cabe duda de que la conducta fiscal adulta sería distinta si se educara adecuadamente a los niños y jóvenes de la sociedad española en el hecho fiscal, como ya se viene haciendo en otros países. Incorporarían las pautas de conducta propias de individuos que de adultos van a vivir en una cultura democrática que hace de la solidaridad tributaria uno de los pilares básicos del modo de organizar su convivencia social.**

*El sistema educativo puede preparar a los jóvenes para el momento en que deban cumplir sus obligaciones como contribuyentes, impartiendo una serie de conocimientos básicos que expliquen el sentido, el alcance y la finalidad de los impuestos y que describan brevemente los capítulos del Presupuesto público así como los requerimientos más simples del sistema fiscal. Pero con ser esto muy importante, no lo es todo. Lo decisivo sería que los alumnos interiorizaran la idea de la fiscalidad como uno de los ámbitos donde se articula la necesaria correspondencia legal y ética entre derechos y obligaciones, donde se imbrican los intereses personales y los beneficios comunes. Para esto ni se puede ni se debe esperar a que los ciudadanos sean adultos.*

Maria Luisa Valdenebro junto con la ya citada Maria Luisa Delgado en “Educación fiscal: ¿por qué y para qué?”<sup>107</sup> aborda estos mismos conceptos y formulan esta interesante reflexión -complementaria de las anteriores-:

“La política fiscal consiste en la utilización de diversos instrumentos fiscales, entre ellos los impuestos, para conseguir los objetivos económicos y sociales que una comunidad políticamente organizada desea promover. Pero sucede que no se puede llevar a cabo una política fiscal verdaderamente eficaz sin contar con el elemento humano que la diseña, que la aplica y aquel a quien se dirige.

**Todas las leyes tributarias y las planificaciones financieras concebidas en la mesa de despacho son estériles si no se presta la debida atención a las ideas, actitudes, motivaciones y formas de comportamiento de los poderes públicos y de los ciudadanos, a su moral personal y colectiva, a su grado de cohesión o de antagonismo, a sus ideas más o menos compartidas sobre el modo de organizar la convivencia cívica.**

Las lecturas anteriores nos sirven para detallar porqué es necesaria la educación cívico-tributaria en tanto que educación en valores y principios más allá de la formación puramente técnica.

Sentado lo anterior, resulta interesante traer a colación algunas experiencias en los distintos países que nos sirven como referencia para poner en marcha programas de educación tributaria en el marco del desarrollo de instrumentos orientadores de la integridad de las administraciones tributarias y de mejora de sus planes de cumplimiento.

---

107 Instituto de Estudios Fiscales-Eurosocial (2010). *Fiscalidad y Cohesión social. Experiencias de América Latina*, Coordinadores Borja Díaz Rivillas y Ángeles Fernández. Madrid, 2010.

### 10.2.1. Experiencias nacionales de programas de educación tributaria

La OCDE y EUROsociAL recogen en su documento “Fomentando la cultura, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía”<sup>108</sup> una serie de estrategias innovadoras en esta materia en 28 países. Con ello pretenden ofrecer inspiración a las autoridades fiscales en los países en desarrollo con respecto a la educación tributaria y la divulgación para fortalecer la moral tributaria y el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

El objetivo de ambas instituciones es fomentar lo que denominan una «cultura de cumplimiento global basado en los derechos y responsabilidades», en el que los ciudadanos vean el pago de impuestos como un aspecto de su relación con el gobierno. Como se indica en el prólogo del documento, *“la educación del contribuyente se convierte en el puente que une a la administración tributaria y los ciudadanos ya que las autoridades fiscales son conscientes de que es muy difícil cambiar la cultura tributaria sin educación a una edad temprana o sin ciudadanos que abrazan voluntariamente el pago de impuestos”*.

En este contexto, el documento examina las experiencias de distintos países agrupando las acciones desarrolladas en los siguientes grandes apartados:

- *La sensibilización al contribuyente y la simplificación de procedimientos.*
- *El abordaje de la economía sumergida.*
- *Hablar de tú a tú a las generaciones futuras.*

En este mismo sentido, son de destacar las experiencias auspiciadas por EUROsociAL<sup>109</sup> que en los últimos años, junto con las administraciones de países latinoamericanos *“intenta desarrollar desde edades tempranas actitudes de compromiso frente a las normas que regulan la convivencia democrática, poniendo de relevancia el sentido social de los impuestos y su vinculación con el gasto público, y el perjuicio que conlleva el fraude fiscal y la corrupción”*.

EUROsociAL ha apoyado específicamente el fortalecimiento de la educación fiscal en tanto en la Enseñanza superior y población adulta como en la educación primaria y secundaria. Atendiendo a la demanda de los países creó una Red de Educación Fiscal (REF) como un espacio de aprendizaje especializado, flexible y participativo, entre instituciones fiscales y educativas de la Unión Europea y América Latina, que buscan fortalecer las políticas públicas de educación fiscal.

Sus principales objetivos son:

- Destacar la importancia de la educación fiscal como política pública para lograr sociedades más prósperas y cohesionadas;
- Fomentar el intercambio de experiencias para fortalecer las iniciativas de educación fiscal a través del aprendizaje entre pares;

108 OECD y FIIAPP(2015) *Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía*. Guía sobre educación tributaria en el mundo.

109 Véanse documentos en: <https://www.fiiapp.org/tag/educacion-fiscal/>  
<http://eurosociasocial-ii.eurosociasocial.eu/es/noticia/red-euro-latinoamericana-educacion-fiscal-cultura-fiscal>.  
<http://eurosociasocial-ii.eurosociasocial.eu/es/accion/educacion-fiscal>

- Sensibilizar a las instituciones públicas, privadas, de la sociedad civil y la población en general sobre la importancia de la Educación Fiscal como vehículo para generar una mayor reciprocidad entre el Estado y los ciudadanos;
- Establecer canales y herramientas de diálogo y cooperación que permitan sistematizar y difundir conocimiento beneficiándose de las nuevas tecnologías y de las comunidades 2.0., y generando una retroalimentación constante

## 10.2.2. Especial referencia a los Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal -NAF-

Es una de las iniciativas de orientación cívico-tributaria de mayor calado de importancia. Como señala EUROsociAL en los documentos publicados sobre esta iniciativa “la promoción de una mayor conciencia cívico-tributaria en las universidades es fundamental para las administraciones tributarias por tratarse de alumnos en edades próximas a la inserción laboral”. Esto es particularmente interesante para los estudiantes de empresariales y económicas que serán futuros profesionales que ofrecerán asesoría fiscal, contable y que serán responsables de empresas.

Como señala EUROsociAL, los Núcleos de Apoyo Fiscal pretenden:

- Educar desde la administración tributaria a los estudiantes en ciencias contables acerca del sentido social de los impuestos.
- Proporcionar una vivencia práctica sobre el asesoramiento fiscal, constituyéndose en una excelente formación profesional.
- Propiciar apoyo contable y fiscal gratuito a personas físicas y jurídicas de baja renta y al propio personal de las universidades.
- Generar un mayor conocimiento fiscal desde el ámbito académico a través de grupos de estudio, charlas y trabajos de investigación.

Desde 2013, EUROsociAL, ha promovido la creación de los NAF en América Latina con el apoyo de la Receita Federal de Brasil y están funcionando en numerosas universidades de México, Honduras, Brasil, Chile y Costa Rica.



### 10.3. A título de ejemplo: El programa español de Educación Cívico-Tributaria

Con este programa<sup>110</sup> se pretenden reforzar los principios y valores de la sociedad en relación con el cumplimiento voluntario tributario. La presentación del Programa en su página web contiene una serie de preguntas y sus respectivas respuestas.

Así, en primer lugar, se pregunta por qué preocuparse de una Educación Cívico-Tributaria. A este respecto, y en línea con lo ya señalado por los autores reseñados con anterioridad -muchos de los cuales trabajaron y pusieron en marcha este proyecto-, se indica que: “(...) se considera la fiscalidad como un hecho que afecta solamente a los adultos. Por tanto, los jóvenes no tendrían que preocuparse por la fiscalidad ya que serían totalmente ajenos al hecho fiscal hasta que se incorporaran a la actividad económica y estuvieran obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias. El ser humano aprende fundamentalmente por imitación, como se manifiesta en el aprendizaje vicario; por ello se aprende tanto lo negativo como lo positivo.

La Educación Cívico-Tributaria de los ciudadanos más jóvenes carecería, por tanto, de sentido desde esta perspectiva. Ahora bien, ¿es cierto que los jóvenes no ejercen actividad económica alguna?, ¿puede decirse que los jóvenes son totalmente ajenos al hecho fiscal? Esta cuestión les sorprende mucho cuando son interrogados al respecto, pues no son conscientes de ello.

En sociedades que han alcanzado un cierto grado de desarrollo y bienestar, los jóvenes empiezan muy pronto a tomar decisiones económicas como consumidores de bienes y servicios. Por tanto, desde la vertiente de los ingresos públicos, su consumo está generando ingresos tributarios.

Desde la vertiente de los gastos públicos, la fiscalidad está posibilitando la igualdad de oportunidades en múltiples aspectos, entre los que destacan la sanidad y la educación, por ser los más visibles en estos estratos de edad. Sin esa inversión de solidaridad, que se efectúa desde el esfuerzo tributario aportado por los ciudadanos y que se gestiona a través de las diferentes administraciones públicas, la vida cotidiana y las perspectivas de futuro de los jóvenes serían muy distintas. Por ello, resulta preciso hacerles conscientes de esta realidad.

En la actualidad, la conducta fiscal es una pauta que han de incorporar los individuos en su etapa adulta, sin que se les haya socializado adecuadamente en este aspecto desde edades tempranas. Así, suele reducirse el complejo tema de la fiscalidad al pago material de los impuestos, e incluso, a “cuánto se paga a Hacienda” (un ejemplo más de la pendiente labor a realizar en los medios de comunicación con el uso del lenguaje), cuando el mero pago es una parte importante pero no agota el significado de las obligaciones tributarias.

No cabe duda de que la conducta fiscal adulta sería distinta si se educara adecuadamente a los niños y jóvenes de la sociedad en el hecho fiscal, como se viene haciendo en países como Reino Unido, Suecia, Noruega y Estados Unidos. Incorporarían las pautas de conducta propias de individuos que de adultos van a vivir en una cultura democrática que hace de la solidaridad tributaria uno de los pilares básicos del modo de organizar su convivencia social”.

110 Véase el Portal de Educación Cívico Tributaria en este enlace:  
[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/InformacionEducacion\\_es\\_ES.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/InformacionEducacion_es_ES.html)

Es muy importante la precisión que se efectúa en el programa de educación cívico-tributaria español en torno a lo que se entiende por Educación Cívico-Tributaria. La respuesta para ello es la siguiente: “La Educación Cívico-Tributaria no puede reducirse a la enseñanza de unas prácticas que capaciten para abordar los requerimientos del sistema fiscal. Tampoco ha de limitarse a ser una exposición académica del sentido y la finalidad de los impuestos en una sociedad democrática.

La Educación Cívico-Tributaria tiene como objetivo primordial transmitir valores y actitudes favorables a la responsabilidad fiscal y contrarios a las conductas defraudadoras. Por ello, su finalidad no es tanto facilitar contenidos académicos sino contenidos cívicos. La Educación Cívico-Tributaria ha de tratarse como un tema de responsabilidad ciudadana que se traduce en asumir las obligaciones tributarias, primero porque lo manda la ley y, después, porque se trata de un deber cívico, poniendo de relieve qué efectos tiene el incumplimiento de estas obligaciones sobre el individuo y sobre la sociedad.

De este modo, concluye la presentación del programa, la Educación Cívico-Tributaria debe convertirse en un tema para:

- Identificar los distintos bienes y servicios públicos.
- Conocer el valor económico y la repercusión social de los bienes y servicios públicos.
- Reconocer las diversas fuentes de financiación de los bienes y servicios públicos, especialmente las tributarias.
- Establecer los derechos y responsabilidades a que da lugar la provisión pública de bienes y servicios.
- Interiorizar las actitudes de respeto por lo que es público y, por tanto, financiado con el esfuerzo de todos y utilizado en beneficio común.
- Asimilar la responsabilidad fiscal como uno de los valores sobre los que se organiza la convivencia social en una cultura democrática, identificando el cumplimiento de las obligaciones tributarias con un deber cívico.
- Comprender que la fiscalidad, en su doble vertiente de ingresos y gastos públicos, es uno de los ámbitos donde se hacen operativos los valores de justicia, equidad y solidaridad en una sociedad democrática.

La Educación Cívico-Tributaria pretende, por tanto, proporcionar a los ciudadanos más jóvenes unos esquemas conceptuales sobre la responsabilidad fiscal que les ayuden a incorporarse a su rol de contribuyentes con una conciencia clara de lo que es un comportamiento lógico y racional en una sociedad democrática.

La formación de una verdadera conciencia fiscal consiste en asumir que, por encima de opciones y modelos fiscales concretos, cambiantes como es previsible en toda sociedad dinámica, existe una serie de criterios justificativos de la financiación solidaria de las necesidades públicas y comunes. El principal de tales criterios es el de ciudadanía, que implica asumir las responsabilidades sociales como una contrapartida necesaria al ejercicio de los derechos cívicos”.

La Agencia Tributaria constató que existía una demanda social y ello le llevó a desarrollar esta herramienta cuyo detalle y materiales puede conocerse en la citada página web, un portal con dos accesos diferenciados: para profesores y para alumnos que, a su vez, se diferencian por edades. El portal incorpora un buen número de contenidos para alumnos y profesores que se sugiere descargar.

Hemos analizado en las líneas anteriores la necesidad de programas de educación cívico tributaria que viene avalada también por el análisis de los datos que nos proporcionan algunas encuestas acerca de la percepción del fraude y el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Así, por ejemplo, el fraude fiscal constituye una clara preocupación para los ciudadanos españoles. Según el estudio “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2018” del Instituto de Estudios Fiscales (IEF), un 52% de los encuestados responden que el fraude fiscal está muy generalizado y el pago de los impuestos es muy imperfecto. Por otra parte, un 27% considera que el fraude fiscal ha empeorado bastante en la última década y un 34% que ha aumentado algo en dicho período.

El estudio del Centro de Investigaciones Sociológicas español sobre “Opinión pública y política fiscal” de 2019 corrobora la existencia de una clara preocupación social por el fraude fiscal: un 49,5% considera que existe mucho fraude y un 41,7% que existe bastante. Si acudimos al Latinobarómetro en relación con las preocupaciones de los ciudadanos de esta región veremos datos más preocupantes.

Pero volviendo al caso español, la percepción de la existencia de fraude es alta, motivo por el cual, según el CIS, un 59,6% de los encuestados consideran insuficientes los esfuerzos que realiza la administración frente al fraude (un 45,5% entiende que se realizan pocos esfuerzos y un 14,1% que muy pocos esfuerzos). Estos datos son compatibles con que el 49,9% y el 40,4%, respectivamente, de los encuestados por el IEF se consideren muy o bastante de acuerdo con el hecho de que la Hacienda Pública desempeña una función esencial para la sociedad y con una alta valoración de los servicios tributarios (un 2,9 sobre 4).

Como se dice en el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria española resulta especialmente preocupante que un 7,2% de los ciudadanos consideren que el fraude es algo consustancial a los impuestos y todo el mundo tiende a ello, mientras que un 21,6% entiende que determinadas circunstancias de la vida de una persona o una empresa pueden justificar un cierto fraude para salir adelante.

Sin embargo, un 71,2% considera que el fraude no se puede justificar en ningún caso. Estas cifras por sí mismas evidenciarían la necesidad de una estrategia contra el fraude del que la educación cívico-tributaria y las acciones que busquen reforzar la conciencia fiscal son parte fundamental.

Por otra parte, y más allá de los programas de educación cívico tributaria, para conseguir el cambio de actitud en los adultos, la estrategia es necesariamente distinta. Es importante contar con los medios de comunicación para, por ejemplo, cuidar el lenguaje logrando que sea inclusivo, integrador, orientado a crear sociedad. El lenguaje no es inocuo. Un claro ejemplo es la erosión de la conciencia tributaria que se realiza con los mensajes publicitarios en los que se transmite la sensación de que es posible no pagar el IVA. Es una publicidad que da lugar a equívocos. La realidad es que determinados comercios deciden hacer un descuento de un tanto por ciento que coincide con el IVA de ese producto. Habría que reflexionar sobre este tipo de publicidad.

Volviendo al ejemplo de España, en las encuestas del Centro de Investigaciones Sociológicas en octubre de 2019<sup>111</sup> resulta que casi la mitad de los españoles (el 47%) están dispuestos a hacer el esfuerzo de pagar más impuestos con tal de mejorar nuestros servicios públicos. Una proporción muy superior al 17% de la población que, por el contrario, preferiría pagar menos impuestos, aunque ello conllevara la reducción

111 Más información: [http://www.cis.es/cis/export/sites/default/-Archivos/Marginales/3240\\_3259/3259/es3259mar.pdf](http://www.cis.es/cis/export/sites/default/-Archivos/Marginales/3240_3259/3259/es3259mar.pdf)

de prestaciones como la sanidad, la educación o la atención a la dependencia. El 30% restante se sitúa en un punto intermedio: ni más, ni menos impuestos de los que ya abona. Los datos del estudio ponen de relieve que el porcentaje de la población española que piensa que «deberían mejorarse los servicios públicos y las prestaciones sociales, aunque haya que pagar más impuestos» ha aumentado en los últimos años hasta alcanzar en 2019 el dato récord de la serie histórica.

Con estos esperanzadores datos, hay que seguir manteniendo una presencia constructiva, que transmita liderazgo, confianza en que la Administración Pública sigue trabajando para poder recaudar y mejorar los servicios públicos y las prestaciones sociales.

En la actual situación de pandemia, las circunstancias han cambiado mucho por lo que es de esperar que estas respuestas también sean distintas. Para llevar a cabo acciones efectivas de comunicación no hay que olvidar que el cerebro humano procesa más fácilmente una historia, un relato, que un conjunto de conceptos bien compilados; por ello debemos buscar un tipo de lenguaje que realmente conecte con los sentimientos. Todas las personas tenemos fundamentalmente las mismas necesidades y vibramos en cuerdas muy similares cuando escuchamos una historia.

Siguiendo a Adela Cortina, *“parece que los seres humanos vamos captando en la sinapsis del cerebro las historias que vamos oyendo desde la niñez y hay un conjunto de valores que se van enmarcando y a partir de esos marcos de valores vamos situando los hechos y encontrando, (...) sentido a las cosas. Los seres humanos necesitamos un sentido. Necesitamos un sentido y ese sentido lo encontramos en esas historias, en marcos de valores que pueden ser la solidaridad y la paz o el conflicto y la guerra, y en esos marcos de valores vamos situando los hechos que nos vamos encontrando en la vida”*.

Como se ha visto a lo largo de este Manual en varios capítulos es también fundamental que la normativa tributaria sea clara, simple y accesible a los ciudadanos al tiempo que existen acciones de control de cumplimiento y vigilancia que lleve a la imposición de las correspondientes sanciones en un marco de respeto a los derechos de los contribuyentes y de máxima transparencia y desempeño ético de la administración tributaria.

## Lecturas recomendadas

M<sup>a</sup> Rosa Buxarrais, Profesora Titular de la Facultad de Pedagogía de la Universidad de Barcelona. Responsable del Programa de Educación en Valores del ICE-UB, aborda el concepto de solidaridad desde la perspectiva pedagógica ofreciendo una interesante alternativa muy práctica. En este enlace se puede encontrar el artículo completo *“Educar para la solidaridad”* con ideas que pueden trasladarse al ámbito del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Enlace a la lectura recomendada: [Educar para la solidaridad](#)

# Capítulo 11

## INSTRUMENTOS DE CONTROL (I) Automatización y Monitorización de los Procesos de Gestión

*Julio García Magán y Luis Quirós*

### 11.1. Introducción

La automatización de los procesos de gestión puede definirse como un conjunto de actuaciones estructuradas que conduzcan al análisis y sistematización de todos los procedimientos existentes en la organización y que, mediante el apoyo de la infraestructura informática necesaria, permitan un desarrollo más eficaz y eficiente de la función que cada Administración tiene encomendada.

La automatización debe aplicarse tanto a los procedimientos como a los procesos. El procedimiento administrativo es el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin. Un proceso podemos definirlo como un conjunto de actividades mutuamente relacionadas o que interactúan para transformar elementos de entrada en resultados.

La distinción práctica entre proceso y procedimiento no es siempre clara, de tal forma que muchas veces se utilizan ambos conceptos para definir una misma cosa.

Uno de los principales objetivos de la automatización y monitorización de los procesos y procedimientos de gestión es conseguir una “centralización de la información y una descentralización de la gestión” de tal manera que todas las oficinas de una organización estén conectadas a un sistema de información centralizado que permita unificar y uniformar todas las actuaciones de los ciudadanos (obligados tributarios) independiente del lugar de residencia y del funcionario que tramite el procedimiento.

Por ejemplo, la herramienta para la evaluación de diagnóstico de las administraciones tributarias TADAT señala que la base de datos del registro de contribuyentes debe de estar centralizada y automatizada con un número único de identificación que asegure la exactitud y la integridad del registro de contribuyentes.

Esta centralización favorece el control interno tal y como lo concibe COSO<sup>112</sup>, es decir, un proceso integrado en la gestión que comprende a todos los agentes de la organización comenzando por los máximos directivos.

---

112 El informe COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway*) constituye un marco de referencia para la implementación, gestión y control de un adecuado sistema de control inte

Por su parte, la monitorización permite conocer en cada momento la situación para cada oficina gestora del número total de expedientes de cada procedimiento, así como las fases en la que cada uno se encuentra y el número de expedientes que tramita un determinado empleado público, permitiendo identificar, entre otras cuestiones, aquellos que están paralizados y los riesgos de prescripción.

En definitiva, permite conocer la situación de los expedientes en relación con los puntos de riesgo, facilitando el control directivo en todos sus niveles.

## 11.2. Procedimientos tributarios

Los procedimientos tributarios se encuentran regulados en las leyes y normas tributarias y supletoriamente en las normas de procedimiento administrativo común. Mediante esta normativa se pretende regular los actos que realiza la administración tributaria a través de los que se manifiesta su potestad y que también definen los derechos y garantías de los ciudadanos en un marco de respeto y promoción de la seguridad jurídica.

Los procedimientos tributarios son muchos y muy variados. Dependen de la legislación de cada país y de la organización de cada administración tributaria.

Se exponen algunos de los procedimientos tributarios básicos.

### Procedimientos censales

Dentro de esta categoría se engloban todos los procedimientos que contienen las obligaciones de los contribuyentes, así como las actuaciones que debe realizar la administración tributaria en relación con las siguientes materias:

- Censos de personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales o que practiquen retenciones con ocasión de las rentas que paguen a terceras personal. El procedimiento deberá regular el contenido de la obligación de comunicar a la administración tributaria los datos requeridos de su actividad, domicilio fiscal y formas de tributar en determinados impuestos, así como de las posibles modificaciones que puedan darse. Igualmente definirá las actuaciones de la administración tributaria tendentes al alta, baja, modificación y mantenimiento de dicho censo.
- Solicitud y asignación del número de identificación fiscal. Dentro de este procedimiento se puede incluir el de baja o revocación del número de identificación fiscal cuando en el caso de comprobaciones realizadas por la Administración se constaten determinados incumplimientos por parte de las entidades.

### Presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias, pago de las cuotas y devolución tributarias

En este apartado se engloban los procedimientos relativos a la presentación de las declaraciones y/o autoliquidaciones de cada uno de los impuestos, así como los plazos y formas de pago y, en su caso, las devoluciones a las que se pudiera tener derecho.

La obligación de presentar las declaraciones tributarias y de realizar el pago de las cuotas correspondientes a cada tributo, se configura como la obligación fundamental de los contribuyentes dentro de la relación jurídico-tributaria con la Administración.

Esta obligación se suele inscribir a nivel constitucional como una de las obligaciones fundamentales de los ciudadanos.

Correlativamente, junto a esta obligación de los ciudadanos, corresponde a la administración tributaria la obligación de proveer a los ciudadanos de procedimientos y sistemas de ayuda que faciliten el cumplimiento voluntario de sus obligaciones.

En este sentido, las administraciones tributarias, en mayor o menor medida, han ido implantando innovaciones encaminadas a poner en manos de los contribuyentes productos de ayuda, como puede ser la consulta de sus datos fiscales, la obtención de borradores de declaración, con la posibilidad de modificarlos o rectificarlos, así como la presentación y el pago de las declaraciones, dentro de un entorno plenamente telemático y automatizado.

Dentro de los sistemas de ayuda deben incluirse los procedimientos sobre resolución de consultas y preguntas dirigidas a la administración tributaria sobre dudas en relación con la aplicación de los tributos

### **Procedimientos que regulan la obligación de suministrar de forma periódica y recurrente información de trascendencia tributaria**

Los contribuyentes que realicen actividades empresariales o profesionales tienen, por lo general, la obligación de facilitar a la administración tributaria información sobre datos propios de trascendencia tributaria, o derivados de sus relaciones con terceras personas.

Cada administración tributaria determinará el contenido de esta obligación. A título de ejemplo, se puede mencionar las siguientes obligaciones de información:

- Información sobre operaciones con terceras personas, cuando estas superen una determinada cuantía.
- Información sobre operaciones incluidas en los libros registro.
- Información sobre cuentas en bancos y entidades de crédito.
- Información sobre operaciones financieras, valores, seguros y rentas.
- Información sobre préstamos, movimiento de efectivos y operaciones con tarjetas de crédito y débito.

Además de estas obligaciones que incumben, con carácter general, a todos los contribuyentes que realizan actividades económicas y profesionales, existen obligaciones específicas de información para personas o entidades que realizan determinadas actividades, como es el caso de notarios, registradores de la propiedad, Catastro, bancos y empresas de seguros.

Dentro de este apartado no se contemplan las obligaciones que surgen de requerimientos individualizados de información, dado que suelen incardinarse como un trámite más dentro de los procedimientos de comprobación material, inspección o recaudación.

## **Comprobación y verificación de la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes**

En este apartado se engloban una serie de procedimientos que tienen como finalidad comprobar la veracidad de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes. En unos casos se tratará de comprobaciones relativas al cumplimiento de obligaciones formales, como pueden ser los datos censales, el domicilio tributario o la propia obligación de presentación de la declaración. En otros se tratará de comprobar la exactitud de las bases imponibles declaradas, sobre la base de lo declarado por los propios contribuyentes, o mediante datos aportados por terceras personas, así como mediante los datos en poder de la Administración. Se trata, por tanto, de controles extensivos dirigidos a un gran número de obligados tributarios.

### **Investigación e inspección -fiscalización-**

En este caso se trata de un procedimiento dirigido a la investigación de hechos, actividades u operaciones de las que, a priori, la Administración no tiene constancia. A diferencia de los procedimientos extensivos de gestión tributaria, el procedimiento inspector se caracteriza por ser más intenso y de mayor duración, otorgando a la administración tributaria mayores prerrogativas, entre las cuales se pueden destacar el examen de la contabilidad mercantil, la personación en oficinas o locales de negocio y la petición a entidades financieras de movimiento de cuentas y valores.

En este procedimiento se pueden distinguir las siguientes fases diferenciadas:

- **Fase de planificación y selección**

Partiendo de los objetivos que se establezcan en los distintos planes parciales de inspección, que serán un desarrollo del plan estratégico anual de la administración tributaria en el área, en esta fase, y mediante el análisis y el tratamiento informático de las bases de datos, se identificarán los contribuyentes que serán propuestos para ser incluido en el plan de inspección. Esta es una fase crítica del procedimiento. En ella se debe observar la debida separación de funciones entre el órgano de selección que propone la inclusión en el plan y la del órgano que finalmente decide incluirlo y asignarlo a una unidad o equipo inspector.

- **Fase de distribución de tareas**

Consiste en la distribución, por el jefe del equipo, entre la distintas unidades o funcionarios, de las actuaciones a desarrollar.

- **Fase de iniciación, tramitación y terminación del procedimiento**

Incluye todas las actuaciones que deben realizarse durante el procedimiento (notificaciones, requerimientos, obtención de información y pruebas, diligencias, propuestas de resolución y resolución), debiendo observarse la separación de funciones entre el órgano instructor y el órgano de resolución.

La informatización y automatización de este procedimiento, permite un seguimiento y control de todas sus fases y actuaciones, posibilitando el análisis de su desarrollo evolutivo, atendiendo a los distintos programas y ámbitos territoriales, y constituyendo una importante herramienta de trabajo para la toma de decisiones sobre los distintos programas de inspección.



## **Recaudación y cobranza de las deudas tributarias**

En este procedimiento deberían regularse las actuaciones de la administración tributaria dirigidas al aseguramiento y materialización del cobro de las deudas tributarias.

En primer lugar, mediante el procedimiento de análisis, concesión o denegación de aplazamientos o fraccionamiento de pago de deudas que, estando en periodo voluntario, no puedan ser atendidas puntualmente por los contribuyentes, regulándose el procedimiento de exigencia de garantías.

En segundo lugar, las actuaciones de embargo de bienes y valores para cubrir las deudas tributarias que no han sido satisfechas en periodo voluntario de cobro, ni han sido aplazadas o fraccionadas, regulándose, así mismo, el procedimiento a seguir frente a responsables y sucesores de la deuda.

Para regular, además de la tipificación de las infracciones y sanciones, las formas de iniciación, las actuaciones de instrucción y de obtención de pruebas, la fase de alegaciones de los contribuyentes, así como la resolución del procedimiento, sus efectos y recursos contra la dicha resolución.

## **Notificación de comunicaciones y resoluciones con trascendencia tributaria**

La notificación de los actos de la administración tributaria es un elemento esencial en cualquier procedimiento. Se trata de garantizar que el obligado tributario conozca, o haya estado en condiciones de conocer, el contenido del acto administrativo, salvaguardando el principio de seguridad jurídica y evitando situaciones de indefensión.

El procedimiento debe contemplar, entre otras cuestiones, las posibles modalidades de notificación, los plazos, el lugar para ejecutarlas, las personas que estén legitimadas para recibirlas y los efectos que pueda producir los defectos en las notificaciones o la falta de notificación por causa imputable a la Administración o al contribuyente

La automatización de las notificaciones, basada en plataformas telemáticas, presenta una importante oportunidad de mejora en los distintos procedimientos tributarios. Las implantaciones de las notificaciones electrónicas permiten acortar los plazos de los distintos procedimientos, reducir los costes operativos de la Administración y reforzar la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Su implantación puede ser voluntaria u obligatoria, y dirigida a la totalidad de los obligados tributarios o solamente a un determinado colectivo.

## **Recursos o reclamaciones de los obligados tributarios contra actos dictados por la administración tributaria**

El procedimiento debe contemplar los distintos casos en los que los contribuyentes pueden impugnar en vía administrativa los actos de la administración tributaria, su tramitación, los órganos competentes para la instrucción y para la resolución, los plazos de interposición y los efectos de la resolución de los recursos o reclamaciones.

Junto con estos procedimientos puramente tributarios, podemos considerar otros, de carácter transversal, no menos importantes para el funcionamiento de la administración tributaria. En este apartado podemos destacar los siguientes:

### **Procedimientos para la gestión de los recursos humanos**

Sin duda, el activo más importante con que cuenta una administración tributaria es el recurso humano. Aspectos como el número de funcionarios públicos adecuado al nivel de actividad, la cualificación y la motivación, son fundamentales para que la administración tributaria pueda conseguir sus objetivos planeados.

Por ello, la Administración tributaria debe contar, entre otros, con los siguientes procedimientos:

**Captación de personal .** Este proceso debe combinar tres aspectos. Por un lado, ser transparente y basar el criterio de selección en aspectos como el mérito y la capacidad. En segundo lugar, debe permitir la elección de los mejores candidatos, no solo desde un punto de vista del conocimiento de la teoría tributaria, sino también de otros aspectos como el manejo de nuevas tecnologías, el conocimiento de idiomas, la adaptación para el trabajo en equipo y el desarrollo de proyectos. Por último, el procedimiento debe ser lo menos gravoso posible, desde el punto de vista de costes económicos, así como lo suficientemente ágil para permitir acomodar la entrada de nuevos funcionarios a las necesidades de servicio que vayan surgiendo.

**Asignación de los empleados públicos a las distintas funciones.** Incluirá procesos de determinación de cargas de trabajo y de análisis de coste-beneficio.

**Determinación de retribuciones e incentivos.** Basados en criterios como el nivel de responsabilidad del puesto desempeñado y la calidad y cantidad del trabajo. Dentro de este apartado deben incluirse los procesos que garanticen la carrera profesional de los empleados público de la Administración tributaria.

**Administración económico-financiera.** Incluirá la gestión de todos los ingresos y gastos públicos de la Administración tributaria y la contratación de obras y servicios. Estos procedimientos, basados en la Leyes que sobre contratación rijan en el país, deben estar adaptados a la Administración tributaria, definiendo aspectos claves como la autoridad competente para autorizar un gasto, la composición y funcionamiento de los órganos de valoración y selección de ofertas y los criterios de adjudicación.

**Aspectos comunes a los procedimientos tributarios.** Como se ha apuntado anteriormente, los procedimientos tributarios son muy variados y dirigidos a distintos fines. No obstante, en todos ellos pueden distinguirse aspectos comunes. A continuación, se exponen algunos de ellos:

**Formas y plazos de iniciación del procedimiento.** El procedimiento identificará su forma de iniciación, es decir si se va a iniciar de oficio mediante un acto o comunicación de la Administración, mediante solicitud del contribuyente, o mediante ambas formas. Igualmente se regulará el plazo para iniciarse y lo efectos que pueda producir el que no se inicie en dicho plazo.

**Desarrollo del procedimiento.** Incluirá todas las actuaciones y fases del procedimiento, identificando que actuaciones tienen efectos jurídicos y cuales son consideradas de mero trámite. Se determinarán el contenido de cada actuación o fase, así como el plazo para efectuarlas, incluyéndose en muchos casos,

la fase en que se ponga en conocimiento del contribuyente las actuaciones practicadas y las pruebas obtenidas, con carácter previo a la resolución que se adopte

**Resolución del procedimiento.** Deberá comprender:

- El contenido básico del acto que da lugar a la finalización del procedimiento.
- El órgano o autoridad competente para dictarlo.
- El plazo máximo en el que, desde el inicio del procedimiento, debe dictarse y notificarse la resolución.
- Los efectos jurídicos que va a desarrollar el acto administrativo o, en su caso, los efectos jurídicos previstos en caso de que no se resuelva en los plazos establecidos para los procedimientos iniciados a instancia de los contribuyentes.
- Los recursos que puedan plantearse contra la resolución.

**Separación de funciones.** En todos los procedimientos, debe de haber una segregación de funciones entre los funcionarios encargados de su instrucción y tramitación y los funcionarios, órganos o autoridades que deben adoptar la resolución final del procedimiento.

Los funcionarios, órganos o autoridades competentes, tanto para la instrucción de los procedimientos como para su resolución, deberán determinarse por los órganos directivos de cada centro o unidad, en relación con criterios orgánicos, funcionales o territoriales.

**Caducidad, prescripción y sobreseimiento.** La caducidad se produce cuando, una vez iniciado un procedimiento, hay inacción de la administración por un determinado plazo y por causas no imputable al contribuyente. El procedimiento debe indicar cuales son los efectos jurídicos de la caducidad.

Igualmente, se deben determinar los plazos y circunstancias que, por inacción del contribuyente (por ejemplo, faltar a una comparecencia o la no presentación de determinada documentación requerida por la Administración tributaria), determinen el sobreseimiento de solicitudes y procedimientos en general iniciados a instancia del interesado.

Del mismo modo, se deben establecer los plazos y circunstancias que, a partir de los cuales, determinen la imposibilidad de iniciar un procedimiento, ya sea de oficio o a instancia del interesado.

**Notificación de las resoluciones.** El procedimiento debe determinar la forma en que se produce la notificación de los actos, y las consecuencias jurídicas que tienen, tanto las notificaciones defectuosas, como el rechazo por el contribuyente a ser notificado.

**Monitorización.** Que permita conocer el estado de tramitación de los expedientes por oficinas, empleados responsables. Para que se facilite el control directivo

## 11.3. La automatización de los procesos y procedimientos en la administración tributaria

Las líneas anteriores se han dedicado al concepto y los tipos de procedimientos tributarios. Hemos visto también la línea difusa que separa los conceptos de procedimiento y de proceso. A estos efectos en el ámbito tributario podemos identificar como procesos aquellas actuaciones de estructuración y homogenización de la información, de análisis y contraste de las distintas bases de datos, y sus resultados pueden incidir en una parte o en la totalidad de un procedimiento, o ser de carácter interno o preparatorio para la toma de decisiones.

La automatización de los procesos o procedimientos tributarios implica la realización de tres actuaciones fundamentales.

La primera de ellas consiste en identificar todos y cada uno de los procedimientos que constituyen el contenido de la actuación de la administración tributaria.

La segunda consiste en el estudio pormenorizado de cada procedimiento, elaborando un catálogo de todos ellos, estableciendo un protocolo detallado de cada una de las actuaciones que deben realizarse, el orden de las mismas, los plazos establecidos para realizar cada una de las fases y para la conclusión total del procedimiento, la información al contribuyente, los impresos, así como la competencia de los órganos que intervienen en cada una de ellas, que generalmente estará basada en criterios jerárquicos, territoriales o por razón de cuantía.

La tercera consiste en el diseño de aplicaciones informáticas específicas para cada procedimiento, que permitan la gestión automatizada de los mismos.

Se exponen a continuación algunas de las principales ventajas que, para la gestión tributaria, aporta la automatización de procesos y procedimientos:

### **Eficacia y eficiencia en la actuación administrativa**

La automatización de las fases de los procedimientos permite acortar los plazos de tramitación, aumentar el número de actuaciones practicadas, incrementando la recaudación y reducir los costes operativos de gestión. A título de ejemplo, se puede destacar el importante ahorro de costes que, para determinadas administraciones tributarias, ha supuesto las notificaciones telemáticas de actos y resoluciones. En definitiva, permite mejorar los resultados y reducir los costes.

### **Mantenimiento, actualización y explotación de las bases de datos**

La administración tributaria se nutre de la cantidad ingente de datos. En unos casos son aportados por los contribuyentes a través de sus obligaciones fiscales o a través de su deber de información sobre operaciones con transcendencia fiscal. En otros casos se aportan por terceras personas u organismos públicos o profesionales públicos, como por ejemplo la Seguridad Social, las autoridades aduaneras, los registros públicos, notarios, registradores, etc.

La automatización de toda esta información permite tener un conocimiento actualizado de los obligados tributarios y del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, así como de sus relaciones con otras personas o entidades y, en definitiva, de su perfil de riesgo fiscal, posibilitando la toma de decisiones.

### **Reducción de trabajos manuales y burocráticos**

La automatización optimiza el desempeño de los empleados públicos, pudiendo reasignar los recursos humanos de funciones repetitivas a otras más especializadas que impliquen análisis y toma de decisiones y que, en definitiva, aporten un mayor valor añadido. Esta cuestión es importante, a la vista del importante descenso del número de empleados públicos que están experimentando algunas administraciones tributarias.

### **Aumento de la productividad de los empleados públicos e incentivación**

La automatización de la información y de los procedimientos, posibilita que se puedan iniciar un mayor número de actuaciones fiscales, acortando los plazos de los procedimientos. Esto permite aumentar la productividad de los funcionarios y redistribuirlos en función de la carga de trabajo. Así como motivar económicamente a los funcionarios en función del rendimiento medido por el número de expedientes finalizados o los ingresos.

### **Mejora de los procedimientos de asistencia al contribuyente**

Una de las funciones esenciales de la administración tributaria es fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

La automatización de los procedimientos, la puesta a disposición, en soporte telemático, de productos de ayuda para la presentación de sus declaraciones, así como las facilidades de pago telemático y de consulta de la situación de sus expedientes, incentiva el cumplimiento voluntario y mejora la relación con los contribuyentes.

### **Trazabilidad de las actuaciones**

La tramitación telemática de los expedientes permite conocer, desde su inicio hasta su fin todas las actuaciones realizadas en el mismo, en qué momento se han realizado y por quien.

Cuestión muy importante relacionada con la trazabilidad es la formación del expediente electrónico.

La automatización de los procedimientos tiene, como producto adicional, la formación de un expediente electrónico, en el que, de forma estructurada, se recogen todos los trámites realizados, documentos emitidos por la Administración documentos aportados por el contribuyente, resoluciones y recursos contra las resoluciones.

Todos los documentos y notificaciones emitidas por la Administración quedan incorporadas al expediente electrónico de forma unívoca y sin posibilidad de modificación. Igualmente, se vinculan al expediente electrónico la documentación aportada por los contribuyentes en el expediente, a través del registro electrónico, aportando seguridad jurídica.

## **Transparencia y seguridad jurídica**

El uso de procedimientos estructurados y de documentos homogéneos para cada tipo de procedimiento, así como la utilización de la firma electrónica, impiden el uso de formularios distintos y con firmas manuales, y aporta transparencia y seguridad jurídica a los contribuyentes, a la vez que restringe la arbitrariedad de los empleados públicos, reduciendo la posibilidad de que realicen actuaciones o conductas irregulares o no deseadas.

## **Uniformidad y unificación de criterios en todas las actuaciones**

Para tratar a los contribuyentes independientemente del ámbito espacial y del funcionario encargado. A modo de ejemplo, la unificación de criterios en el procedimiento sancionador.

## **Delimitación del ámbito de trabajo a cada empleado público**

La gestión telemática de los procesos y procedimientos permite asignar, a cada empleado público, puntos de control informáticos específicos en relación con las tareas que realiza, su dependencia orgánica o territorial y su nivel de responsabilidad. De esta forma los empleados públicos solo podrán gestionar expedientes, o parte de los mismos, dentro del ámbito que se les haya asignado el superior jerárquico competente.

Permite de una forma casi instantánea, ampliar o restringir dicho ámbito cuando las circunstancias lo exija, constituyendo una importante herramienta para ejercer el control directivo.

## **Gestión de usuarios y control de accesos a las bases de datos y a los expedientes**

En primer lugar, juega un papel muy importante la gestión de las autorizaciones que se puedan conceder a los funcionarios, limitándose en razón del ámbito de una determinada oficina y unido al procedimiento/fase concreta en el que desempeñe su trabajo.

En segundo lugar, la gestión informatizada provoca el registro informático de todos los accesos de cada empleado público a los expedientes, aplicaciones informáticas y bases de datos, dejando constancia de la fecha, hora, número de accesos y el contexto en el que se producen.

Mediante aplicaciones específicas diseñadas a tal efecto, que analicen los accesos, los comparen con estándares e introduzcan variables de riesgo, se puede obtener, de forma puntual, información sobre accesos incoherentes o irregulares, a datos o expedientes de empresas o entidades que pudieran no estar relacionadas con el trabajo asignado al funcionario o que se refieran a información fiscal del propio funcionario, de familiares o empresas relacionadas con él.

Con base en dicha información, y en función de la posible gravedad de los hechos, se puede solicitar justificación al funcionario o servir de inicio a un procedimiento de investigación más profundo.

En definitiva, el control de accesos constituye una importante herramienta para la prevención y detección de conductas irregulares.

## **La monitorización permite la mejora de los resultados obtenidos por la organización**

La automatización permitirá el seguimiento de resultados facilitando información a tres niveles:

- Para el desarrollo del control directivo por los responsables directos del procedimiento, permitiendo un conocimiento a tiempo real del estado de desarrollo y evolución de los procedimientos, de la consecución de los objetivos asignados a la unidad o servicio, y la detección de posibles irregularidades en la tramitación de los mismos.
- Para la alta dirección de la organización, permitiéndoles verificar si los resultados que se están obteniendo se alinean con los objetivos estratégicos previstos.
- Para los órganos especializados de control interno, facilitando un conocimiento más preciso de la actividad de los distintos centros o departamentos, pudiendo analizar las posibles deficiencias en el control interno y anticiparse a proponer medidas de corrección.

## **Mejora de la auditoría y el control interno**

Según COSO el Control Interno es un proceso llevado a cabo por los órganos de gobierno, la dirección y el resto del personal de una organización, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de aseguramiento razonable para la consecución de los objetivos relativos a las operaciones, a la información y al cumplimiento.

El control interno es, por tanto, un proceso realizado por personas que se puede adaptar a la estructura de cada organización. El desarrollo de un modelo de madurez (al ser un proceso) no es estático y se puede adaptar a la diversidad del sector público.

Recientemente COSO ha publicado el Marco Integrado de Control Interno que es una guía para diseñar, implementar, desarrollar, y evaluar la efectividad del control interno que tiene cinco componentes: Entorno de Control, Evaluación de Riesgos, Actividades de Control, Información y Comunicación y Supervisión.

## **Requisitos para la automatización de los procedimientos**

Se exponen algunos de los requisitos y características que debe cumplir la Administración tributaria para abordar con éxito automatización de los procedimientos.

## **Fuerte y consistente soporte tecnológico e informático**

Para poder realizar una automatización de los procesos es necesario disponer de un potente sistema informático centralizado con una red de comunicaciones que permita conectar todas las oficinas de la organización con el objetivo de que todos los empleados trabajen sobre una base de datos única y conozcan, estén formados y trabajen con los nuevos procedimientos informatizados, y que no se permita bajo ningún concepto actuaciones manuales que no queden registradas en el sistema informático.

Por otro lado, es absolutamente necesario el análisis, desarrollo e implementación de unas aplicaciones informáticas a medida que soporten estos nuevos procedimientos automatizados de gestión y que sean fiables. Se necesita por tanto recursos humanos tanto de la Administración tributaria (funcionarios) o

personal externo que tengan conocimientos informáticos y también tributarios para llevar a cabo los desarrollos informáticos que precise la automatización y su mantenimiento en el tiempo (realización de los cambios necesarios), para adaptarlos a los posibles cambios normativos u otro tipo de mejoras. Se necesitan, por tanto, inversiones en hardware y software y en recursos humanos especializados propios o contratados con empresas externas pero tutelados por la Administración tributaria.

Todo ello bajo un Plan Informático a desarrollar en varios años, en el que se estudie el tipo de base de datos, lenguajes de programación análisis funcional, personal necesario, desarrollo, pruebas y presupuesto total de ejecución.

### **Necesario cambio cultural en la administración**

Siendo la anterior cuestión muy importante, no es la más crítica al abordar un proceso de automatización de la Administración tributaria. La automatización constituye un verdadero cambio cultural de la Administración, que implica el estudio y análisis para la redefinición de procedimientos, debiendo abordarse las cuestiones con una perspectiva multidisciplinar, un mayor enfoque hacia la transparencia y al servicio al ciudadano, así como el abandono, por los empleados públicos, de funciones y tareas que venían realizando durante mucho tiempo, para trabajar en otras en entornos distintos.

### **Innovación en la formación de los empleados públicos**

Relacionado con la cuestión anterior, se debe tener en cuenta que los procesos de automatización, digitalización y administración electrónica deben ir acompañados con actuaciones de formación de los empleados públicos en el uso de nuevas tecnologías y en el conocimiento de la tramitación de expedientes en soporte informático, siendo conveniente la elaboración de un plan de formación tanto presencial como on-line. Así como la implantación de canales de resolución de incidencias que se puedan producir. Al igual que ocurre con los contribuyentes, en los que puede producirse lo que se denomina “la brecha digital”, cuando se implanta de forma muy rápida la administración electrónica sin tener en cuenta la realidad sociológica y económica de la sociedad, del mismo modo puede ocurrir con los empleados públicos.

La implantación de la automatización y la digitalización, y en definitiva de la administración electrónica, hacen que, en buena parte, funciones consideradas clásicas, pasen a tener una menor importancia. A título de ejemplo, se pueden mencionar las funciones de grabación de declaraciones, de registro presencial de documentos o de telefonista.

Todas estas funciones, en la medida en que no sean necesarias, pueden reciclarse a tareas de asistencia e información tributaria. Para ello es necesario actuaciones de formación preferentes para los colectivos afectados.

### **Capacidad de respuesta e innovación ante cambios en los procedimientos**

Otra de las cuestiones que hay que tener en cuenta es la capacidad de respuesta de la organización ante cambios en los procedimientos derivados de las modificaciones, tan habituales, que se producen en las normas tributarias. La organización debe ser lo suficientemente ágil pesara adaptar el procedimiento y las aplicaciones informáticas que lo soportan a los nuevos requerimientos legales. Esto implicará una relación continua entre las unidades gestoras y las unidades de desarrollo informático de la organización.



Se parte de una buena documentación de las aplicaciones informáticas que sustentan los procedimientos que nos permitan conocer cómo funcionan e interactúan los programas, con objeto de poder efectuar las modificaciones, nuevos controles, validaciones, tablas que sean necesarias para adaptarlas a los cambios que se vayan produciendo en los procedimientos.

## 11.4. Conclusiones

Las iniciativas tendentes a la automatización de los procesos o procedimientos tributarios implican importantes tareas para las administraciones tributarias para identificar, estudiar pormenorizadamente cada uno de ellos y diseñar aplicaciones informáticas que permitan su implementación.

Estas tareas proporcionan un amplio conjunto de ventajas que contribuyen a alejar y prevenir los entornos corruptos, las posibilidades de corrupción al tiempo que permiten alcanzar los objetivos de las organizaciones tributarias con mayor eficacia y eficiencia.



# Capítulo 12

## INSTRUMENTOS DE CONTROL (II) Actuaciones Preventivas sobre Procesos de Alto Riesgo

*Carlos Cornejo y José Alberto Pérez*

### 12.1. Introducción

El aumento de la preocupación por la corrupción y el fraude resulta común en los ciudadanos de un mundo globalizado. La exigencia social de transparencia y ética deben impregnar la acción de las administraciones públicas y, en especial, el desempeño de la administración tributaria. La cooperación internacional en las investigaciones y la potencia del mensaje de cambio de organizaciones como la European Anti-Fraud Office, Transparency International, el CIAT o la OCDE hacen que se adopten políticas e iniciativas que promueven una cultura ética.

El fraude y la corrupción originan incalculables pérdidas de ingresos a las administraciones públicas además de un enorme daño reputacional. En el caso de las administraciones tributarias, responsables de la aplicación del sistema fiscal de los países a los que sirven, el compromiso con la aplicación estricta de la legalidad y el cumplimiento resulta un deber inexcusable.

Los casos de corrupción y fraude llevan a una pérdida de confianza y, el análisis de sus causas señala los fallos en el control interno y en la gestión de riesgos. Las páginas que siguen se dedican a las actuaciones preventivas en las distintas áreas de actividad de las administraciones tributarias y con relación a su desempeño financiero.

En este sentido, es interesante profundizar el análisis e identificación de los procedimientos de más alto riesgo para permitir la implementación de medidas preventivas a los que dedicamos este Capítulo específico. Otros Capítulos de este Manual examinan con detalle los aspectos de COSO III y la dinámica de la gestión de riesgos.

### 12.2. Procedimientos de alto riesgo

El fraude y la corrupción aparecen en relación con las conductas irregulares de los empleados en procesos de alto riesgo, que pueden ser identificados como aquellos en los que se producen tanto salidas del erario público como cuando se minoran los ingresos o derechos de la hacienda pública. En este tipo de procesos, cuando se realiza el riesgo, el impacto reputacional en la organización es muy alto.

En el desempeño de una administración tributaria podemos señalar como procesos de alto riesgo los de devoluciones, acuerdos en la finalización de actuaciones inspectoras, aquellos procesos y actos en

los que se produce mediación o conciliación, acuerdos por los que se reconocen beneficios fiscales o se establecen las bases impositivas sobre las que se aplicarán las obligaciones futuras, procesos de gestión en los que la manipulación de la tramitación sirva para una modificación de plazos que pueda conducir a una caducidad o prescripción de las actuaciones.

También se debe hacer una mención especial a la fiabilidad de la información económico-financiera que se registra en la contabilidad y a la legalidad y seguridad de los procedimientos de contratación en los que la Administración tributaria actúa en el papel de organización contratante de bienes y servicios, necesarios para la provisión de medios necesarios en su desempeño.

Las buenas prácticas internacionales en la gestión eficaz de riesgos señalan la idoneidad de la aplicación de medidas preventivas en la gestión de procesos de alto riesgo.

Hay una serie de elementos comunes al control interno que constituyen la base de las actuaciones preventivas en procesos de alto riesgo:

1. Utilización de manuales de procedimientos obligatorios y que se reflejen adecuadamente en los procesos digitales que los implementan. Todo procedimiento desencadena una serie de trámites que permiten alcanzar un acuerdo administrativo que finaliza el procedimiento.
2. El sistema de información se diseñará con los controles integrados en la gestión de tal forma que se garantice y se pueda monitorizar el cumplimiento de la legalidad, la eficacia y la eficiencia.
3. Se ha de proporcionar garantía en la trazabilidad de las acciones realizadas por los actuarios de la administración. Tan importante como recoger el dato de un trámite del procedimiento es quién lo realiza y que dispone de la competencia y los permisos de acceso adecuado para dicha actuación.
4. Segregación de funciones entre los diferentes empleados que intervienen en los procedimientos y procesos. En una inspección fiscal existirán figuras diferenciadas para el instructor, el responsable del acuerdo de finalización, una unidad técnica de revisión que garantice la calidad de forma independiente. En un procedimiento de devolución el gestor será diferente de quién acuerda el abono y, a su vez, de quién ordena el pago.
5. La utilización intensiva de las tecnologías de la información. Las herramientas de tratamiento de grandes volúmenes de información de diferentes fuentes combinadas con las de analítica avanzada de datos, permiten ofrecer una imagen completa de contribuyentes y empleados, así como de las relaciones que se establecen entre las figuras jurídicas, personas, activos y cuentas bancarias.
6. Establecimiento de controles sobre relaciones que eviten el conflicto de intereses y minimicen el riesgo de fraude y corrupción. Para ello se analizarán, en un período de al menos tres años, las relaciones entre el propio obligado sujeto a procedimientos de control, el conjunto de personas que integran el entorno personal y familiar del propio obligado, el conjunto de entidades o personas que se relacionan con el obligado tributario y constituyen su entorno patrimonial y económico-empresarial y los actuarios intervinientes en los procedimientos de alto riesgo.

7. Se han de establecer, para un seguimiento permanente, indicadores sobre modificaciones de las cuentas bancarias de los obligados tributarios con el objeto de procurar la detección de relaciones que tenga en cuenta los actuarios intervinientes en los procedimientos previos de gestión tributaria y que puedan estar relacionados con los titulares de dichas devoluciones. Se trata de evitar desviar las devoluciones o intervenir en aquellas en las que existe un conflicto de intereses en base a posibles relaciones entre los titulares de una devolución y los titulares de la cuenta bancaria en que se produce la misma.
8. Una administración digital supone el diseño de procesos y procedimientos digitales, la utilización de expedientes electrónicos y la asociación de información estructurada con aquella proveniente de todo tipo de fuentes como pueden ser internet o las redes sociales.
9. La relación con los obligados tributarios es multicanal. En este entorno, una medida disuasoria del fraude es facilitar el acceso de todos los obligados tributarios a la información disponible sobre ellos reduciendo el riesgo de su manipulación por empleados desleales.
10. El diseño de los controles informáticos y su aplicación en los procedimientos tributarios permiten una gestión proactiva y dinámica de los riesgos. Un caso que sirve de ejemplo es el tratamiento del IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido) realizado por la Agencia Tributaria española a través del sistema denominado Suministro Inmediato de Información. Se aplican diferentes controles en la devolución y compensación del IVA identificando el nivel de riesgo del obligado tributario de forma automática al estar incluido en un registro especial y con una relación mensual automatizada, en base al historial de cumplimiento del obligado. Este tratamiento automático con base en riesgos tiene, entre las causas de su adopción, la disminución de la probabilidad del riesgo de fraude o corrupción asociado a dichas devoluciones.

Con base en la experiencia en diferentes administraciones y en el ámbito de la auditoría interna, presentamos a continuación una serie de casos concretos y medidas preventivas específicas en relación con las caducidades en los procedimientos de gestión tributaria, las devoluciones de impuestos, los riesgos potenciales en relación con los plazos, la segregación de funciones como medida preventiva más adecuada en el procedimiento de fiscalización y las medidas de esta misma naturaleza en relación con la selección de contribuyentes en el marco de las actuaciones inspectoras o de fiscalización.

### **Procedimientos de gestión y caducidades**

La normativa desarrollada en los códigos tributarios establece un plazo máximo de duración de los procedimientos como pueden ser los de verificación y comprobación de datos. Transcurrido el mismo, se produce la caducidad del procedimiento.

Dicha caducidad no tiene como consecuencia la prescripción de los derechos de la administración tributaria. Los documentos y elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento conservan su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

Esta situación justifica establecer un sistema de control periódico y automatizado que permita identificar la paralización de la comprobación de declaraciones tales como las caducidades y el reinicio de comprobaciones.

La utilización preferente de canales de comunicación digitales sirve para evitar las inconsistencias en las relaciones administración contribuyente. Su utilidad fundamental es disponer de un soporte documental de dichas relaciones, permite la transparencia y evita la posibilidad de venta de información sensible o de ofertas de tratamientos diferenciados por empleados desleales.

## Devoluciones de ingresos

La tramitación de devoluciones de ingresos entraña un alto riesgo, en especial si pueden producirse al margen de un sistema informático corporativo centralizado con un procedimiento diseñado con adecuados controles.

En algunos casos como pueden ser las exenciones motivadas por relaciones internacionales, regímenes especiales de no residentes, procedimientos transitorios, devoluciones de ejercicios cerrados o como consecuencia de la litigiosidad en la resolución de recursos en una materia concreta, se han de desarrollar opciones en un sistema corporativo que permitan un tratamiento flexible y ágil de devolución sin menoscabo del control.

Los elementos de control en el diseño y desarrollo de un sistema de tramitación de devoluciones son:

- Disponer de una norma clara del procedimiento de devoluciones y, en su caso, sobre cada tipo de tramitación de existir varios. No es igual el tratamiento de una rectificación de una autoliquidación con derecho a devolución, que una compensación entre el mismo o distintos tipos de impuestos o una devolución de ingresos indebidos.
- Elaborar un catálogo de tipos de devolución que desencadenará el proceso específico de cada tipo.
- Conformar un expediente electrónico que contenga la solicitud, documentación aportada, requerimientos, comunicaciones y notificaciones, así como el acuerdo de devolución. Permitirá la aplicación de un proceso digital enmarcado en un sistema con control de accesos y gestión de las identidades de los actuarios intervinientes en el procedimiento.
- Control de duplicidades y de la información sustantiva de la devolución. Entre otra, la procedencia respecto del tributo que la motiva, la posibilidad de compensación con otro tributo, de la personalidad del sujeto pasivo que accede a la misma y de los datos bancarios para su efectividad. Aspecto de gran importancia, recabando su certificación ante la duda.
- Integración de la información de las devoluciones con las correspondientes aplicaciones gestoras de los tributos.
- Integración del control de segregación de funciones en el procedimiento digital.
- El instructor o gestor del procedimiento de devolución será distinto de quién ostente la competencia para el acuerdo y éste, a su vez, diferente de quién puede ordenar el pago de la devolución.
- Antes del pago se debe comprobar la titularidad de la cuenta bancaria en la base de datos, requiriendo el certificado oportuno de titularidad en el caso de dudas o cuando se indique una cuenta diferente a la del origen del ingreso.
- Automatizar el cálculo de los intereses legales por demora para su inclusión automática en la orden de pago.
- Establecer un sistema de retroacción para devoluciones erróneas.

## Actuaciones inspectoras: segregación de funciones, riesgo de plazos y selección de contribuyentes

La primera medida preventiva para la reducción del riesgo de comportamientos irregulares en la aplicación de los procedimientos de control y actuaciones inspectoras es la segregación de funciones.

Por ello es práctica habitual que el diseño del procedimiento asigne competencias a diferentes perfiles, unos estarán encargados de las actuaciones de instrucción del expediente, para la función de supervisión se dispondrá una competencia asignada a un coordinador, oficina técnica o secretaría administrativa y habrá un tercer perfil que corresponderá al responsable que suscriba el acuerdo final de liquidación o determinación fiscal. En el mejor de los casos, debe existir una dependencia independiente que sea responsable de la revisión de calidad para obligados y sectores de alto riesgo.

La regulación de los plazos de las actuaciones inspectoras debe realizarse con el objeto de proporcionar seguridad jurídica, reducir la conflictividad tributaria y simplificar el procedimiento, permitiendo que los obligados tributarios conozcan el desarrollo y fecha previsible de finalización de la actuación y que el equipo inspector tenga un marco temporal en el que instruir su actuación. Una unidad técnica independiente debe aportar una revisión de calidad y legalidad de la misma previa a su finalización.

Entre los riesgos asociados al incumplimiento del plazo legal de duración de las actuaciones inspectoras encontramos: la posibilidad de prescripción, la no exigencia de los intereses legales de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento, la posibilidad de presentación de declaraciones extemporáneas.

Con el objeto de lograr la eficiencia de las actuaciones resulta pertinente establecer un análisis sistemático que considere la probabilidad de materialización de los diferentes riesgos señalados.

En la metodología de análisis, se distinguirán las siguientes partes:

1. Un control general que permita comparar los tiempos globales de tramitación desde la fecha de comunicación de inicio de actuaciones hasta la fecha de notificación de la liquidación/determinación resultado de las actuaciones inspectoras.
2. Comparativa del plazo de actuaciones con los plazos reglamentados y con los valores medios del correspondiente departamento/unidad. Uno de los controles a sistematizar está en relación con la detección de la posible existencia de riesgos en los trámites previos al inicio de la instrucción de los expedientes y, en su caso, su materialización en la prescripción de períodos relativos a conceptos tributarios objeto de regularización inspectora.

La adecuada selección de contribuyentes para control es un proceso de la máxima importancia para el desarrollo del procedimiento inspector. No sólo por el condicionante que supone para la eficacia de las actuaciones, sino también para la de los programas de actuación y el cumplimiento de los ámbitos prioritarios y directrices que forman parte de la planificación estratégica y operativa de la administración tributaria en el área de control del fraude.

En muchos casos, la selección y posterior inclusión de un contribuyente en un plan de inspección es de carácter reservado y confidencial, de tal forma que éste no tiene por qué ser objeto de conocimiento ni notificación al obligado tributario.

Esta circunstancia conlleva que el único sistema efectivo de supervisión sobre la adecuación del proceso de selección recaer y depende de los sistemas de control directivo o interno establecidos. Debe realizarse con criterios de riesgo y con la ayuda de un sistema de analítica avanzada de datos que señalan una pauta evolutiva hacia la eficacia y la precisión en la detección de riesgos fiscales susceptibles de regularización.

Se debe facilitar su seguimiento a través de una aplicación informática corporativa, permitiendo el control, supervisión y seguimiento de su ejecución.

Cualesquiera que sean los orígenes y los medios de selección empleados, la inclusión de un obligado tributario requerirá de una decisión confirmatoria expresa por parte de un responsable de equipo de inspección, lo cual contribuye a reforzar la seguridad jurídica del obligado tributario y a asegurar la eficacia, oportunidad y acierto de la selección realizada.

Una vez expuestas las medidas preventivas que con carácter general pueden implementarse en relación con los procedimientos tributarios y examinadas algunas medidas concretas, las siguientes líneas las dedicamos a los procedimientos de alto riesgo en relación con el desempeño financiero de las administraciones tributarias.

### **Procedimientos de alto riesgo en la gestión económico-financiera**

En todos los países de nuestro entorno la actividad económico-financiera del sector público ha experimentado importantes cambios a lo largo de los últimos años, con el fin de dar respuesta a una realidad caracterizada por el crecimiento de esa actividad económico-financiera, el aumento de la complejidad de las funciones del sector público y el proceso masivo de desconcentración y descentralización de la gestión. En este contexto en el que se desenvuelve el área económico-financiera del sector público existen dos ámbitos especialmente críticos para el buen funcionamiento de cualquier organización administrativa: La fiabilidad de la información económico-financiera que se registra en la contabilidad y la legalidad y seguridad de los procedimientos de contratación.

#### **La fiabilidad de la información económico-financiera que se registra en la contabilidad**

En relación con primero de los ámbitos señalados, cabe decir que la correcta utilización de los medios tecnológicos es un elemento esencial para garantizar la fiabilidad de la información económico-financiera que se registra en la contabilidad.

En el ámbito del sector público, las tecnologías de la información -TIC- han sido un elemento clave para la modernización de la Administración, de modo que sus aportaciones han contribuido a la construcción de una administración más ágil y transparente. Las TIC son una herramienta fundamental a la hora de facilitar la difusión de la información económico-financiera pública a todos los ciudadanos.

Pero además de lo anterior, los órganos públicos en la actualidad generan actos administrativos por medio de los sistemas informáticos, utilizando tecnologías como el certificado o la firma electrónica, de forma que gran parte de la gestión ordinaria se lleva a cabo por vía telemática y también se rinden las cuentas a los órganos de control por esa misma vía.

En consecuencia, en las administraciones tributarias, como en la mayoría de las organizaciones públicas, la fiabilidad de la información descansa en la garantía de que las salidas de información de las aplicaciones



informáticas que se vuelcan en la contabilidad sean coherentes con las entradas de información que se producen en las mismas.

En este punto, un aspecto absolutamente determinante del control interno es garantizar esa fiabilidad. En consecuencia, un buen sistema de control interno debe garantizar que se realizan con regularidad auditorías orientadas a verificar la integridad y fiabilidad de los datos transferidos desde los sistemas informáticos a las aplicaciones contables.

Además, el control interno debe poner especial énfasis en la seguridad de los sistemas de información, habida cuenta de las múltiples connotaciones de la seguridad informática en aspectos tales como la autenticidad, confidencialidad e integridad de la información.

Ahora bien, para abordar todos estos trabajos es preciso contar con equipos de personas con formación auditora en la materia económico-financiera y también en la disciplina informática. Además, dada la velocidad a la que evoluciona cualquier aspecto relacionado con las tecnologías de la información, el personal dedicado a estas tareas debe estar en permanente formación.

Pero no sólo es importante que el control interno asegure la correcta y adecuada utilización de las TIC como elemento clave en la elaboración de la contabilidad.

Con carácter general, para garantizar la fiabilidad de la información económico-financiera registrada en la contabilidad, deben ponerse en práctica los siguientes elementos básicos del control interno:

- La administración tributaria debe disponer de una documentación descriptiva de las distintas transacciones que puedan afectar a los estados financieros. Es decir, la organización debe elaborar unos manuales de procedimientos y mantenerlos debidamente actualizados.
- La administración tributaria debe disponer de los mecanismos pertinentes que garanticen la idoneidad del personal que trabaja en el área económico-financiera.
- Debe existir un sistema claro y detallado de asignación de responsabilidades y de autorizaciones para realizar las operaciones y registros adecuados en el área económico-financiera y, finalmente,
- La organización debe disponer de un control financiero razonable sobre los activos, pasivos, ingresos y gastos.

En definitiva, la administración tributaria debe disponer de un sistema de control interno que garantice que están debidamente descritos y documentados los flujos de actividades y controles de los distintos tipos de transacciones que puedan afectar significativamente a los estados económico-financieros.

Además, deben estar definidos y ser efectivos los programas de formación y actualización periódica para el personal que prepara y revisa la información financiera y, en particular, debe existir personal específico encargado de definir y mantener actualizados los criterios contables, así como de resolver las posibles dudas o conflictos derivados de su interpretación.

Estos elementos fundamentales en el control interno deben, a su vez, respetar otros dos elementos necesarios cuando la actividad económico-financiera se desarrolla en un organismo público como es la administración tributaria.

En concreto, los sistemas contables deben prestar una especial atención a que todas las transacciones financieras que se registren en la contabilidad son compatibles con los límites y exigencias del presupuesto público de la organización. Además, la normativa de los procedimientos contables debe estar siempre supeditada al cumplimiento de las leyes y demás normativa reguladora de la actividad económico-financiera pública.

Por último, los órganos públicos tienen la responsabilidad de mantener un sistema de información contable que permita generar, utilizar y comunicar la información necesaria para rendir cuentas ante el Parlamento, ante los diferentes órganos de control y ante la sociedad.

### **La legalidad y la seguridad de los procedimientos de contratación**

La contratación pública supone en todos los países de nuestro entorno un elevado gasto que puede oscilar entre el 15% y el 20% del PIB. En consecuencia, la importancia del gasto público en contratación, tanto en la vertiente económica como en la social, exige prestar una especial atención a la correcta utilización de los fondos públicos que se destinan a la prestación de bienes y servicios públicos a través de la contratación.

Un primer aspecto de carácter general que conviene resaltar es que los modelos tradicionales de control interno y externo del gasto público existentes en diversos países no disponen de una regulación suficiente que facilite una adecuada coordinación entre los distintos órganos de control, de forma que no sólo se producen duplicidades en los controles realizados, sino también espacios vacíos en los que ningún órgano ejerce el control.

De hecho, parte de las carencias mostradas en los últimos años para prevenir los casos de mala utilización de los recursos públicos focalizados en el ámbito de la contratación han sido el resultado de un ejercicio atomizado del control, sin una visión integral del mismo, que ha permitido detectar irregularidades de forma aislada, pero no ha podido identificar la existencia de un verdadero fraude.

Por tanto, un primer aspecto que se debería considerar en todas las organizaciones públicas, incluidas las administraciones tributarias, sería la necesidad de reforzar los mecanismos de coordinación entre todos los órganos que realizan controles en materia de contratación.

Una mayor coordinación entre los diferentes órganos de control facilitaría una detección temprana de la posible utilización indebida de la normativa vigente en materia de contratación pública, impidiendo malas prácticas como el fraccionamiento del gasto a través de la utilización indebida de los contratos menores, los modificados de obra no justificados o un excesivo peso de los criterios subjetivos en los pliegos de condiciones.

Además de lo anterior, en cualquier organización pública, y por supuesto también en la administración tributaria, existen al menos tres factores esenciales que se deben priorizar para garantizar una buena gestión de la contratación y sobre los que el control interno debe prestar especial atención.

En primer lugar, la existencia de una adecuada estructura organizativa de los órganos de contratación. En concreto, los diversos órganos de contratación que operen dentro de la misma organización deben tener sus competencias asignadas de forma clara y actuar de manera homogénea dentro de los distintos niveles orgánicos. En este aspecto, la segregación de funciones es un elemento clave para la correcta gestión de la contratación. Las principales funciones del proceso de contratación, como son la aprobación, la

adquisición, el registro y la custodia de los bienes adquiridos deben realizarse por distintas personas de la organización.

En segundo lugar, debe existir una adecuada planificación y un control anual de la ejecución de los planes de contratación que garantice que los gastos en adquisiciones son los que realmente necesita la organización y que existen los recursos presupuestarios necesarios para hacer frente a los mismos.

Por último, debe existir un elevado nivel de coordinación entre todos los órganos de contratación que operan a diferentes niveles dentro de la misma organización, de modo que la información sea completa y fluida para garantizar la correcta toma de decisiones sobre las compras que se deben realizar. La falta de coordinación o la falta de instrucciones internas suponen grandes riesgos de pérdida de eficiencia en aspectos como la consecución de los mejores precios e incluso riesgos significativos de incumplimiento de las normas reguladoras de la contratación.

De acuerdo con lo anterior, los principales riesgos derivados de la contratación que pueden producirse en la administración tributaria son los siguientes:

- Inadecuada estructura organizativa de los órganos de contratación. Es decir, falta de una asignación clara de las competencias asignadas a las diferentes personas que participan en el proceso de contratación y, en particular, inexistencia de una correcta segregación de funciones.
- Inadecuada planificación y ausencia de un control anual de la ejecución de los planes de contratación.
- Falta de coordinación entre los órganos de contratación que operan a diferentes niveles dentro de la misma organización e inadecuada transmisión de la información.

Dentro de los riesgos generales vinculados a un deficiente diseño y funcionamiento de la estructura y funciones de los órganos que intervienen en el proceso de contratación, existen otros riesgos vinculados a aspectos más operativos de la organización.

En concreto, en las administraciones tributarias debe existir un órgano que se encargue de mantener en todo momento debidamente actualizada la normativa en materia de contratación, así como de resolver las dudas que pudieran tener sobre la interpretación de las normas los diferentes agentes que dentro de la organización intervienen en el proceso de contratación.

Asimismo, deben existir manuales permanentemente actualizados, donde figuren los procedimientos de contratación utilizados por la organización y programas de formación y actualización periódica del personal que participa en los procesos de contratación.

La inexistencia de los controles internos anteriores provoca la aparición de un riesgo consistente en que en la organización se desconozcan los cambios legislativos que se produzcan o que la organización no pueda adaptarse con rapidez a esos cambios normativos. En ambos casos, estas circunstancias provocan un posible incumplimiento de la normativa reguladora de la contratación pública.

En lo que se refiere a la inadecuada planificación y la ausencia de un control anual de la ejecución de los planes de contratación, esta circunstancia provoca la aparición de un riesgo de gran calado como es que la organización esté adquiriendo bienes y servicios que realmente no son necesarios. Además, esta falta

de control puede ocasionar que adquisiciones que son realmente necesarias no puedan adquirirse a través de los conceptos presupuestarios pertinentes.

Este último aspecto provoca a su vez un nuevo riesgo, como es la utilización indebida de los procedimientos de caja para evitar el procedimiento legalmente exigido de la contratación. A este respecto, cabe recordar que el procedimiento de caja tiene como principal finalidad agilizar la gestión de aquellos gastos que, dadas sus características, pueden ver reducidas las formalidades ordinarias de los procedimientos de gasto, pero en ningún caso sustituir al procedimiento de contratación cuando este es exigible.

Otros riesgos concretos vinculados a una mala estructura organizativa de los órganos de contratación, a un deficiente control de la contratación anual y, en particular, a la falta de coordinación e inadecuada transmisión de la información entre los órganos de contratación, son la concentración excesiva de proveedores y el fraccionamiento de los contratos.

A este respecto, la concentración excesiva de proveedores reduce la igualdad de oportunidades entre todos los proveedores de bienes y servicios. Por su parte, el fraccionamiento de los contratos supone disminuir su cuantía con el fin de eludir los procedimientos de contratación que corresponderían según la aplicación de las normas, de modo que se pueda realizar una contratación directa no permitida por la legislación.

Por último, es muy importante que en el ámbito público se cumpla con las exigencias de publicidad de los contratos realizados para así conocer la política de contratación de la organización y los proveedores de los bienes y servicios públicos a los que se realizan las compras. La falta de esa publicidad no solo genera ineficiencias dentro de la organización, sino que además incumple con el principio de transparencia sobre el uso de los fondos públicos al que tienen derecho los ciudadanos y que siempre debe estar presente en todas las actuaciones administrativas.

### 12.3. Conclusiones

En el desempeño de una administración tributaria podemos señalar como procesos de alto riesgo los relativos a devoluciones, los acuerdos en la finalización de actuaciones inspectoras, los procesos y actos en los que se produce mediación o conciliación, acuerdos por los que se reconocen beneficios fiscales o se establecen las bases impositivas sobre las que se aplicarán las obligaciones futuras, procesos de gestión en los que la manipulación de la tramitación sirva para una modificación de plazos que pueda conducir a una caducidad o prescripción de las actuaciones.

También se debe hacer una mención especial a la fiabilidad de la información económico-financiera que se registra en la contabilidad y a la legalidad y seguridad de los procedimientos de contratación en los que la administración tributaria actúa en el papel de organización contratante de bienes y servicios, necesarios para la provisión de medios necesarios en su desempeño.

Las buenas prácticas internacionales en la gestión eficaz de riesgos señalan la idoneidad de la aplicación de medidas preventivas en la gestión de procesos de alto riesgo y la necesidad de introducir medidas al respecto como principal aliado para evitar las posibilidades de corrupción.

## Referencias

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).

Guidance on Enterprise Risk Management. (2020). <https://www.coso.org/Pages/erm.aspx>

Internal Control Guidance and Thought Papers. (2020). <https://www.coso.org/Pages/ic.aspx>

Guidance on Fraudulent Financial Reporting. (2020). <https://www.coso.org/Pages/fraudreport.aspx>

Global Institute of Internal Auditors. (2020). <https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx>

*Global.theiia.org*. 2019. Assurance Over Fraud Controls Fundamental to Success. [online] <<https://global.theiia.org/about/about-internal-auditing/Public%20Documents/Fraud-and-Internal-Audit.pdf>> [Accedido en junio de 2020].



# Capítulo 13

## INSTRUMENTOS DE CONTROL (III) Actuaciones de Investigación de las Conductas Irregulares

*Félix Pérez Buitrago*

### 13.1. Antecedentes

En general son objeto de investigación las conductas de los empleados de la organización tributaria con indicios de irregularidad; las irregularidades pueden ser de cualquier tipo, tanto las incluidas como infracciones en la normativa disciplinaria como otras relacionadas con incumplimientos tributarios y faltas de ética o directamente delictivas, entre las cuales podemos encontrar como manifestación más grave la corrupción.

La corrupción interna es uno de los principales problemas que afrontan las administraciones tributarias y gubernamentales en general. Podemos definirla como la cometida por miembros de una institución en el ejercicio de su función o destino para obtener beneficios ilícitos de distinto tipo, mediante acciones u omisiones que contravienen el ordenamiento jurídico. Su principal perjuicio es el daño inducido al funcionamiento de la institución y a su imagen.

Existen una serie de factores que pueden favorecer la existencia de la corrupción: La existencia de una cierta cultura social de corrupción, la falta o insuficiencia de medidas preventivas, insuficiencia de limitaciones, los controles insuficientes, etc. También hay factores intrínsecos como la falta de formación en valores éticos, la existencia de problemas socio-económicos, el consumo abusivo de drogas, etc.

De una manera más concreta se puede distinguir entre:

- Corrupción de los empleados públicos en el ejercicio de sus funciones.
- Corrupción de los empleados públicos relacionada con la criminalidad organizada.

En relación con la primera forma de manifestación de la corrupción, se pueden definir ciertas características:

- Se realiza durante la actuación o servicio prestado de forma ordinaria.
- Se comete esporádicamente, cuando se dan ciertas condiciones y existe cierta seguridad de que no se descubra.
- Conlleva una falta de principios éticos y deontológicos, así como de auto-consideración profesional.

Con todo, la peor y más dañina forma de corrupción es la vinculada al crimen organizado. Se trata de un mecanismo defensivo de la organización infractora con la finalidad de neutralizar la acción represiva de una institución.

La participación de los empleados públicos en la actividad delictiva puede ser:

- Directa, con intervención activa en la misma, o
- Indirecta, trasladando información relevante, asegurando la comisión del ilícito, asesorando sobre la conducta o bien una combinación de las anteriores.

La mejor forma de combatir la corrupción es la formación y la prevención. En la formación se pondrá el acento en una adecuada selección del personal, al que se le inculque valores éticos, como la profesionalidad, integridad, imparcialidad y dignidad en el ejercicio de su función, asumiendo un código deontológico con espíritu de servicio al ciudadano y ofreciéndole una formación técnica adecuada y continua.

En el terreno de la prevención es de utilidad la frecuente revisión de los procedimientos de servicio, la verificación de la aplicación de la normativa, así como relacionarse con naturalidad con los ciudadanos y escuchar sus quejas y denuncias.

Es igualmente importante que el funcionario se sepa asistido y protegido por su organización, preocupándose y ayudándole en caso de necesidad y transmitiéndole que no está solo en la adversidad, que forma parte de un equipo, etc. También, lógicamente, se debe combatir cualquier comportamiento alejado de la ética profesional con medidas disciplinarias y organizativas e, incluso, penales. No obstante, insistir en que la mejor forma de combatir la corrupción es la formación y la prevención, la represión por sí sola no es suficiente, es un método lento, caro y de resultados inciertos.

## 13.2. Tipología de conductas objeto de investigación

En el seno de organizaciones tan complejas como suelen ser las tributarias y aduaneras el catálogo de posibles conductas objeto de investigación se antoja inabarcable; sin pretender ser exhaustivo, sirva como ejemplo el confeccionado para el área de aduanas y sus servicios operativos, si bien siempre será incompleto:

**Irregularidades en el despacho de mercancías.** Aunque la asignación de actuarios en los despachos realizada de forma aleatoria y automatizada condiciona de forma notable posibles connivencias, las conductas irregulares pueden estar relacionadas con:

1. La alteración del valor en aduana.
2. La aplicación indebida de regímenes preferenciales.
3. Inexacta clasificación arancelaria.
4. Aplicación de tipos indebidos.
5. No exigencia de licencias, certificados o documentos obligatorios.



6. Simulación de realización de comprobaciones documentales.
7. Simulación de la realización de reconocimientos físicos.
8. Aceptación como auténticas de mercancías falsas.
9. Irregularidades en los procedimientos de revisión.
10. Simulación de exportaciones.
11. Falsedades en la expedición de documentos de despacho y levantes.
12. Falta de control en entradas y salidas de recintos.

**Irregularidades en la cancelación de tránsitos.** La vulneración del régimen de tránsito entre áreas y depósitos aduaneros exentos ha sido uno de los procedimientos más utilizados para el fraude y la introducción de mercancías de contrabando. Y ello con intervención de funcionarios o no. En general el procedimiento consiste en la cancelación de la tornaguía bien mediante la utilización indebida de sellos auténticos o con sellos falsos.

**Irregularidades en la gestión de los regímenes suspensivos y regímenes aduaneros económicos y áreas exentas.** Las mercancías en régimen de tránsito externo, depósito aduanero, perfeccionamiento activo y pasivo, transformación bajo control aduanero e importación temporal y las que se encuentren en depósito franco y en zonas francas pueden, en general, almacenarse o circular sin estar sujetas a los derechos de importación y demás gravámenes ni a medidas de política comercial cuando su destino sea otro depósito aduanero, área exenta, la exportación o el avituallamiento y suministro de buques. Normalmente circulan en régimen de tránsito externo, simulándose en este caso la llegada a destino de las mercancías o su exportación.

Diferenciada de la aduana tradicional, en general, las autoridades aduaneras suelen contar con un Área Operativa especialmente dedicada a combatir eficazmente los distintos tráficó ilícitos transnacionales, tanto en los recintos aduaneros como en el interior del país y sus aguas jurisdiccionales; algunas incluso tienen competencias en el combate de la criminalidad organizada transnacional, el blanqueo de capitales y el delito fiscal, y todas en la lucha contra el contrabando y el tráfico de estupefacientes.

En este sentido, las oportunidades de comportamiento irregular en el Área Operativa de Aduanas identificadas son:

En relación con los **medios**: Uso abusivo, en beneficio particular, de los medios materiales especiales puestos a disposición de las respectivas Unidades, particularmente de los automóviles. Ocasionalmente se puede detectar la utilización de los vehículos oficiales en desplazamientos y actividades particulares, incluso en vacaciones y días festivos.

En relación con la **función** cabe identificar el abuso de autoridad. En ocasiones se produce una indebida utilización de la condición de Agentes de la Autoridad que los funcionarios ostentan, bien en asuntos privados, disputas, etc., así como para obtener ventajas o prebendas en la utilización de transportes públicos, acceso a locales de ocio o deportivos, etc., exhibiendo indebidamente sus credenciales.

En relación con los **servicios** se observan conductas como el Incumplimiento de los servicios ordenados. Debido a la dificultad de controlar la práctica de los servicios que no se han de documentar en diligencias, desarrollados normalmente en lugares alejados de los centros de trabajo e incluso en alta mar, que puede incidir o no en el devengo de dietas, se pueden producir incumplimientos graves de los mismos. Los sistemas de control de flotas pueden ser útiles para erradicar estas prácticas.

También el cohecho, normalmente para que se abstengan de actuar ante una infracción o delito, se puede limitar estableciendo preceptivamente que en los mismos intervengan siempre dos o más funcionarios.

La sustracción de mercancías, productos o efectos intervenidos, por parte de los actuarios o la connivencia con organizaciones contrabandistas es otra de las conductas identificadas. No es frecuente, pero a veces se da la connivencia de funcionarios con organizaciones dedicadas a actividades ilegales de distinto tipo, normalmente relacionadas con el narcotráfico, pero también con el contrabando en general.

Las modalidades de esta connivencia pueden ser:

1. Participación plena y efectiva en la organización, incluso con labores de dirección.
2. Filtración de datos de interés, normalmente de los servicios programados para los medios aeronavales.
3. Alerta sobre investigaciones en curso.
4. Alerta sobre operaciones en proyecto o en ejecución.
5. Alerta sobre localización de objetivos.
6. Información sobre la intervención de teléfonos.
7. Información sobre práctica de los servicios, operatividad de los medios, frecuencias utilizadas en las comunicaciones, técnicas de investigación, lugares de ubicación y características de los emisores de los distintos sistemas de seguimiento de móviles, matrículas de los vehículos camuflados, etc.
8. Facilitar información reservada en relación con las posibilidades de interceptación y localización de las comunicaciones.

Igualmente podemos hacer este mismo ejercicio para el resto de áreas de una institución tributaria, como las de servicios de apoyo e información al contribuyente, inspección o fiscalización, recaudación, gestión económica, etc.

En el área de **apoyo y servicios al contribuyente** y, en particular, el control de las devoluciones por los diferentes conceptos tributarios; normalmente, las devoluciones se producen de dos formas distintas, cheque nominativo o transferencia bancaria, siendo este último sistema el que se utiliza como prioritario. Se han descubierto casos en que un empleado público ha derivado devoluciones tributarias a cuentas bancarias propias o de su entorno familiar pero controladas por él mismo a través de la modalidad, cada vez más frecuente, de accesos por internet.

Normalmente se trata de devoluciones de ejercicios pasados, a punto de prescribir el derecho o, incluso, de personas fallecidas. En el caso del área de inspección o fiscalización los fraudes más graves suelen estar relacionados con la intervención de un tercero, asesor fiscal normalmente, que alertado por el actuario sobre que un contribuyente, con frecuencia una empresa o empresario de cierto nivel, ha sido incluido en su plan de inspección, éste recibe la visita del propio asesor o un empleado suyo, que le informa de que va a ser inspeccionado y se ofrece para que la inspección sea más “benevolente”.

En otros casos, se trata de alteración de las bases imponibles, aceptación de facturas falsas o inexistentes, etc.

En el área de recaudación y cobranza ejecutiva se han descubierto diferentes formas de fraude, que van desde la supuesta eliminación de deudas hasta la adquisición por funcionarios de inmuebles.

### 13.3. Órganos competentes para la realización de las actuaciones de investigación: Relación con Auditoría Interna

En el seno de las organizaciones existen normalmente unidades específicas dedicadas a la investigación de conductas irregulares, así las unidades de Asuntos Internos en los cuerpos de seguridad o las Inspecciones de los Servicios en otras administraciones; no obstante, en este último caso, suele haber unidades específicas dentro de las Inspecciones de los Servicios que, sin detrimento de la posibilidad de efectuar investigaciones por ellas mismas, tengan una composición y funciones algo diferentes, sobre todo por el perfil de los miembros que las componen.

Las Inspecciones de los Servicios -Auditoría Interna- tradicionalmente se ocupan de comprobar y en su caso proponer medidas para el correcto funcionamiento de las distintas unidades de una organización, comprobar la correcta aplicación de los procedimientos y protocolos, detectar desviaciones respecto a la generalidad, controlar objetivos, etc.

Las unidades de investigación deben centrar su trabajo en la investigación de las conductas más dañinas para la organización, y en general para la sociedad, mediante la utilización de técnicas que no suelen ser habituales en las labores de control por la Inspección de Servicios.

Los integrantes de una unidad de investigación, que idealmente dependerá directamente de la Dirección del órgano competente, pueden proceder de cualquier cuerpo o especialidad, bien del propio organismo o de otras instituciones, preferiblemente de aquellas que tienen como función la investigación de ilícitos de todo tipo.

La investigación, en sentido amplio, debe adaptarse a la casuística propia y características de cualquier organismo o institución, solo dependerá de las posibilidades legales de su ejercicio. En todo caso, deberá contar con especialistas en las diferentes actividades que la institución tenga asignadas, para administraciones tributarias, en inspección, gestión, recaudación, aduanas, etc., si bien siempre debe de existir la posibilidad de recurrir a especialistas en un determinado campo cuando la ocasión lo merezca.

## 13.4. Características de las actuaciones de investigación: Información reservada

Las actuaciones de las unidades de investigación de conductas irregulares son por su propia naturaleza reservadas; la característica que más las diferencia de las actuaciones de las Inspecciones de los Servicios tradicionales es que no se someten a contradicción de los responsables de las unidades o servicios de destino de los empleados investigados, que serán “a posteriori” informados, o no, según las circunstancias.

Es procedente señalar la importancia de la discreción en la investigación de conductas irregulares internas; no se trata de una modalidad especial de investigación, sino excepcional, teniendo en cuenta quién es el sospechoso. Normalmente existen infracciones secundarias en relación con la infracción principal y relaciones e interconexiones desconocidas, siendo vital por tanto la discreción y la confidencialidad de la actuación de la unidad en cuestión. En ocasiones se hacen necesarios medios operativos especiales, lo que puede conseguirse teniendo prevista esta eventualidad mediante instrucciones internas de adscripción de medios materiales y, eventualmente, humanos de otras unidades de la correspondiente institución.

**Inicio de las actuaciones.** Las actuaciones de investigación incluirán una primera valoración de los hechos o indicios detectados a fin de decidir si se profundiza en la investigación de las conductas irregulares o si por el contrario se archiva lo actuado.

En caso de considerarse la conveniencia de iniciar una investigación, a fin de evitar discrecionalidades, ésta se iniciará con la firma de una orden de investigación por persona autorizada para ello, que suele ser el responsable del correspondiente servicio de auditoría u órgano equivalente o de algún superior jerárquico.

Normalmente, la orden de investigación se extenderá por escrito y especificará el objeto, persona y alcance de la investigación reservada, anotándose secuencialmente en un libro registro o archivo informático, validado por la dirección del servicio. Por razones de especial urgencia, la orden de investigación también podrá ser verbal, extendiéndose tan pronto como sea posible la misma por escrito.

Toda orden de investigación será ultimada mediante el correspondiente informe de investigación reservada, documento equivalente, o mediante explicación razonada, en caso de no haberse podido cumplimentar. El Inicio de actuaciones por la existencia de indicios relevantes puede producirse por:

- a) Por denuncia presentada por funcionarios o por los ciudadanos a través de los canales de denuncia y participación.

Los casos más comunes están relacionados con deficiencias en la prestación del servicio público por parte de los empleados que lo integran; en estas circunstancias, normalmente se dirigen primero en queja al organismo encargado de recibirlas, que puede tener diferentes denominaciones según el país, Consejo de Defensa del Contribuyente, Defensor del Contribuyente, etc., o equivalente, caso de existir, que, en ocasiones, bien traslada al servicio de auditoría interna, o equivalente, el caso, por no ser de su competencia, bien recaba informe de esta institución para dar respuesta a la queja presentada.

En ocasiones, las denuncias de irregularidades llegan a través de los responsables centrales o regionales de la propia administración tributaria en relación con denuncias presentadas directamente ante ellos por

los contribuyentes afectados. Con cierta frecuencia son trasladadas al servicio interno competente para su investigación.

También se pueden recibir a través de otros órganos. No es infrecuente que se reciban directamente en los propios servicios de auditoría, particularmente cuando afectan a funcionarios de cierto nivel administrativo. La ostentación que de determinados bienes y propiedades realizan algunos empleados públicos, así como el nivel de vida que algunos llevan, hacen saltar las alarmas entre los propios compañeros y sus superiores, con la consiguiente investigación, normalmente por traslado de estos indicios a los servicios de auditoría interna.

Según su organización, los propios registros regionales o centrales derivan directamente a los servicios de investigación internos buena parte de los casos en los que se entiende por el respectivo responsable que es de su competencia, en razón del procedimiento asignado.

- b) Por detección de conductas indiciariamente sospechosas por las propias inspecciones de los servicios.

En el desempeño de las funciones legalmente atribuidas a las diferentes inspecciones de los servicios u órganos de auditoría interna, en ocasiones, se detectan conductas o situaciones que, dadas las circunstancias del caso, necesitan de una investigación distinta en tiempo y forma.

Normalmente, esta necesidad de investigar más a fondo determinadas circunstancias surge en el transcurso de una inspección de servicios ordinaria, bien por la directa observación de anomalías graves en los expedientes, bien por comunicación directa de los responsables de la unidad inspeccionada o de algún funcionario entrevistado.

- c) Por detección de conductas indiciariamente sospechosas a través del análisis de riesgos.

El “Análisis de riesgo” se puede definir como el proceso sistemático de decisión basado en la recopilación y análisis estructurado de la información, la identificación y análisis estructurado de los riesgos con el objetivo de centrar la labor de control en los riesgos más importantes a fin de eliminarlos o reducirlos, así como evaluar la eficacia del proceso.

Es una técnica muy de actualidad, en constante desarrollo, estrechamente ligada al Big Data, aplicable en muchos campos y que pretende conseguir una mayor eficacia administrativa, en base a la identificación de “Áreas de riesgo”.

Se pueden definir como “Áreas de riesgo” las acciones de tramitación de todos los procedimientos tributarios que llevan consigo la gestión, recaudación e inspección de los impuestos, particularmente cuando se trata de devoluciones, en su caso, también todo lo relacionado con el despacho de mercancías en el ámbito aduanero. Existen “Indicadores de riesgo”, factores que pueden incrementar o disminuir el grado de riesgo relativo para la comisión de un posible fraude, como pueden ser:

- La intervención humana en los procedimientos.
- El ámbito geográfico de actuación.
- La discrecionalidad en la actuación.
- La intensidad del control directivo,

Teniendo en cuenta los “Indicadores de riesgo”, se pueden establecer criterios o parámetros que incidan sólo en un determinado tipo de irregularidad.

El proceso de Análisis de Riesgo se sustenta en 4 pilares básicos:

1. Planificación
2. Información
3. Investigación
4. Evaluación

En el proceso de planificación, se establecen objetivos y prioridades; mediante el análisis de la información se recopilan antecedentes y datos a analizar, de la distinta documentación accesible. La investigación nos permitirá la realización de los correspondientes análisis y la obtención de una evaluación del riesgo en base a la información obtenida y según las técnicas para procesarla e interpretarla. Finalmente, con la evaluación cuantificaremos los resultados obtenidos y la identificación de nuevos criterios a considerar.

Hay que resaltar la importancia de la informática en todo este proceso tanto en la selección de aquellos indicadores de riesgo o variables de las que consta información en el sistema, como en la existencia de aplicaciones informáticas para el tratamiento de datos que permitan efectuar una selección idónea según la finalidad, como la asignación de niveles de riesgo e, incluso, la posibilidad de establecer alertas automáticas.

El análisis de riesgo se puede hacer a nivel central o local. Normalmente, el central tendrá como objetivos principales la apreciación de “anomalías” en el ámbito operativo, y el análisis selectivo de tendencias y jurídico en su análisis estratégico preventivo. En el ámbito local, además de la apreciación operativa de “anomalías”, tendrá en cuenta también el perfil de los funcionarios intervinientes y la realización de acciones concretas.

Entre los “Indicadores de riesgo” más habituales, podemos distinguir:

- Personales:
  - Vinculaciones directas o indirectas con determinados operadores, asesorías, agencias de aduanas, etc.
  - Vinculación con profesionales.
  - Antecedentes de vinculación.
  - Antecedentes por infracciones o delitos.
  - Antecedentes de peticiones de compatibilidad.
- Económicos:
  - Escasas retribuciones, no acordes con el nivel de responsabilidad.

- Alto nivel de vida, adquisición de automóviles de gama alta, viajes frecuentes a destinos de lujo, reformas y decoración, pagos en efectivo, etc.
- Desajustes en la evolución patrimonio/renta.
- Incremento inusual de los patrimonios de allegados, hijos, padres ...
- Evolución cuentas bancarias.
- Relacionados con el puesto de trabajo:
  - Deficiencias en los mecanismos de control de acceso a bases de datos y expedientes.
  - Falta o insuficiencia de medidas preventivas.
  - Nivel de decisión inadecuado.
  - Falta de personal.
  - Tamaño reducido de la unidad administrativa.
  - Entorno geográfico endogámico.

### **Instrumentos y herramientas utilizados en la investigación**

La inmensa mayoría de las actividades corruptas suelen derivar de la pretensión del funcionario de llevar un ritmo de vida y gasto por encima de sus posibilidades; la acumulación de gastos y obligaciones, cuando no de participación en negocios o inversiones ruinosas, llevan a la necesidad de contar con ingresos extras.

En el ámbito tributario, consideración aparte para la actividad aduanera, más cercana a los riesgos de vinculación con la delincuencia organizada transnacional relacionada con todo tipo de tráfico ilícitos, las actividades irregulares pueden tener dos orientaciones completamente distintas, por un lado está la actividad del funcionario que como experto fiscal asesora a contribuyentes de distinta entidad, esta actividad pudiera resultar incompatible en unas jurisdicciones y no en otras; por otro lado, se encuentran las actividades, ya someramente comentadas, relacionadas con la alteración de las inspecciones, actuaciones de comprobación en gestión, actividades recaudatorias, contratos de obra y suministros, etc.

Sin ser exhaustivos, se pueden citar algunos métodos y herramientas eficaces en su investigación.

- a) Control de accesos al sistema informático.

Una de las herramientas más eficaces para la investigación de irregularidades en el ámbito tributario es el control de los accesos a las bases de datos, en las que se encuentra una ingente información de empresas y personas físicas, en gran parte facilitada por terceros sin intervención del propio contribuyente. Cualquier actuación quedará reflejada en el instrumento de control, usuario, fecha, concepto accedido, acción realizada, distinguiendo entre los accesos de consulta y los que conlleven modificaciones del respectivo expediente.

- b) Análisis de las actuaciones sospechosas realizadas por el investigado.
- c) Análisis de sus datos económicos.

En la investigación de comportamientos irregulares será un eficaz instrumento de investigación una herramienta que controle y cuantifique las variaciones patrimoniales de los empleados públicos en diferentes ejercicios. Siendo la actividad corrupta orientada fundamentalmente a la obtención de un beneficio crematístico, el conocimiento de los movimientos de las cuentas bancarias se rebela fundamental.

- d) Análisis de su comportamiento fuera de la oficina.

En este apartado incluiríamos los controles de presencia en determinados lugares y los seguimientos. Actualmente, existen múltiples posibilidades de control de individuos y vehículos, incluso con aplicaciones privadas relacionadas con la telefonía celular.

- e) Otras actuaciones de investigación como Control del tráfico telefónico del teléfono oficial, Grabaciones de vídeo y audio, análisis de relaciones, etc.

### Resultado de la investigación

Normalmente de la investigación practicada se realizará un informe que se iniciará haciendo referencia a la orden de investigación que permitió la misma, los objetivos perseguidos y los métodos empleados. El informe contendrá una descripción objetiva y veraz de los hechos acaecidos y de las pruebas encontradas, de los que se derivarán unas conclusiones, que darán lugar a las propuestas de medidas a tomar.

Si respecto de la conducta investigada se han encontrado pruebas o indicios sólidos de que sea:

- **Constitutiva de delito:** propuesta al órgano competente para su remisión a la Fiscalía. Una vez tomada la decisión de presentar denuncia por los hechos que presenten indicios de criminalidad se hará propuesta al órgano competente para su remisión a la Fiscalía, normalmente con la intervención del servicio jurídico correspondiente para su tramitación.
- **Constitutiva de infracción administrativa:** Del mismo modo, si se considera la existencia de una eventual infracción al régimen disciplinario, se hará propuesta, al órgano competente para el inicio de expediente disciplinario, en cuyo seno habrán de obtenerse las pruebas que sustenten una eventual sanción.
- **Si no se han encontrado dichas pruebas o indicios, pero la conducta ofrece dudas sobre su respeto al Código Ético de Principios, Valores y Conductas de la Organización,** puede producirse un informe al superior jerárquico, con vistas a un posible cese o remoción del puesto u otras medidas organizativas y, en caso de existir, solicitud a la Comisión Consultiva de Ética de un posible criterio a seguir y difundir.
- **En los demás casos:** Se propondrá el archivo provisional, cuando no se dé ninguna de las circunstancias antes reseñadas, pero exista la duda de que no puedan revelarse en un futuro próximo, o bien de propondrá el archivo definitivo.

Finalmente hay que señalar que, en todo lo relacionado con la actividad investigadora, en ningún caso se podrán utilizar medios personales o técnicos que menoscaben el derecho al honor, la intimidad personal o familiar, la propia imagen o el secreto de las comunicaciones, ni podrán realizarse, bajo ningún concepto, investigaciones sobre persona alguna que tengan por objeto obtener información referente a sus creencias ideológicas o religiosas, actividades políticas, sindicales o puedan conculcar los derechos y libertades fundamentales de las personas recogidos en el respectivo ordenamiento constitucional.



# Capítulo 14

## INSTRUMENTOS DE CONTROL (IV) Modelos de control; control interno y estrategias basadas en los riesgos; especial referencia a COSO III. La auditoría interna y la función de cumplimiento

*José Alberto Pérez Pérez, Jaime Parrondo Aymerich y  
Vicente Peirats Cuesta*

### 14.1. Introducción

En la actualidad, los retos a los que se enfrentan las administraciones públicas exigen una forma de gestionar lo público en la que se produzca una interacción con los ciudadanos a la hora de definir los objetivos, las políticas y los recursos financieros dedicados a los mismos. Para que esa circunstancia se materialice es preciso que la gestión pública sea transparente, eficaz y eficiente y es en ese ámbito donde el ejercicio del control de la actividad pública se revela fundamental.

Por ello, en los siguientes epígrafes de este Capítulo se analizan las principales características de los modelos de control actualmente existentes, distinguiendo el control externo -normalmente a cargo de Tribunales de Cuentas u órganos similares- del control interno. Además, distinguiremos el control interno centrado en función interventora, el control financiero permanente o la auditoría pública del control, también de carácter interno, ejercido por auditoría interna cuyos procesos, características, órganos, desarrollo, etc. también detallaremos.

Como dice COSO III no se concibe el “control” sin un sistema de gestión de riesgos y, de forma inversa, una adecuada gestión de riesgos requiere del establecimiento y mantenimiento de sistemas eficaces de control interno. En cualquier caso, en el ejercicio de esta función, es esencial desplegar toda una estrategia de gestión de riesgos y la adopción de mapas de riesgos como instrumento para llevar a cabo estas políticas de gestión de riesgos

En este capítulo también examinaremos la función de auditoría interna entendida como la evaluación sistemática y objetiva de las operaciones y controles de una organización, realizada en cooperación con los interesados por profesionales independientes denominados auditores, a fin de verificar tanto la concordancia de la realidad con lo preestablecido como la adecuación de los resultados obtenidos por la organización a los objetivos perseguidos por la misma.

Además, veremos cómo la auditoría interna establece un clima de aseguramiento propicio para la mejora de la calidad de las operaciones y el fortalecimiento de la infraestructura ética de la organización y abordaremos la función de cumplimiento que, como sabemos, no se limita al cumplimiento de la

legislación específica sobre las áreas de negocio y a la reglamentación de la producción, distribución y comercialización de bienes y servicios (seguridad de las instalaciones y de los productos fabricados, y prevención de riesgos laborales, por ejemplo), sino que se extiende a todos los aspectos de la vida de la organización.

## 14.2. Principales características de los actuales modelos de control

La definición de un modelo de control óptimo de las políticas públicas no es un tema pacífico, fundamentalmente porque se concitan dos factores que supeditan la opinión. Por una parte, porque los modelos de administración pública son diferentes y obedecen a tradiciones tan distintas como la anglosajona o la continental. Por otra parte, porque los países tienen estructuras territoriales muy dispares, que devienen desde el centralismo político y administrativo hasta fórmulas de descentralización territorial muy avanzadas.

Con carácter general, el modelo de control existente en el ámbito estatal en la práctica totalidad de los países de nuestro entorno se caracteriza por la existencia de un control interno y de un control externo ejercido por órganos distintos. Así, en el ámbito estatal el control externo se ejerce por el Tribunal de Cuentas -con sus múltiples denominaciones- y el interno por un órgano de control encuadrado en de la estructura orgánica del poder ejecutivo que, en el caso español, se denomina Intervención General de la Administración del Estado.

Además, en países como España, con un alto nivel de descentralización política y administrativa en el ámbito de las Comunidades Autónomas el control interno se ejerce por las Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas y el externo por el Tribunal de Cuentas y por los Órganos de control externo creados por los respectivos estatutos de autonomía. En el ámbito municipal, el control externo se atribuye al Tribunal de Cuentas y el control interno a la Intervención de la Entidad Local.

Por último, es preciso tener en cuenta que los Estados miembros de la Unión Europea, además de los controles anteriores, están sometidos al mismo esquema de control por los órganos de control europeo. Es decir, un control externo llevado a cabo por el Tribunal de Cuentas Europeo y un control interno que corresponde a la Comisión Europea.

En definitiva, en el ámbito estatal, en los países europeos existen dos órganos principales de control. El Tribunal de Cuentas que ejerce el control externo y la Intervención General de la Administración del Estado -u órgano equivalente- que ejerce el control interno. El control es interno cuando el órgano que lo ejerce y el ente auditado están encuadrados en la misma estructura orgánica del sector público, mientras que control es externo cuando el órgano fiscalizador no está encuadrado en la misma estructura orgánica del órgano auditado.

Ahora bien, además del Tribunal de Cuentas y de la Intervención General de la Administración del Estado, con carácter general, en los países de nuestro entorno existen órganos de auditoría interna también denominados inspecciones de los servicios.

Se trata de órganos internos de control, directamente adscritos a un gestor administrativo, cuyas competencias derivan directamente de las funciones que las diferentes leyes les atribuyen en materia de evaluación sobre el cumplimiento de los objetivos del órgano gestor al que están adscritos, de análisis de riesgos en el cumplimiento eficaz de esos objetivos, de control de eficacia y de racionalización de los procedimientos de trabajo.

Pues bien, en la práctica totalidad de los países de nuestro entorno, las administraciones tributarias están sujetas al control externo del Tribunal de Cuentas, al control interno de la Intervención General de la Administración del Estado y al control interno que realizan los órganos de auditoría interna o inspección de los servicios.

Este es también el caso concreto de la administración tributaria española, que está sujeta al control externo del Tribunal de Cuentas, que es un órgano dependiente de las Cortes Generales, y al control interno de la Intervención General de la Administración del Estado, que es un órgano que, al igual que la administración tributaria española, está encuadrado en el sector público estatal.

Por otra parte, la administración tributaria española también está sujeta al control interno realizado por su propio órgano de auditoría interna o inspección de los servicios, denominado Servicio de Auditoría Interna.

Es evidente que el modelo de control antes descrito es complejo, pues los órganos de control en el ámbito del sector público estatal son múltiples, con competencias en ocasiones concurrentes y que requieren de una actuación coordinada que evite duplicidades, ineficiencias y costes innecesarios de gestión administrativa. Si bien existen niveles básicos de coordinación entre los órganos de control, no debería renunciarse a seguir avanzando hacia una mayor coordinación. En este sentido, debe favorecerse una planificación coordinada de los controles para evitar duplicidades y un marco metodológico similar para la realización de los trabajos que permita que todos los órganos de control puedan aprovechar el trabajo realizado por los demás, sin perjuicio de las peculiaridades de las funciones de cada órgano de control.

De acuerdo con lo anterior, en los siguientes apartados se analizan las funciones y características de los diferentes órganos de control existentes.

### 14.3. El control externo

El control externo es realizado en los Estados democráticos avanzados por entidades fiscalizadoras superiores con distinta denominación, organización y funciones, pero cuyo objetivo común es controlar el destino y el adecuado uso que se ha dado al dinero aportado por los ciudadanos a las arcas públicas.

En la mayoría de los países de nuestro entorno, el Tribunal de Cuentas depende del poder legislativo. Este es caso de países como Reino Unido, Bélgica, Austria o España. En otros países, como Francia, Italia o Portugal, el Tribunal de Cuentas orgánicamente pertenece o está cercano a los órganos del poder judicial.

En el caso del Tribunal de Cuentas español, cabe decir que extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional, depende directamente de las Cortes Generales y todos sus miembros gozan de plena independencia para el ejercicio de sus funciones. A estos efectos, tienen la misma independencia e inamovilidad y están sometidos a las mismas incompatibilidades que los jueces.

De acuerdo con la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas<sup>113</sup> y la propia Constitución española, el Tribunal de Cuentas es un órgano de control externo que se define como el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del sector público, sin perjuicio de su función jurisdiccional de enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de fondos públicos. También se le atribuye, entre otras funciones, el control de la contabilidad y de la actividad económico-financiera de los partidos políticos.

En consecuencia, el Tribunal de Cuentas ejerce sus funciones en todo el sector público y, por tanto, también en la administración tributaria, y dichas funciones son las siguientes:

- La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público.
- El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se refiere al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia, economía, transparencia, así como a la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género. Esta función se ejerce en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos.

A este respecto, la función fiscalizadora se efectúa materialmente mediante el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, previamente formada por la Intervención General de la Administración del Estado, y mediante la verificación del cumplimiento de legalidad en la utilización de los fondos públicos, la eficacia en el cumplimiento de los programas públicos y la eficiencia en el coste de consecución de los mismos.

Respecto a la función jurisdiccional, el enjuiciamiento contable se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos.

Según la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas<sup>114</sup>, la jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que se deduzcan contra aquellos que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, cuando con dolo, culpa o negligencia graves provoquen un menoscabo en dichos caudales o efectos públicos, a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resulten aplicables a las entidades del sector público. También será exigible, en su caso, a los perceptores de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector.

En definitiva, las principales funciones de los órganos de control externo tienen un doble objetivo. En primer lugar, fiscalizar el sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia, economía y transparencia, en aspectos tales como la ejecución presupuestaria o la contratación. En segundo lugar, proceder al enjuiciamiento de la responsabilidad en la que puedan incurrir aquellos que de forma directa o indirecta ocasionen daños o perjuicios en los bienes o fondos públicos.

113 Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo del Tribunal de Cuentas.

114 Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

## 14.4. El control interno

Como se ha comentado con anterioridad, el control es interno cuando el órgano que lo ejerce y el ente auditado están encuadrados en la misma estructura orgánica del sector público. Es decir, el sujeto que realiza el control y el órgano controlado tienen un superior jerárquico común. En el caso de España, el control que la Intervención General de la Administración del Estado -IGAE- ejerce en la administración tributaria es interno, porque ambos órganos están encuadrados dentro de la estructura orgánica del poder ejecutivo

La IGAE ejerce el control con plena autonomía respecto de los órganos cuya gestión controla y la regulación del mencionado control se encuentra en la Ley General Presupuestaria española<sup>115</sup>. Según esta ley, el control interno se realiza a través de tres modalidades: la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública.

La función interventora tiene por objeto controlar, antes de que sean aprobados, los actos del sector público estatal que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso.

El control financiero permanente tiene por objeto verificar de forma continua la situación y el funcionamiento de las entidades del sector público estatal en el aspecto económico-financiero, para comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que les rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera.

Por su parte, la auditoría pública consistirá en la verificación realizada con posterioridad de la actividad económico-financiera del sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado.

En lo que se refiere al ámbito concreto de las administraciones tributarias, cabe recordar que, en la práctica totalidad de los países de nuestro entorno, las administraciones tributarias son las organizaciones administrativas responsables de la aplicación efectiva del sistema tributario y aduanero y de aquellos recursos de otras administraciones y entes públicos nacionales o de la Unión Europea.

Pero además de lo anterior, en el caso concreto de algunos países, entre los que se encuentra la Agencia Estatal de Administración Tributaria española, la llevanza de la contabilidad de la gestión de los tributos y recursos de Derecho público le corresponde a la Agencia, pero es la Intervención General de la Administración del Estado, como Centro directivo y gestor de la contabilidad pública, a la que corresponde la aprobación de los principios y reglas a los que habrá de someterse la contabilidad de la gestión tributaria y demás recursos,

A este respecto, la Intervención General de la Administración del Estado realiza anualmente una auditoría sobre la cuenta de la gestión realizada respecto de los tributos estatales y recursos de otras administraciones y entes públicos. El objeto de la auditoría de la cuenta de los tributos es obtener una

---

115 Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

seguridad razonable de que la contabilidad de los tributos gestionados por la Agencia Tributaria refleja fielmente el resultado de dicha gestión y que se realiza de acuerdo con las normas y principios contables que le son de aplicación.

Pero más allá de los aspectos contables, a las administraciones tributarias les corresponde desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Pues bien, como mecanismo de control interno para garantizar lo anterior, en la mayor parte de los países de nuestro entorno, las administraciones tributarias están sometidas de forma exclusiva a un control financiero permanente a cargo de la Intervención General de la Administración del Estado.

Es decir, en aquellos países en los que existe un control equivalente a la función interventora, las administraciones tributarias no están sujetas a dicha función, pues esta se circunscribe a los actos realizados por la Administración General del Estado, sus Organismos Autónomos, y las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social. Por tanto, la administración tributaria no está sujeta a esta modalidad de control.

En consecuencia, con carácter general, el control interno que ejercen sobre la administración tributaria los órganos de control, que como la IGAE extienden su actividad de control a todo el sector público estatal, se circunscribe al control financiero permanente. En este sentido, los objetivos que se persiguen con el ejercicio de ese control son similares en todos los países y fundamentalmente los siguientes:

- Verificar el adecuado registro y contabilización de las operaciones realizadas.
- Verificar el cumplimiento de la normativa que regula la gestión realizada por la administración tributaria.
- Evaluar que la actividad y los procedimientos llevados a cabo por la administración tributaria se ajustan a los principios de buena gestión.
- Verificar el cumplimiento de los objetivos asignados.

Por último, como se ha señalado con anterioridad, en la mayoría de las administraciones tributarias, el control interno no solo se ejerce por la Intervención General de la Administración del Estado. Con carácter general, las administraciones tributarias también están sujetas al control interno realizado por su propio órgano de auditoría interna.

Por ello, en los siguientes epígrafes se analizan las principales funciones y características de estos órganos de auditoría interna, que en el caso de la administración tributaria española se ejerce por el Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

## 14.5. Control interno y gestión de riesgos: COSO III

Como hemos visto, con carácter general las administraciones tributarias además del control de un órgano interventor -como es en España la Intervención General del Estado-, también están sujetas al control interno realizado por su propio órgano de auditoría interna. En el caso de la administración tributaria española se ejerce por el Servicio de Auditoría Interna.

En el documento del Instituto de Auditores Internos de España “Visión 2020. Desafíos de la Auditoría Interna en el horizonte 2020” se dice “*En la actualidad, la confianza es el capital más frágil que gestionan las compañías*”. Estas palabras, plenamente válidas hoy, ponen de manifiesto que en el ámbito de cualquier organización (y entre ellas, de una administración tributaria moderna) resulta imprescindible contar con un conjunto de elementos de control que ofrezcan garantías razonables de cara a la consecución de sus objetivos.

Hoy no se concibe el “control” y, especialmente, el “control directivo” sin un sistema de gestión de riesgos y, de forma inversa, una adecuada gestión de riesgos requiere del establecimiento y mantenimiento de sistemas eficaces de control interno.

El punto de referencia proviene del *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO). COSO I se publicó en 1992 y se centraba en cinco componentes:

1. Entorno de control.
2. Evaluación de riesgos.
3. Actividades de control.
4. Sistemas de información y
5. Supervisión del sistema de control – Monitoreo

Con ello y combinados con otros factores, se dio origen al “cubo de control”, en cuya cara frontal se ordenan los cinco componentes.

Gráfico 28. **Cubo de control**



*Fuente:* Aplicación del Marco Integrado de Control Interno (COSO) en el Sector Público Español” La Fábrica de Pensamiento. Instituto de Auditores Internos de España

En 2004, COSO publicó el “Enterprise Risk Management-Integrated Framework”, el Marco integrado de Gestión de Riesgos, también conocido como COSO II o COSO-ERM distinguiendo los siguientes componentes:

1. Ambiente interno.
2. Establecimiento de objetivos.
3. Identificación de eventos.
4. Evaluación de riesgos.
5. Respuesta al riesgo.
6. Actividades de control.
7. Información y comunicación.
8. Monitoreo-Supervisión.

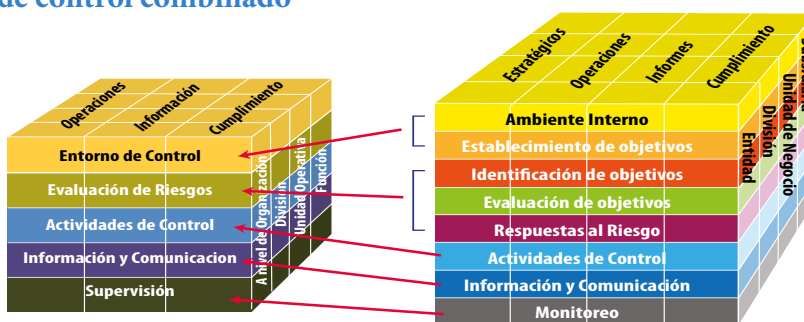
Gráfico 29. **Cubo de control (II)**



Fuente <http://coso2.blogspot.com/2015/05/coso-ii.html>

COSO I y COSO II podrían combinarse del siguiente modo:

Gráfico 30. **Cubo de control combinado**



Fuente: Elaboración propia

En mayo de 2013 se publicó COSO III “Internal Control - Integrated Framework”, el Marco de Control Interno Integrado



Lo que diferencia COSO I de COSO III son los 17 principios que están relacionados con los cinco componentes de aquel y que sirven para definir un eficaz sistema de control interno:

**1. Entorno de control:**

- Principio 1: Compromiso con la integridad y los valores éticos.
- Principio 2: Responsabilidad de supervisión.
- Principio 3: Determina estructura, autoridad, y responsabilidad.
- Principio 4: Compromiso para la competencia.
- Principio 5: Hace cumplir con la responsabilidad.

**2. Evaluación de riesgos:**

- Principio 6: Especifica objetivos relevantes.
- Principio 7: Identifica y analiza los riesgos.
- Principio 8: Evalúa el riesgo de fraude.
- Principio 9: Identifica y analiza cambios relevantes.

**3. Actividades de control:**

- Principio 10: Fija y desarrolla actividades de control.
- Principio 11: Fija y desarrolla controles generales sobre tecnología.
- Principio 12: Se lleva a cabo mediante políticas y procedimientos.
- Principio 13: Emplea información relevante.

**4. Sistemas de información:**

- Principio 14: Comunicación interna.
- Principio 15: Comunicación externa.

**5. Supervisión del sistema de control-Monitoreo:**

- Principio 16: Efectúa evaluaciones continuas y/o independientes.
- Principio 17: Evalúa y comunica deficiencias.

El Instituto de Auditores Internos de España llevó a cabo un exhaustivo análisis de COSO III en relación al sector público español, describiendo los niveles de los 17 principios. Como señalamos anteriormente, hoy no se concibe el “control” sin un sistema de gestión de riesgos y, de forma inversa, una adecuada gestión de riesgos requiere del establecimiento y mantenimiento de sistemas eficaces de control interno.

## 14.6. Estrategias centradas en los riesgos

En el ámbito auditor se entiende por “riesgo” aquel suceso o situación que, de producirse, puede poner en peligro el logro de la misión y las finalidades de una organización o, a un nivel inferior, el cumplimiento de sus objetivos. Una gestión de riesgos eficiente exige conocer los objetivos de la organización, analizar y valorar los riesgos que pueden poner en peligro su logro, diseñar las medidas que puedan mitigarlos, aplicar controles internos que velen por su ejecución y evaluar su adecuado funcionamiento.

En definitiva, una adecuada gestión de los riesgos consiste en trabajar sistemáticamente sobre ellos para analizarlos y valorarlos, priorizar aquellos que pueden incidir de manera más crítica en los resultados o en la operativa y así promover las acciones que permitan reducir dichos riesgos, todo ello con los adecuados controles y supervisión.

Con este esquema, el paradigma de la auditoría moderna para la gestión de Riesgos son los “**Mapas de Riesgos**”. En este punto cobran una especial relevancia los principios del componente 2 (componente: evaluación de riesgos) y uno del componente 3 (componente 3: actividades de control)

- **Principio 6:** La organización define los objetivos con suficiente claridad para identificar y evaluar los riesgos relacionados.
- **Principio 7:** La organización identifica los riesgos para lograr los objetivos en todos los niveles y los analiza para determinar cómo se gestionan.
- **Principio 8:** La organización, al evaluar los riesgos para conseguir los objetivos, considera la probabilidad de fraude.
- **Principio 9:** La organización identifica y evalúa los cambios que pueden afectar significativamente al sistema de control interno.
- **Principio 10:** La organización define y desarrolla actividades de control que contribuyen a mitigar los riesgos hasta niveles aceptables para el logro de los objetivos.

## 14.7. Mapas de riesgos

La adecuada puesta en marcha de un Mapa de Riesgos exige la coexistencia de dos factores esenciales. Por una parte, la absoluta convicción de la organización sobre la necesidad de contar con un Mapa de Riesgos; difícilmente podrá implementarse, gestionarse y controlarse un Mapa si la organización no cree en él. En segundo lugar, el pleno compromiso con el Mapa de toda organización; el Mapa no es algo que afecte de modo exclusivo a la dirección de la organización, todos los niveles de la organización -con distintos cometidos y con distinta responsabilidad- deben estar implicados en el Mapa.

Así entendido el Mapa, este no será un documento meramente formal, sino un modo de vivir el día a día de la organización y, esencialmente, de los riesgos que puedan afectarle.

Un Mapa de Riesgos puede adoptar diversas formas, pero, cualquiera que sea esta, su objetivo último será siempre idéntico: identificar y mitigar en la medida de lo posible los riesgos que afectan a la organización. Existen varios modelos (COSO III, normas ISO 31.000, INTOSAI, etc.) y en todos subyace un mismo

esquema: medir el riesgo, proponer las medidas que puedan mitigarlo y evaluar los resultados. Los pasos de un Mapa de Riesgos pueden condensarse en tres:

- Elaboración,
- Ejecución, y
- Seguimiento.

Dada la natural limitación de espacio en un capítulo como este, a continuación, se efectúa una presentación sucinta y esquemática de cada uno de ellos.

El primero de ellos, la elaboración del MAPA consiste en definir adecuadamente los riesgos. Esta tarea exige:

- a) Analizar los riesgos. El punto de partida de un Mapa de Riesgos consiste en conocer los riesgos que pueden poner en peligro la consecución de los objetivos de la organización.
  - Los riesgos deben definirse en términos precisos -en su contexto- y analizando su posible gestión.
  - Los riesgos deben definirse considerando las estrategias y el cumplimiento de los objetivos marcados.
  - Los riesgos deben definirse considerando el entorno actual y sus posibles cambios y los efectos que conllevan uno y otros en la actividad.
  - Los riesgos deben vincularse a procesos concretos.
  - Debe tenerse siempre presente la existencia de riesgos de diversa naturaleza: estructurales o institucionales, operativos o, bien, tecnológicos y de medios.
- b) Medir los riesgos. La medición de los riesgos implica dos pasos:
  - 1) Valoración, que se efectúa a partir de su probabilidad y su impacto:

Valor del riesgo = Probabilidad x Impacto

**Gráfico 31. Ejemplo de probabilidad**

Probabilidad	Explicación	Valor
Baja	Muy improbable	1
Media	Probable a medio o largo plazo	2
Media-alta	Probable a corto plazo	3
Alta	Muy probable a medio o largo plazo	4
Muy alta	Muy probable a corto plazo	5

*Fuente:* Elaboración propia

**Gráfico 32. Ejemplo de impacto**

Impacto	Explicación	Valor
Bajo	Escasos efectos sobre los objetivos	1
Medio	Incidencia limitada sobre los objetivos	2
Alto	Incidencia apreciable sobre los objetivos	3
Muy Alto	Compromete gravemente misión y objetivos	4

*Fuente:* Elaboración propia

**Gráfico 33. Valoración del riesgo**

			PROBABILIDAD				
			Baja	Media	Media Alta	Alta	Muy Alta
			1	2	3	4	5
IMPACTO	Bajo	1	1	2	3	4	5
	Medio	2	2	4	6	8	10
	Alto	3	3	6	9	12	15
	Muy Alto	4	4	8	12	16	20

*Fuente:* Elaboración propia

2) Medición de los riesgos.

Una vez valorado cada riesgo, es preciso que la organización fije -mida- la importancia que atribuye a dicho riesgo. Esta actividad será esencial de cara a definir el Mapa de Riesgos y, por supuesto, las medidas que habrán de adoptarse.

**Gráfico 34. Medición del riesgo**

Valor	Medición
1 - 4	Bajo
5 - 6	Medio
8 - 10	Medio-alto
12 - 15	Alto
16 - 20	Crítico

*Fuente:* Elaboración propia

Una última valoración en la práctica auditora consiste en la determinación del “apetito de riesgo” de la organización, es decir, del nivel de riesgo que esté dispuesta a aceptar.

Con todo lo anterior quedaría definido el apartado de “riesgos” del Mapa de Riesgos.

Un Mapa completo deberá llevar añadidas las medidas o acciones que proyecte la organización para mitigar los efectos derivados de la producción del evento que es presupuesto de cada riesgo. Las acciones o medidas podrán ser de muy diversa naturaleza: normativas, directivas, organizativas, de gestión, control, etc. Con ello se podrá comparar el riesgo inicial (o inherente) y el riesgo final (o residual).

En todo caso, deben ser viables y ejecutables a corto y medio plazo, con un coste accesible y, siempre, consistentes para reducir el riesgo que se ha definido.

Además, deberían contar con una clara definición y un cronograma de implementación. Es también deseable contar con un conjunto de indicadores capaces de medir la eficacia de las medidas implementadas.

Con ello quedaría definido el apartado de “medidas” del Mapa de Riesgos. Por último, para su mejor visión y control y con objeto de facilitar las labores de los diferentes órganos encargados de la gestión del Mapa, es siempre recomendable codificar los riesgos.

### Gráfico 35. Codificación de riesgos

Número	Responsable	Objetivo afectado	Proceso afectado	Medida mitigadora
XX	XX	XX	XX	XX

*Fuente:* Elaboración propia

Pueden añadirse las columnas que se precisen; desde luego, cuanto más información contenga la codificación más sencilla será la gestión del Mapa de Riesgos. Con estas labores del primer paso quedaría definido el Mapa de Riesgos.

Todas estas tareas deben llevarse a cabo por las áreas “propietarias de los riesgos”, es decir, aquellas áreas en cuyos procesos pueden producirse los eventos que configuran cada uno de los riesgos definidos y por quien supervise su actuación en materia de riesgos. También en esta fase tendrá una actuación específica en cuanto a metodología el área de Auditoría Interna de la organización.

El segundo paso del Mapa se refiere a su **ejecución**.

La ejecución del Mapa consiste en la puesta en marcha de las medidas o acciones mitigadoras. Independientemente del proceso seguido para su elaboración, la ejecución de las medidas corresponde al área “propietaria del riesgo”, como acabamos de indicar, al área en cuyos procesos pueden producirse los eventos que configuran cada uno de los riesgos definidos. Es factible que durante la ejecución del Mapa pueda surgir algún riesgo nuevo o resultar una variación en los previamente definidos: el Mapa debe ser “abierto” y, por tanto, deben plantearse los instrumentos que permitan su adecuación a las nuevas necesidades.

El tercer y último paso del Mapa es su **seguimiento**.

El seguimiento del Mapa de Riesgos (labor que engarza con el “control”), aunque lo hemos señalado como tercer paso, no es una labor final, debe ser una labor permanente, desarrollada prácticamente desde el mismo momento en que comience su ejecución: es preciso ir contrastando (controlando) la efectividad de las acciones o medidas mitigadoras propuestas y, si fuere el caso, como hemos señalado en el punto anterior, rectificando estas en la forma precisa.

El seguimiento del Mapa corresponde, en principio, a las conocidas -en materia de control interno- como dos primeras líneas de defensa: áreas “propietarias de los riesgos” y quien supervise su actuación en materia de riesgos.

Junto a ese seguimiento permanente de la gestión de Mapa deberá existir también una “**evaluación**” de dicha gestión, labor que, en una o más ocasiones y, siempre, tras su finalización, corresponderá al órgano encargado de la auditoría interna del organismo.

## 14.8. Auditoría interna

La auditoría consiste en la evaluación sistemática y objetiva de las operaciones y controles de una organización, realizada en cooperación con los interesados por profesionales independientes denominados auditores, a fin de verificar tanto la concordancia de la realidad con lo preestablecido como la adecuación de los resultados obtenidos por la organización a los objetivos perseguidos por la misma.

La auditoría se ha diversificado en función del objetivo, distinguiendo auditorías de regularidad (auditoría de legalidad, auditoría financiera) y auditorías operativas de resultados (auditorías de eficacia, auditorías de eficiencia).

Un requisito de la auditoría es su objetividad e independencia respecto de los gestores de la entidad controlada. La auditoría es interna si está a cargo de personal de la propia entidad y externa cuando se realiza por profesionales ajenos a la entidad. En ambos casos, una serie de contrapesos y prescripciones de carácter normativo, procedimental y organizativo, entre los cuales destaca la creación de una Comisión de Auditoría, deben velar por el mantenimiento de la independencia.

La auditoría interna es un instrumento al servicio de la organización que participa en algún grado notable en todos los elementos relevantes para la gobernanza y estrategia de una organización.

En efecto, los auditores internos supervisan el sistema de control interno de la organización, detectando las debilidades de los controles establecidos y recomendando actuaciones tendentes a su reforzamiento. Cabe apuntar aquí que, aunque el auditor reproduce los controles ordinarios de la organización para determinar su efectividad, auditoría y control no deben confundirse. Los auditores verifican también el cumplimiento de las obligaciones contraídas y detectan los riesgos que inciden en los objetivos, contribuyendo a mitigarlos.

En definitiva, la auditoría interna establece un clima de aseguramiento propicio para la mejora de la calidad de las operaciones y el fortalecimiento de la infraestructura ética de la organización.

En la administración tributaria, la auditoría interna se estructura en un órgano específico y se configura como un elemento dinamizador e innovador, así como un referente institucional para la infraestructura ética.

### Definición y características de la auditoría interna

El Instituto de Auditores Internos define la **auditoría interna** como una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización.

La auditoría interna es una actividad ejercida por la propia organización, que aporta un enfoque sistemático para examinar y evaluar la adecuación y efectividad del sistema de control interno, del proceso de análisis y gestión de riesgos, así como el cumplimiento y calidad de ejecución de las responsabilidades asignadas.

La auditoría interna tiene como función garantizar, a través de sus actuaciones de revisión y verificación y con vistas a las eventuales acciones correctivas:

- La fiabilidad e integridad de la información financiera y operativa;
- El mantenimiento de la eficacia de los sistemas de gestión;
- El cumplimiento de la reglamentación, las políticas y los procedimientos de aplicación a las operaciones y a la información;
- La ejecución de los programas y operaciones de la forma prevista;
- La salvaguarda y seguridad de los activos;
- La economía y eficacia con que son utilizados los recursos y;
- La concordancia de los resultados obtenidos con los objetivos prefijados.

La auditoría interna asiste además a la dirección proporcionando análisis, valoraciones, recomendaciones, consejo e información sobre las actividades revisadas.

La auditoría interna puede participar también en la prevención y detección de las conductas irregulares de los empleados y, con mayor generalidad, en la promoción e incorporación a la cultura corporativa de valores éticos.

En suma, la auditoría interna es una función directiva que ayuda a la organización a cumplir sus objetivos.

Conviene añadir que la auditoría interna se responsabiliza de los informes de auditoría que elabora y eleva a la dirección, pero no de la gestión ni, con carácter exclusivo, del control interno, que atañe a toda la organización y su personal.

En cuanto a estándares y normas para el ejercicio de la auditoría interna, resulta necesario citar los que establece el Instituto Internacional de Auditores Internos, que agrupa como socios a nivel mundial a una importante proporción de los profesionales del sector y de las organizaciones que disponen de unidades de auditoría interna: Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna<sup>116</sup>.

---

116 Instituto de Auditores Internos de España (2017). The Institute of Internal Auditors: Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna.

El Marco Internacional contiene la Misión y Definición de la Auditoría Interna, el Código de Ética, los Principios Fundamentales y las Normas Internacionales. El Instituto Internacional de Auditores Internos publica asimismo Guías de Implementación y Guías Complementarias, fuente de buenas prácticas. Resalta de todo ello la exigencia para el auditor interno de un comportamiento ético escrupuloso, refrendado en la práctica profesional por el cumplimiento de un código deontológico específico.

Una segunda categoría de estándares se refiere a los Informes COSO (I, II y III, publicados en 1992, 2004 y 2013, respectivamente), a los que nos hemos referido con anterioridad, que ofrecen un marco de referencia para el control interno y la gestión de riesgos institucionales, y han sido asumidos por el Instituto Internacional de Auditores Internos.

## Órgano de Auditoría Interna

En las grandes empresas y organizaciones, los auditores internos se organizan en un Órgano de Auditoría Interna, dependiente de la alta dirección y que constituye el órgano especializado en control interno. La administración tributaria verifica todos los posibles criterios de tamaño y relevancia para contar con un órgano de esa naturaleza.

El Órgano de Auditoría Interna de una administración tributaria debe disponer de un Estatuto, que establezca sus competencias, fije su organización y funcionamiento, y asegure su independencia y objetividad. El Estatuto está formado por una o varias disposiciones regulatorias, con rango normativo adecuado al ordenamiento jurídico de la administración pública correspondiente.

El Estatuto se ocupa de las condiciones en las que se ejerce la función de auditoría interna, en particular establece los derechos y deberes de los auditores y de los auditados. Asimismo, señala los procedimientos según los cuales se desarrolla la actuación de auditoría interna, se tramitan y difunden los resultados y se efectúa el seguimiento de las recomendaciones.

El Estatuto debe facultar al Órgano de Auditoría Interna para la planificación y ejecución de actuaciones de auditorías de cualquier clase y para la evaluación del control interno y la gestión de riesgos.

El Órgano de Auditoría Interna debe disponer de un rango administrativo adecuado y de recursos humanos, materiales, financieros e informáticos suficientes. En cuanto al tamaño, se recomienda que cuente entre un 0,5% y un 1% del número de efectivos de la administración tributaria.

El Órgano de Auditoría Interna está compuesto por equipos de auditoría, estables o constituidos ex profeso para una determinada actuación. Los equipos se pueden agrupar en unidades, con una posible especialización de los equipos en un área funcional o en un ámbito territorial.

La dirección de auditoría se apoya en una unidad de planificación, que se ocupa de las actividades de la elaboración del plan de actuaciones anual y del seguimiento de la ejecución de las actuaciones de auditoría.

La actividad del Órgano de Auditoría Interna se desarrolla en cooperación con la dirección y el resto de los órganos de la administración tributaria, con un enfoque proactivo hacia el cumplimiento de la misión y objetivos de la organización.



Finalmente, la función de auditoría interna trasciende la actividad de un órgano singular especializado en el control interno. El sistema de control requiere a menudo la creación de un órgano colegiado, consultivo o ejecutivo según los casos, en el que se examine esta materia. Con la denominación de Comisión o Comité de Auditoría, y con una composición interna, externa o bien mixta, este órgano superior vela por el mejor desempeño de la auditoría y el control, en el marco de gobernanza establecido legalmente para la organización.

## **Funciones**

Las funciones desarrolladas por el Órgano de Auditoría Interna de la administración tributaria se sintetizan en este apartado en tres grandes categorías: la supervisión del sistema de control interno, el asesoramiento de la dirección, y la mejora de la infraestructura ética de la organización.

La supervisión del sistema de control interno de una administración tributaria se concreta en la realización de auditorías de cualquier clase y naturaleza, formulando las propuestas o recomendaciones de mejora o corrección que deriven de dichas actividades.

Esta función se extiende a todas las unidades de la organización, transversales o de línea, sean éstas por tanto las áreas de negocio o instrumentales, responsables de los procedimientos y procesos, o bien las divisiones territoriales, es decir las oficinas regionales, provinciales o locales. En consecuencia, el enfoque de las actuaciones del Órgano de Auditoría Interna consistirá en el examen de un conjunto de procedimientos o procesos de la organización, o bien en el estudio de la situación de unas determinadas unidades.

Las dos perspectivas anteriores son complementarias, pero requieren una preparación diferente de las actuaciones. En la práctica, una actuación de auditoría interna puede combinar ambas aproximaciones teóricas, por razones de eficiencia en la aplicación de los recursos disponibles en el Órgano de Auditoría Interna y de reducción de la carga administrativa inducida en las unidades y empleados auditados.

Las actuaciones de supervisión se orientan a un doble objetivo: por una parte, la comprobación del buen funcionamiento del sistema de control interno y su fortalecimiento mediante la verificación de la eficacia y eficiencia de los controles establecidos; por otra parte, la mejora continua de las unidades y procedimientos de la organización mediante su revisión sistemática y periódica.

Si bien el control interno corresponde al conjunto del personal de la organización, un aspecto crítico de estas actuaciones es la revisión del “control directivo”, ejercido por los responsables que ejercen la función directiva, no sólo por la importancia intrínseca de esta función, sino porque coordinan y supervisan la actividad del resto de empleados.

Durante las actuaciones de revisión y de supervisión, los equipos de auditoría interna encargados realizarán muy a menudo controles. Ahora bien, siguiendo el modelo de los Informes COSO, asumido con generalidad por las instituciones internacionales que se ocupan de la auditoría interna, esta constatación no significa en ningún caso que el control en la organización sea una función que deba ejecutar únicamente dicho órgano.

Para llevar a cabo estas actuaciones, los auditores internos deben tener acceso sin restricciones a todo el personal de la organización, no sólo al directamente auditado sino también al que se considere

razonadamente necesario para cumplir el encargo contenido en la orden de servicio. Los auditores internos podrán disponer también de la documentación descriptiva de los procedimientos y procesos, consultar los expedientes administrativos y acceder sin restricciones a los sistemas de información. En particular, los auditores internos deben contar con las autorizaciones pertinentes en dicho sistema.

El ejercicio de todas estas facultades debe estar enfocado hacia un desarrollo equilibrado y completo de la actuación, previniendo la aparición de limitaciones al alcance (negativas de los auditados, ausencias del personal, falta de autorización a las aplicaciones, etc.) y evitando la imposición de cargas excesivas sobre los auditados.

Las actuaciones de auditoría interna se ven potenciadas por un control permanente de los servicios, que el Órgano de Auditoría Interna ejerce fundamentalmente a través de las facilidades de análisis que ofrece el sistema de información. Sea mediante las aplicaciones del propio sistema (cuadro de mando, almacenes de datos, etc.) o bien con herramientas de análisis de información específicas, el gran volumen de datos que maneja la administración tributaria es empleado para hacer un seguimiento de la eficacia y eficiencia de los procesos; del cumplimiento de las normas e instrucciones; y, en suma, de los resultados obtenidos.

De esta forma, las actuaciones de auditoría interna se pueden orientar hacia los ámbitos funcionales y territoriales donde se aprecia un porcentaje menor de cumplimiento de los objetivos, o se ha desencadenado alguna de las alertas automáticas predefinidas en el sistema, o se detecta la emergencia de algún riesgo.

La función de asesoramiento y consultoría se materializa en la asistencia a los órganos rectores de la administración tributaria en aquellos asuntos que éstos le encomienden.

El Órgano de Auditoría Interna puede resultar idóneo para este tipo de actuaciones de asesoramiento, entre otros rasgos, debido a su relación estrecha con la dirección, su conocimiento profundo de la organización, su capacidad de innovación, a que dispone de equipos multidisciplinares acostumbrados al análisis de información, y, finalmente, a la independencia que debe presidir su actividad.

Si bien las materias sobre las que versarán estos estudios pueden ser muy variadas, se maximiza el valor añadido por el Órgano de Auditoría Interna cuando estas actuaciones se refieren a aspectos transversales, como la conflictividad tributaria, que no suelen tener un responsable único en la organización. Asimismo, serían objeto preferente de estas consultorías temas en que la calidad de los servicios, la fiabilidad de la información, la seguridad de los activos, la continuidad del negocio, el análisis y gestión de riesgos, la evaluación de las políticas y procedimientos y, en general, el control interno, resulten determinantes o estén presentes.

A título de ejemplo, entra dentro de esta rúbrica la participación e incluso coordinación de la autoevaluación de la administración tributaria, a través de modelos de referencia internacionales como TADAT. Asimismo, pueden desarrollarse actuación de evaluación de los objetivos de la organización y de su alineación con la estrategia, más allá del seguimiento permanente que realizan las unidades encargadas del control de gestión.

Como resultado de estas actuaciones de consultoría, el Órgano de Auditoría Interna asume en ocasiones, temporalmente o incluso de modo definitivo, funciones que le asigna la dirección, ajenas en principio a su actividad principal. Más aún, en el caso de no disponer de unidades especializadas en la organización, ciertas materias asociadas al control, como el análisis y la gestión de riesgos institucionales tratado en

otros apartados de este Manual, son impulsadas, vertebradas y, eventualmente, evaluadas por el propio Órgano de Auditoría Interna.

Como parte de su actividad ordinaria, el Órgano de Auditoría Interna también impulsa y coordina actividades de muy diversa índole tendentes a la mejora de la infraestructura ética de la organización. La concreción de esta función varía notablemente según las distintas jurisdicciones.

Al respecto, el Órgano de Auditoría Interna puede desarrollar, de oficio o a instancias de la dirección, actuaciones de prevención, detección e investigación de las conductas irregulares o negligentes del personal de la organización. Esta actividad requiere un soporte legal adecuado y comporta la disponibilidad de técnicas y personal especializados. La falta de abstención de los empleados públicos ante un conflicto de intereses, el acceso indebido a la información tributaria, la vulneración del régimen de incompatibilidades o una denuncia formulada por un ciudadano o por un empleado, entre otras causas, pueden dar origen a la intervención del órgano de auditoría, en el contexto de esta faceta de su actividad. Las actuaciones de detección e investigación demandan una especial reserva para asegurar su efectividad y para proteger convenientemente a todas las partes implicadas.

La mejora de la infraestructura ética de la organización se materializa también en tareas de concienciación y formación del personal y de robustecimiento de su ética profesional. Un ejemplo es la elaboración de códigos de conducta y declaraciones institucionales y el establecimiento de canales de denuncias, que enriquecen la cultura corporativa y los valores del personal y, por otra parte, ejercen una labor preventiva.

La administración tributaria suele participar además a través de sus órganos de auditoría interna en los foros internacionales centrados en la mejora de la infraestructura ética, como el Comité Permanente de Ética del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias en cuyo seo se está impulsando este Manual.

### **Personal de auditoría**

El Órgano de Auditoría Interna ejerce la auditoría interna a través de equipos de auditores, compuestos por profesionales multidisciplinares, bajo la dirección de un responsable. En una administración tributaria de un cierto tamaño, los equipos pueden agruparse en unidades que se especializan en un área funcional (gestión, recaudación, inspección, recursos humanos, gestión económica, informática, etc.) o en un ámbito territorial.

El personal de auditoría del Órgano de Auditoría Interna debe disponer de dos requisitos básicos: por una parte, un dominio de los procedimientos y técnicas de la auditoría interna unido a una elevada ética profesional; por otra parte, un conocimiento suficiente de la materia objeto de las actuaciones.

En cuanto al conocimiento de la materia auditada, no se trata de que el auditor sea siempre un especialista en los procedimientos de la administración tributaria examinados, pero sí que esté en disposición en un tiempo razonable de alcanzar una madurez suficiente que le habilite para diseñar y ejecutar las pruebas de auditoría, valorar y comprender los resultados obtenidos, identificar las evidencias, formular las conclusiones y elevar las recomendaciones que proceda. Por tanto, el grado de conocimiento de los temas examinados que debe alcanzar el auditor interno es notable.

El Código de Ética del Instituto Internacional de Auditores Internos señala que los auditores internos deben ser independientes de las actividades que auditen y actuar de acuerdo a los principios de integridad, objetividad profesional, confidencialidad de la información y competencia. Adicionalmente, se pueden destacar las siguientes características idóneas en el auditor interno de una administración tributaria: conocimiento, pericia, asertividad, debido cuidado profesional y experiencia. El auditor interno deberá interactuar también con soltura en el seno de un equipo y con el resto de empleados de la organización.

En definitiva, el comportamiento ético y la profesionalidad de los auditores internos deben ser ejemplares para gozar del respeto y credibilidad de la organización. A esta especial consideración, contribuye asimismo que los auditores internos cuenten de partida con un estatus suficiente en la administración tributaria, que garantice su acceso a todo el personal, incluyendo el directivo, y haga fluida la interlocución durante las actuaciones.

En cuanto a la selección de los auditores, el modelo depende en gran medida de las normas que rigen la función pública en cada jurisdicción, pero básicamente los auditores proceden de la propia administración tributaria o bien de profesionales que ya trabajan en el campo de la auditoría interna. En ambos casos, la formación posterior al ingreso es determinante del desempeño.

En efecto, la formación de los auditores internos se extiende a todas las materias que supervisan (cursos sobre normativa tributaria, procedimiento tributario, aplicaciones gestoras de los procedimientos, aplicaciones dedicadas al análisis de información, etc.) y a las propias de la auditoría interna. Su amplitud, orientación práctica y la necesaria actualización de los contenidos exigen una dedicación intensa. En particular, se debería establecer una reserva anual de horas para capacitación.

No obstante, para ciertas áreas de conocimiento, como la auditoría de sistemas de información (o “auditoría informática”), resultará imprescindible la presencia de auditores especialistas en número apropiado para la importancia de la materia en la correspondiente administración Tributaria, en este caso las tecnologías de la información y de las comunicaciones y la administración digital.

## Planificación

Las actuaciones de auditoría interna están sujetas al principio de planificación, consistente en la elaboración y aprobación de un plan de actuaciones, que recoge las actividades de auditoría interna a desarrollar por el Órgano de Auditoría Interna en un determinado periodo, generalmente un ejercicio anual.

La elaboración corre a cargo del Órgano de Auditoría Interna y su aprobación suele corresponder a la dirección de la administración Tributaria o a la autoridad ministerial de la que dependa, previo informe la Comisión de Auditoría si se encuentra constituida en la organización.

El plan responde tanto a las demandas específicas de la dirección de la organización y de los responsables de los procesos y unidades, requeridas expresamente, como a los compromisos adquiridos por el Órgano de Auditoría Interna en el ejercicio de las competencias asumidas respecto de los sistemas de control interno, gestión de riesgos, seguridad de la información, protección de datos, continuidad del negocio, etc. La experiencia y conocimientos de la dirección de auditoría interna y de los equipos de auditoría interna, en especial los riesgos que hayan podido identificar durante las actuaciones, deben ser tomados también en consideración.

El plan debe alinearse con la estrategia de la organización y priorizar e intensificar por tanto las actuaciones que afronten o que identifiquen los riesgos relacionados directamente con los objetivos de la organización. El Plan debe asegurar además la presencia proporcional del Órgano de Auditoría Interna en todas las unidades y, de esta forma, conseguir una mayor percepción de control por el conjunto de la organización.

A su vez, el plan se encuentra limitado por los recursos disponibles, fundamentalmente por el número de efectivos y perfil profesional del personal de auditoría interna.

Una vez tenidos en cuenta todos los factores anteriores, el Órgano de Auditoría Interna elabora un proyecto que, sometido por la dirección a un examen contradictorio y a las enmiendas de todos los interesados, será finalmente aprobado por la instancia competente de la administración Tributaria. El plan se comunica a los centros directivos de la organización, siguiendo la política de comunicación y transparencia que sea de aplicación a este documento de especial sensibilidad.

En cuanto al despliegue cronológico del plan a lo largo del ejercicio y su asignación a los distintos equipos de auditoría, deberá ser programado por la dirección del Órgano de Auditoría Interna.

La dirección del Órgano de Auditoría Interna efectúa un seguimiento periódico de la ejecución del plan, auxiliado por el personal encargado de la plantificación. El plan de actuaciones suele incluir cláusulas que permiten la ejecución de actuaciones sobrevenidas a lo largo del ejercicio, por indicación de la dirección de la Administración Tributaria o como consecuencia de acontecimientos no previstos, por ejemplo, cambios en los objetivos o en los recursos.

Un plan de actuaciones se compone de programas de auditoría que se consolidan en grupos de programas, constituidos por programas que persiguen unos objetivos de auditoría comunes o consolidan todas las actuaciones relativas a alguna de las funciones ejercidas por el Órgano de Auditoría Interna,

### **Proceso de auditoría interna**

El punto de partida del proceso es una orden de servicio en que la dirección de auditoría interna encomienda una actuación a un conjunto de auditores, generalmente uno de los equipos constituidos en el seno del Órgano de Auditoría Interna. La orden de servicio sirve de soporte documental y administrativo de la actuación, y formaliza su posterior comunicación al órgano auditado y a terceros involucrados, informando de los objetivos y alcance, del programa del plan al que se asocia, así como de los responsables de su ejecución.

El proceso de una actuación de auditoría interna consta convencionalmente de cuatro fases que se distinguen conceptualmente con claridad: la planificación de la auditoría, el desarrollo de la auditoría, la comunicación de los resultados y el seguimiento de las recomendaciones.

Todas las fases deben estar supervisadas directamente por los responsables del equipo de auditoría e indirectamente por la dirección del Órgano de Auditoría Interna, para asegurar su conformidad y calidad. La gestión del proceso de auditoría debe estar convenientemente digitalizado.

La planificación se materializa en la elaboración de un guion de auditoría, que constituye el producto final del trabajo de preparación de la actuación y facilita el desarrollo posterior de la auditoría conforme

a la metodología prevista. El guion fija con un detalle suficiente lo que va a ser actuado, cuándo, cómo y por quién.

Durante la planificación, se adquiere un conocimiento suficiente sobre el órgano o la actividad auditados, en relación con los objetivos y alcance de la auditoría; accediendo a fuentes como el sistema de información de la organización o las actuaciones de auditoría anteriores.

El guion contiene los datos de referencia principales de la actuación (objetivos, alcance y ámbito de la actuación, programa asociado del plan, unidades, procedimientos y procesos auditados, ejercicios y periodos afectados, composición del equipo de auditoría y responsabilidades asignadas a sus miembros, etc.). No obstante, el núcleo del guion está constituido por los siguientes elementos, que van a sustentar el desarrollo de la actuación:

- Los controles establecidos;
- Los riesgos que se han detectado;
- Los procedimientos de auditoría que se van a aplicar.

Los procedimientos de auditoría se concretan en pruebas de auditoría, entendiendo por tal cualquier actividad de obtención de información con vistas a su análisis y síntesis, diseñada y ejecutada para contribuir de manera eficaz a conseguir los objetivos de la actuación de auditoría. El guion incluye la naturaleza y extensión de las pruebas a realizar y su metodología.

En anexos, el guion se completa con toda la documentación necesaria para un buen recurso de la actuación y con un plan de trabajo o cronograma de las actividades a realizar por cada uno de los miembros del equipo de auditores.

Por la recurrencia de las actuaciones de auditoría interna en una administración tributaria, la confección de la mayoría de los guiones consiste en una adecuación y particularización de “guiones tipo”, elaborados por los equipos más especializados en la materia objeto de la actuación.

El desarrollo de la actuación se centra en la ejecución de las pruebas de auditoría y en el examen y evaluación de la información recogida hasta la formación de evidencias.

Las pruebas de auditoría pueden ser de muy diferente índole: mantenimiento de entrevistas con los auditados o con terceros; cumplimentación de cuestionarios, de forma guiada o bien desatendida; verificación de expedientes o, en general, de documentación, seleccionada por muestreo aleatorio o criterios de riesgo; comprobación directa de instalaciones, procedimientos o procesos; etc.

Los auditores internos pueden incluso, en cierto tipo de investigaciones, realizar un análisis forense definido como un “proceso que, mediante una metodología adecuada y formal, permite reconstruir el escenario del incidente o suceso de tal forma que se puedan conocer las causas, mecanismos y herramientas, así como sus autores”.

El desarrollo de la actuación suele comportar una visita (presencial) del equipo de auditoría. La elevada digitalización de todas las actividades de la administración tributaria puede hacer menos necesaria hoy en día una visita de esta naturaleza. Asimismo, factores coyunturales, como un confinamiento o una

restricción presupuestaria, pueden impedir o desaconsejar estas visitas presenciales, que se sustituyen por contactos mediante videoconferencia, llamada telefónica o correspondencia electrónica.

Durante el desarrollo de la actuación, los auditados y otro personal involucrado tienen el deber de colaborar con los auditores y, en particular, de facilitar el acceso a toda la información requerida.

Los auditores deben diseñar la actuación de forma que se consigan “evidencias”, certezas claras y manifiestas de las que no se puede dudar, que sustenten los “hallazgos”, afirmaciones realizadas sobre los hechos observados durante la actuación.

No puede pretenderse una evidencia absoluta. Las evidencias deben conducir a conclusiones razonables sobre la materia objeto de examen (suficiencia), ser coherentes con los objetivos, conclusiones y recomendaciones de la auditoría (relevancia), y ser fiables, consistentes con los hechos y las mejores que puede alcanzarse con el uso de las técnicas de la auditoría (competencia). Al respecto, conviene resaltar que no todas las fuentes de información tienen la misma fiabilidad, y que deben ser contrastadas, especialmente cuando no se corresponden con las expectativas.

El trabajo efectuado en la fase de desarrollo se documenta en “papeles de trabajo” validados por los auditores. Los papeles de trabajo se incluyen en el expediente de la actuación y se conservan durante el periodo preestablecido por la norma.

La comunicación de los resultados obtenidos en una actuación de auditoría interna se lleva a cabo mediante informes de auditoría, que deben ser idealmente claros, precisos, rigurosos, objetivos, concisos, constructivos, oportunos y rendirse en plazo.

El informe de auditoría es el producto final de la auditoría interna y se pone a disposición del que ordena o encarga la actuación. El informe debe permitir al lector comprender con claridad el trabajo realizado y las conclusiones y recomendaciones efectuadas por el auditor.

La estructura y formato del informe de auditoría se encuentran en general estandarizados. Los distintos apartados del informe cubren los siguientes contenidos:

- Título, fecha de emisión y código de referencia, si lo hubiera;
- Orden de servicio;
- Objetivos, alcance y ámbito de la actuación, en particular programa de auditoría, unidades y procesos auditados, duración de las actuaciones, y ejercicio y periodo de referencia, en su caso;
- Composición del equipo de auditoría;
- Metodología empleada;
- Antecedentes y contexto de la actuación;
- Resultados, incluyendo evidencias y hallazgos;
- Conclusiones;
- Recomendaciones.

La metodología reflejada en el informe no tiene por qué ser exhaustiva pero sí exponer la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría y de las pruebas practicadas e identificar las fuentes de información utilizadas.

En cuanto a las conclusiones, son las certezas y opiniones alcanzadas por los auditores sobre las cuestiones planteadas en los objetivos de la auditoría, sustentadas en los hallazgos de los que se tiene evidencia suficiente.

Las recomendaciones de los auditores al órgano auditado o a terceros constituyen el valor añadido principal del informe y derivan necesariamente de las conclusiones obtenidas.

El informe se complementa con anexos, de naturaleza heterogénea, que suelen documentar las evidencias relevantes obtenidas durante la actuación, y con un resumen ejecutivo que lo hace más accesible a los destinatarios, singularmente al personal directivo.

En cuanto al procedimiento de tramitación de los informes, se encuentra reglado y emplea generalmente una fórmula contradictoria. Así, el proyecto de informe, aprobado por la dirección de auditoría, se somete a las unidades auditadas, a sus superiores jerárquicos y a los órganos propietarios de los procesos examinados, para que emitan observaciones. Una vez evaluadas, las observaciones son aceptadas o rechazadas de forma motivada por el Órgano de Auditoría Interna. Se elabora entonces un informe final, que es distribuido conforme al procedimiento de difusión establecido en la organización.

Los informes de auditoría interna deberían distribuirse ampliamente para multiplicar su impacto y reflejar la transparencia de la organización. No obstante, la criticidad de alguno de los temas tratados y la confidencialidad de los datos personales aconsejan a menudo mantener una actitud de reserva, limitando la difusión.

Las recomendaciones deben ser objeto de seguimiento por el Órgano de Auditoría Interna, especialmente porque las propuestas efectuadas no suelen ser de obligado cumplimiento para el auditado.

El auditor propone soluciones a los problemas e incidencias detectados durante la actuación, y efectúa recomendaciones de distinta naturaleza (organizativa, funcional, técnica, etc.) con vistas a la mejora de los procedimientos y los procesos, el cumplimiento de los objetivos, la mitigación de los riesgos y el reforzamiento del control interno. Asimismo, eleva a la consideración de la organización las buenas prácticas observadas, susceptibles de extensión a otros ámbitos.

Conviene señalar que una alternativa a este planteamiento tradicional consiste en señalar en las conclusiones del informe los problemas, incidencias, debilidades, etc. identificados, y dejar que sean los destinatarios del informe quienes diseñen las medidas paliativas y ejecuten un plan de acción correspondiente, abandonando así el auditor la formulación de propuestas específicas.

En la administración tributaria, las recomendaciones se dirigen generalmente a la unidad (territorial) auditada o al órgano (central) propietario de los procesos de negocio examinados.

Aunque el órgano o unidad interpelados por la recomendación no estén obligados a cumplirla, sí deben contestar en un plazo predeterminado al Órgano de Auditoría Interna, informando de las acciones que se hayan tomado o se prevea adoptar en relación con la propuesta. El Órgano de Auditoría Interna analiza



las respuestas recibidas y evalúa y registra su grado de cumplimiento de acuerdo a los medios y recursos disponibles. Bajo ciertas condiciones, se puede reiterar la actuación, total o parcialmente, o, incluso, trasladar el expediente a la dirección de la administración tributaria.

La actuación de auditoría concluye formalmente con el archivo de la actuación, que se materializa con un cierre del expediente (electrónico) asociado a la misma.

## 14.9. Cumplimiento

El cumplimiento, conocido por su expresión en inglés “*compliance*”, se refiere al cumplimiento por una organización (o empresa) de las normas y regulaciones que le son de aplicación.

El cumplimiento no se limita a la legislación específica sobre las áreas de negocio y a la reglamentación de la producción, distribución y comercialización de bienes y servicios (seguridad de las instalaciones y de los productos fabricados, y prevención de riesgos laborales, por ejemplo), sino que se extiende a todos los aspectos de la vida de la organización. Sin ánimo de ser exhaustivos, la organización afronta el cumplimiento de reglas sobre igualdad de género, conciliación, propiedad intelectual, prácticas restrictivas de la competencia, seguridad de la información, protección de datos, transparencia, elaboración de información económico-financiera, lucha contra la corrupción, blanqueo de capitales, gestión de residuos, calidad del aire, etc.

El marco regulador es por tanto amplio y cambiante, y puede resultar abrumador si no se adopta una aproximación sistemática. De esto se ocupa el *compliance*, que persigue el conocimiento y aplicación efectiva de toda la normativa. En particular, el cumplimiento como concepto se encuentra muy presente cuando se trata de aplicar efectivamente aquellas normas que refuerzan la infraestructura ética de las organizaciones.

El cumplimiento se puede limitar a la literalidad del precepto o estándar legalmente establecido o bien adoptar un enfoque más proactivo, implantando en la organización buenas prácticas no obligatorias, lo que redundaría en una mejora de la reputación y entra de lleno en la noción de “responsabilidad social corporativa”.

Por otra parte, los incumplimientos normativos de las empresas no sólo pueden dar lugar a la exigencia de una responsabilidad civil, por ejemplo, si se han producido daños a los clientes o a los empleados; sino que en determinados ordenamientos jurídicos desencadenan una posible responsabilidad penal de las empresas en tanto que sujetos jurídicos.

Por tanto, la falta de implantación de una norma, aunque no esté directamente relacionada con los bienes y servicios ofrecidos, la permisividad en su aplicación, y la carencia de medidas de supervisión y control en su cumplimiento pueden ocasionar perjuicios graves a las organizaciones y empresas.

Estas circunstancias han incrementado el interés de las organizaciones por el cumplimiento, asociado al concepto de “diligencia debida”, dedicando a esta ocupación a algunos empleados (“oficiales de cumplimiento”) e incluso designando a un responsable corporativo de cumplimiento (CCO o “Chief Compliance Officer”). También se han incrementado las asociaciones de empresas o profesionales cuyo

objeto es el cumplimiento, así como las empresas que se especializan precisamente en ofrecer servicios de consultoría y de formación en esta materia.

En la administración tributaria, y en el sector público en general, el cumplimiento no ha tenido tanta repercusión, si bien la normativa susceptible de ser aplicada refleja una problemática común a la del sector privado, como se ha puesto de manifiesto en otros apartados de este mismo Manual (seguridad de la información, protección de datos, etc.). En efecto, la gobernanza, la gestión de riesgos y el cumplimiento, trinomio conocido como GRC, forman parte de las preocupaciones y esfuerzos de la administración tributaria, que tiende a incorporar explícitamente el riesgo de cumplimiento como uno de los más relevantes para alcanzar los objetivos.

En este contexto, conviene resaltar también las conexiones entre auditoría interna y función de cumplimiento. En sus actuaciones de supervisión, la auditoría interna se debe ocupar, como parte de su enfoque, de la revisión sistemática del cumplimiento, reduciendo de esa forma el riesgo asociado al mismo.

Desde una perspectiva más conceptual, el “modelo de las tres líneas de defensa” del Instituto Internacional de Auditores Internos, actualizado en 2020, sitúa a la auditoría interna en una posición de “aseguramiento y asesoramiento independiente y objetivo sobre la adecuación y la eficacia de la gobernanza y la gestión de riesgos”. En un plano intermedio entre la tercera línea de la auditoría interna y la primera línea de la gestión, el modelo coloca a aquellas actividades de soporte cuya función es que los mecanismos ordinarios de gestión de riesgos y de control interno de la organización funcionen efectivamente, entre las que se encuentra de modo destacado el cumplimiento.

# Capítulo 15

## INSTRUMENTOS DE CONTROL (V)

### La participación ciudadana: canales de denuncias comentarios a la directiva 2019/1937 sobre protección de las personas que informen sobre infracciones del derecho de la unión. Canales para quejas y sugerencias: la defensa de los derechos de los contribuyentes y el ombudsman tributario

*Carlos Cornejo y Jaime Parrondo Aymerich*

#### 15.1. Canal de denuncias

En el ámbito de las administraciones tributarias el concepto de denuncia puede tener diferentes acepciones y tipos atendiendo a su carácter:

- **Denuncia tributaria:** aquella comunicación verbal o escrita de hechos o situaciones que pueden ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la gestión de los tributos.
- **Denuncia no tributaria:** es la comunicación o notificación verbal o escrita formulada por cualquier persona y dirigida a la administración tributaria, de hechos y situaciones realizados por su personal, que pudieran considerarse constitutivos de una conducta irregular, sospechosa o ilegal que puede implicar el incumplimiento de la legislación, de los principios y normas éticos o de conducta de la organización.

La denuncia se configura como un derecho de los ciudadanos y pueden ser presentadas por cualquier persona, ya sea física o jurídica, incluido el personal de la propia administración tributaria.

Dada la diferente naturaleza de los denunciadores, se han de habilitar dos vías diferentes de presentación:

- **Canal interno,** para el personal de la AT que sea preferiblemente digital (intranet, buzón de correo).
- **Canal externo,** a través de Internet y de los Registros para su utilización por cualquier ciudadano o persona jurídica.

En un marco de transparencia y rendición de cuentas, los canales de denuncias son instrumentos esenciales que ayudan en la lucha contra la corrupción y el fraude.

En cuanto a los requisitos formales de las denuncias, si bien el denunciante puede utilizar cualquier formato, es preferible habilitar algún tipo de formulario que permita guiar al denunciante y facilite el posterior tratamiento y seguimiento de la denuncia. Con una intención de economía, dicho formulario puede ser común a los dos canales que, en lo posible, serán digitales.

Siendo lo deseable que las denuncias se formalicen en un escrito en el que el denunciante esté identificado, hay que prever la posibilidad de que la denuncia se haga de forma verbal ante un funcionario de la administración tributaria, por comunicación telefónica e incluso la posibilidad de la presentación de denuncias anónimas.

En los casos en que la denuncia sea verbal, esta deberá documentarse a través de una diligencia que suscribirá el funcionario que la recibe y, en su caso, por el denunciante si desea ser identificado.

Respecto a la posibilidad de presentación de denuncias anónimas, la regla general será requerir la identificación completa del denunciante, tanto para garantizar su protección ante posibles represalias como para constituir un elemento que desincentive la presentación de denuncias falsas, con mala fe o con escasa veracidad en la información facilitada.

Esta es la directriz que se aplica en el caso de los estados miembros de la Unión Europea como resultado de la aplicación de la Directiva (UE) 2019/1937 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2019, relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión.

### **Elementos de un canal de denuncias**

Es oportuno establecer un esquema general para habilitar un canal de denuncias y el procedimiento que permita su tramitación en una administración tributaria. Las premisas generales de aplicación al diseño del canal y procedimiento son:

- El canal digital será accesible, estará disponible permanentemente y garantizará la confidencialidad e integridad de la identificación e información aportada por el denunciante.
- Se desarrollarán o implementarán soluciones específicas para la presentación por medios telemáticos tanto para el canal interno como para el externo, así como los formularios a utilizar tanto de forma telemática como en papel y el sistema para la incorporación al canal de otras formas de presentación como pueden ser el correo electrónico, correo en papel sin formularios, fax, diligencias derivadas de denuncias verbales, etc.
- Un aspecto que debe ser objeto de especial atención, particularmente en el caso de las denuncias internas, es reforzar la protección de los denunciantes y evitar represalias contra ellos (protección de su identidad).
- Implementar un sistema que permita el tratamiento homogéneo de la recepción y tratamiento inicial de las denuncias recibidas independientemente de su origen o formato.
- El sistema de gestión de denuncias se diseñará con controles que permitan la trazabilidad de las denuncias, la obtención de información estadística a nivel de datos agregados y una adecuada gestión de identidades y control de accesos.

- El sistema de denuncias no deberá almacenar datos personales más allá de un plazo adecuado posterior a la realización de un informe preliminar de evaluación de la información facilitada y que proponga la tramitación que debe seguir, ya que la resolución efectiva de la denuncia se debería realizar a través de procedimientos específicos del ámbito del departamento de recursos humanos, unidad de asuntos internos y/o traslado al Ministerio Fiscal cuando se aprecie posibilidad de delito.

### **Canales digitales y registro electrónico**

La presentación de la denuncia se almacenará en un registro electrónico y los datos del asiento registral contendrán, al menos, la identificación del denunciante si no es anónimo, sus datos de contacto a efectos de comunicaciones y contenido de la denuncia.

En el proceso de registro interesa establecer automáticamente, siempre que sea posible, la asignación de una unidad u oficina calificadora responsable de la evaluación e informe preliminar sobre la denuncia. La elección del algoritmo de asignación se hará en función de la estructura organizativa y territorial de cada administración tributaria.

En este apartado cabe valorar la posibilidad de unificar el canal de denuncias para integrar las denuncias tributarias, presenta la ventaja de que en ocasiones una conducta irregular, desleal, fraudulenta o corrupta puede producirse en relación a un procedimiento de gestión tributaria. En esta situación, la AT deberá seguir además un procedimiento de investigación en el ámbito fiscal.

Sin embargo, el canal de denuncias debe señalar de forma explícita su ámbito de aplicación y la utilización de una página web común podría inducir a error.

En los casos en que un ciudadano, empleado, persona jurídica o entidad no utilice el canal de denuncias no tributarias, se establecerá un protocolo para incorporar dicha comunicación al flujo de tramitación ordinario. Así, en los casos en que exista comunicación verbal, escrito recibido por correo, correo electrónico, fax, etc., se realizará una diligencia que acredite la información recibida y, en su caso, identificación del denunciante, procediendo a su registro.

Resulta necesario disponer de una aplicación informática que garantice los elementos de control de accesos y la gestión de identidades de los usuarios autorizados. Mantendrá el nivel de seguridad física y lógica adecuado a la necesidad de confidencialidad, integridad y disponibilidad de los datos. Además, se aconseja disponer de un sistema documental o sistema de expediente electrónico que permita la incorporación y custodia de la información suministrada y recopilada en la tramitación de la denuncia.

### **Calificación y propuestas de acciones**

Una vez registrada la denuncia ha de asignarse una unidad independiente calificadora de la misma. Su función es la revisión de la información facilitada, el análisis de la veracidad de los hechos y pruebas aportadas y la elaboración de un informe preliminar que, en su caso, señale los elementos fundamentales a considerar por la unidad o responsable competente para la resolución.

La propuesta de calificación será revisada por el titular del órgano competente quién procederá a confirmar o rechazar cada una de las acciones propuestas en el informe preliminar. Con el objeto de garantizar la trazabilidad y el seguimiento de las denuncias, cada acción confirmada será registrada en la correspondiente aplicación de gestión de denuncias o registro electrónico de las mismas.

Una primera categorización de las acciones que pueden proponerse es:

- Archivo de la denuncia: si del análisis se deduce que no existen elementos que hagan necesario un análisis ulterior. Comprendería los casos en que la denuncia resulta irrelevante, indeterminada, falsa, sin veracidad, reiterada (sin presentar novedad respecto de otra anterior) e inadmisibles por escapar al ámbito objeto del canal.
- Apertura de una investigación
- Incoación de un expediente disciplinario al amparo de la normativa de recursos humanos
- Traslado a los servicios jurídicos y, en su caso, a la policía, ministerio fiscal u órgano judicial ante la presunta comisión de un delito
- Denuncia tributaria
- Quejas y sugerencias ante el Ombudsman o Defensor del Contribuyente
- Recurso
- Ejercicio de derechos en relación a la protección de datos personales
- Traslado a otras unidades por la relevancia de lo informado en relación a un procedimiento tributario

Una misma denuncia puede incorporar diversos elementos y afectar a distintos sujetos y procedimientos, por lo que no resulta extraño a priori que en su calificación se propongan varias acciones.

En cuanto a la comunicación al denunciante se efectuará en los términos en que disponga la legislación vigente, siempre que se tenga evidencia suficiente de la fiabilidad de sus datos identificativos.

### **Seguimiento del canal de denuncias**

La ejecución de las acciones propuestas y aprobadas por las unidades a los que se dé traslado de la denuncia por el órgano competente será objeto de seguimiento y evaluación.

De acuerdo con el principio de minimización del dato en el tratamiento de datos personales y de especial sensibilidad, no interesa mantener en la aplicación de gestión de denuncias más información que la estrictamente necesaria, por lo que las acciones ulteriores se reflejarán en los correspondientes sistemas específicos.

Sin embargo, resulta de gran interés recoger información suficiente sobre el resultado de dichas acciones que permita el seguimiento y evaluación de los canales de denuncia.

La utilización de un código de referencia único de la denuncia, al modo de un número único de identificación fiscal, asegura su trazabilidad y permite un seguimiento automático de las acciones.

Por otra parte, el seguimiento debe ser selectivo respecto de las acciones aprobadas. En efecto, el interés para la evaluación de los canales de denuncias se centra en el resultado de las acciones relacionadas directamente con la denuncia:

- Las que se archivan por no presentar indicios suficientes o veracidad en su contenido,
- Las denuncias que finalizan con expedientes administrativos o disciplinarios por falta leves o graves,
- Aquellas que se reconvierten en denuncias tributarias, quejas o recursos y finalmente,
- Denuncias que finalizan en causa judicial por haberse cometido un delito.

En todo caso, es aconsejable segmentar la información según el canal utilizado y la identificación o carácter anónimo de los denunciantes.

En conclusión, el establecimiento de un Canal de Denuncias y, sobre todo, la implementación de medidas para su tramitación, seguimiento y tratamiento es una medida aconsejable, debiendo aprovecharse para ello las posibilidades que ofrece la tecnología para un mejor desarrollo.

## 15.2. Directiva UE 2019/1937 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2019, relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión

La Directiva UE 2019/1937 pretende armonizar y homogeneizar la protección de los denunciantes sobre incumplimientos e infracciones del Derecho de la Unión Europea (UE) frente a todo tipo de represalias estableciendo los canales de denuncias internos para todas las organizaciones privadas y públicas.

Las denuncias y revelaciones públicas son un instrumento de lucha contra la corrupción y el fraude. Constituyen un componente que permite la detección e investigación de infracciones y la mejora de la transparencia y rendición de cuentas. La Directiva detalla 110 considerandos y se estructura en 7 capítulos con 29 artículos.

El primer capítulo establece el ámbito de aplicación, definiciones y condiciones de protección. Cabe señalar que el artículo 2 sobre su ámbito de aplicación material que alcanza:

- “(…) i. **contratación pública,**
- ii. **servicios, productos y mercados financieros, y prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo,**
- iii. **seguridad de los productos y conformidad,**
- iv. **seguridad del transporte,**
- v. **protección del medio ambiente,**
- vi. **protección frente a las radiaciones y seguridad nuclear,**

- vii. **seguridad de los alimentos y los piensos, sanidad animal y bienestar de los animales,**
- viii. **salud pública,**
- ix. **protección de los consumidores,**
- x. **protección de la privacidad y de los datos personales, y seguridad de las redes y los sistemas de información;”**

Los Estados miembros pueden ampliar la protección a otros actos o ámbitos no incluidos en el apartado anterior.

El ámbito de aplicación personal queda establecido en el artículo 4 abarcando a los denunciantes que trabajen tanto en el sector privado como público y obtengan la información en un contexto laboral amplio, incluyendo contratistas, clientes y proveedores.

De las definiciones señaladas en el artículo 5 de la Directiva cabe destacar las de los tres tipos de denuncia que vienen a delimitar tres tipos de canales para su tratamiento:

- - *«denuncia interna»: la comunicación verbal o por escrito de información sobre infracciones dentro de una entidad jurídica de los sectores privado o público.*
- - *«denuncia externa»: la comunicación verbal o por escrito de información sobre infracciones ante las autoridades competentes;*
- - *«revelación pública» o «revelar públicamente»: la puesta a disposición del público de información sobre infracciones; ...”*

La Directiva, como vemos, impone el establecimiento de 3 canales de denuncias y la prelación para su uso, señalando el orden de su utilización:

1. **Canal interno** para organizaciones privadas y públicas (desarrollado en el capítulo II en los artículos 7 a 9)
2. **Canal externo** ante las autoridades públicas competentes designadas por los Estados miembros (capítulo III, artículos 10 a 14)
3. **Revelación pública** a través de los medios (art. 15 del capítulo IV).

El artículo 7 de la Directiva dispone, para las entidades jurídicas de los sectores privado y público, la obligación de establecer el canal y procedimiento de denuncias interno y su seguimiento.

Esta obligación resulta de aplicación para toda entidad jurídica privada de 50 empleados o más, y para todas las entidades jurídicas públicas, si bien los Estados miembros pueden eximir de dicha obligación a los municipios de menos de 10 000 habitantes o con menos de 50 trabajadores.



La Directiva establece además una serie de disposiciones comunes aplicables a las denuncias internas y externas en su capítulo V, desarrollando el deber de confidencialidad (art. 16), el tratamiento de datos personales (art. 17) y el registro de las denuncias (art. 18).

El capítulo VI sobre medidas de protección viene a desarrollar lo que se podría conceptualizar como el estatuto de protección del denunciante, sujeto a la condición previa de utilización del canal adecuado en el orden señalado y a la veracidad de la información en el momento de la denuncia. El artículo 19 aporta la prohibición de una extensa numeración de represalias y en el artículo 20 se establece que los Estados miembros adoptarán medidas de apoyo a los denunciantes.

Como elemento disuasorio del incumplimiento de la Directiva, el artículo 23 establece un régimen sancionador de aplicación por los Estados miembros para aquellos que dificulten la presentación de denuncias y para los denunciantes que revelen información pública falsa.

En las disposiciones finales del capítulo VII se establece la entrada en vigor a los veinte días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea, si bien el plazo para la transposición a la normativa nacional es el 17 de diciembre de 2021 y con un período adicional de otros dos años (hasta 2023) para entidades jurídicas privadas con un número de trabajadores entre 50 y 249.

Uno de los temas de mayor repercusión en las organizaciones es el tratamiento de los datos personales en el ámbito de aplicación de la Directiva ya que obligará a realizar una evaluación de impacto y a la adopción de unas medidas de seguridad técnicas y organizativas adecuadas.

La protección de la identidad y los datos personales de los denunciantes es esencial y queda amparada en los Estados miembros por la aplicación del Reglamento General de Protección de Datos (RGPD<sup>117</sup>) y los correspondientes desarrollos. En idéntico sentido, queda amparada la identidad y datos personales del denunciado o denunciados y de terceros involucrados.

El informe “Directrices sobre procesamiento de información personal en un procedimiento de denuncia” (2016) del Supervisor Europeo de Protección de Datos (SEPD) ofrece una lista de elementos a considerar sobre el tratamiento de datos personales en los canales de denuncias.

- La normativa de protección de datos obliga a que el diseño de un canal de denuncias se realice desde su inicio alineado con la misma, la base jurídica del tratamiento se recoge en el art. 6 del RGPD.
- Es obligatorio aplicar el principio de calidad del dato lo que supone recopilar el mínimo de información necesaria y especificar con claridad, en la política de privacidad, el tipo de actos y conductas que son denunciables en ese canal. Se suprimirán las denuncias que no se correspondan con el ámbito de aplicación del canal de denuncias.
- Con el objeto de garantizar la efectiva protección del denunciante, el SEPD aboga por su identificación si bien admite la presentación de denuncias anónimas.
- El deber de información significa comunicar a cada uno de los involucrados en la denuncia el tratamiento de datos, denunciante, denunciado y terceros, pero preservando la identidad de los

117 Reglamento UE 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos - RGPD).

otros a lo largo del procedimiento y, en su caso, aplazando la información para no comprometer posibles investigaciones.

- Otro de los aspectos es el plazo máximo de conservación de la información, que será el de prescripción de las acciones legales que se puedan ejercer en relación con la materia denunciada. Por otra parte, se suprimirá o anonimizará la información de toda denuncia no amparada por el canal y se mantendrá la de aquellas que se cursen el tiempo mínimo necesario.
- Un control de accesos estricto, con autorizaciones a los responsables de cumplimiento y control interno además de los del procedimiento de su tramitación.
- Limitación de los derechos de acceso a los datos personales de terceros, testigos, denunciado y denunciante, buscando el equilibrio de los distintos intereses en relación con la tramitación e investigación de las denuncias.
- Evaluación de impacto e implementación de las medidas técnicas y organizativas adecuadas al nivel de seguridad debido al tratamiento de datos que pueden ser sensibles y estar especialmente protegidos.

Un aspecto esencial de la Directiva es la obligación que establece para informar, evaluar y revisar su aplicación. En tal sentido, la Comisión informará al Parlamento Europeo y el Consejo sobre la ejecución y aplicación de la Directiva.

Los Estados miembros presentarán las estadísticas sobre las denuncias internas, señalando las recibidas, las investigaciones y actuaciones judiciales consecuencia de las mismas y, en caso de poder estimarlos, el perjuicio económico e importes recuperados.

La entrada en vigor de la Directiva supone, para los Estados miembros de la UE, un paso decidido en la lucha contra la corrupción y el fraude, permitiendo incrementar la transparencia y rendición de cuentas en los ámbitos privado y público.

### 15.3. Canal de quejas

#### La defensa de los derechos del contribuyente

La defensa de los derechos del contribuyente que, como se verá, es el germen del “canal de quejas” no es una idea nueva o reciente. Como señalan Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés <sup>118</sup>:

*Su origen, ..., proviene ... Concretamente de Suecia, país donde se halla el primer antecedente de esta figura bajo la denominación de “Ombudsman” (cuyo significado literal es el de “delegado” o “mandatario”), creada por Ley de 6 de junio de 1809. Nace con un perfil y unas características similares a las que posee en el presente; ya desde su inicio responde a la configuración de organismo independiente, con autoridad para dirigir recomendaciones a las administraciones a fin de corregir las disfuncionalidades observadas. De veloz y rápida puede tildarse –sin duda alguna– su difusión a lo largo de todo el siglo XX tanto en los países europeos, como en América, África y Asia.*

118 “El Defensor del Contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU”. Véase el apartado de Bibliografía.

Como dijo Antonio Cayón Galiardo refiriéndose al Consejo para la Defensa del Contribuyente español<sup>119</sup> (el subrayado es nuestro):

*A nuestro juicio es imposible explicar el nacimiento del Consejo sin vincularlo de alguna manera al movimiento que, en distintos momentos, se ha producido en muchos países a favor de un Estatuto del Contribuyente en el que se recogieran, a modo de verdadero catálogo, los derechos y garantías de los contribuyentes principalmente en sus relaciones con la administración tributaria.*

*Este movimiento -que hemos criticado por su pretensión de totalizar en un texto único las garantías del ciudadano contribuyente y porque contribuye a aislar el ordenamiento tributario del resto del mundo jurídico- es además un reflejo de la profunda transformación que se propuso de las relaciones entre la Administración y los administrados, pretendiendo la creación de un modelo de gestión del sistema tributario acorde con la idea de servicio público y no solo como expresión de una organización investida de potestades de policía y de intervención en la vida y en la economía de los ciudadanos. Surge así esta figura entrelazada también con la aparición y el desarrollo de las funciones tributarias propias de una administración prestacional (información, asesoramiento y otros servicios que se destinan directamente al contribuyente) Es decir, el Consejo nace en lo esencial como un servicio que la Administración presta a los contribuyentes especializado en la tutela de sus derechos y garantías, aunque no se excluyan otros aspectos del funcionamiento administrativo.*

Hoy, en sus relaciones con cualquier administración tributaria todos los contribuyentes (entendido el término “contribuyentes” en un sentido lato), cuentan con un conjunto de derechos y obligaciones.

La exposición de motivos de una veterana ley española -dos años posterior al momento al que se refería el profesor Cayón- señalaba que los derechos de los obligados tributarios “no son sino la contrapartida de las obligaciones que sobre los contribuyentes pesan derivadas de la obligación general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”<sup>120</sup>.

Centrados en los “derechos”, el conjunto de aquellos de los que es titular el contribuyente -y que no son otra cosa que una de las caras del principio de seguridad jurídica- dependerán, en cada momento, de la relación que mantiene o ha mantenido con la respectiva AT.

A efectos de este examen, pueden diferenciarse dos grandes grupos de “derechos”.

El primero estaría constituido por el conjunto de derechos que cabría denominar “procedimentales”, es decir, los derechos esenciales en un procedimiento tributario concreto y que asisten al contribuyente cuando es objeto de ese procedimiento. Estos derechos -como se ha señalado- pueden variar en función del procedimiento de que se trate. Este primer conjunto de derechos, de cara a su defensa, tiene un núcleo común: en general, cuando el contribuyente considere que su derecho ha sido conculcado podrá instar un procedimiento tributario de revisión del acto dictado con menosprecio de tal derecho.

El segundo conjunto estaría constituido por aquellos otros derechos que, empleando la misma terminología, cabría denominar “no procedimentales”; se trata de aquellos derechos que asisten -en general- al contribuyente en sus relaciones con la AT y que, siendo siempre exigible su observancia, no

119 “Veinte años del Consejo para la Defensa del Contribuyente”. Véase el apartado de bibliografía. Antonio Cayón (q.e.p.d) fue presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente entre 2012 y 2015.

120 Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (B.O.E. N° 50 de 27 de febrero de 1998). <https://www.boe.es/eli/es/l/1998/02/26/1>

son elementos esenciales en un procedimiento tributario concreto: por ejemplo, el derecho a ser tratado con el debido respeto por el personal al servicio de la administración tributaria. A diferencia de los que conforman el primer grupo, la conculcación de los agrupados en este segundo bloque no faculta al obligado para instar un procedimiento tributario de revisión del acto dictado con desaire de tal derecho.

Como se desprende de esta clasificación, la diferencia entre ambos grupos estriba en la forma de defender la subsistencia/ejercicio del derecho de que se trate.

Mientras que para la defensa de los derechos que componen el primer grupo los ordenamientos jurídico-tributarios suelen establecer diversos tipos de “recurso tributario” (sea en fase administrativa o judicial), para la defensa de éstos y, también, de los que componen el segundo grupo, suele existir un “canal de quejas”<sup>121</sup>

Como ocurre -entre otros- en el caso español, el “canal de quejas” puede no limitarse a ser un mero vehículo de análisis de la observancia de los derechos procedimentales o no procedimentales, llegando a ser un cauce “*para hacer llegar a las autoridades y responsables de los diferentes organismos públicos cualesquiera quejas, reclamaciones, sugerencias o propuestas que aquellos ciudadanos deseen transmitir como consecuencia de sus relaciones con las administraciones públicas, y especialmente, ... con la Secretaría de Estado de Hacienda, responsable, ... de la gestión del sistema tributario estatal y aduanero ...*”<sup>122</sup>

El “canal de quejas” es, pues, el cauce a través del cual los ciudadanos, en su faceta de contribuyentes, ponen en conocimiento de los responsables tributarios, bien la conculcación de sus derechos (“quejas” o “reclamaciones”, con los matices que después veremos) bien sus sugerencias o propuestas para la mejora de los servicios que prestan las administraciones tributarias.

## 15.4. Las quejas

Las “quejas” (englobando aquí las “reclamaciones” y dejando aparte las “sugerencias” y “propuestas”) son la vía para defender los derechos de los contribuyentes cuya preservación no tiene cabida en los “recursos tributarios”.

Como señalan Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés<sup>123</sup> recogiendo el contenido del artículo 13 de la Ley italiana 212/2000 sobre derechos de los contribuyentes:

*Como denominador común puede afirmarse que todo el marco competencial del Garante se inserta en un cauce que discurre por el diálogo con la Administración y que tiene como objetivo hacer reaccionar a ésta poniéndole de manifiesto las irregularidades, incorrecciones y, en general, aquellas disfunciones que puedan lesionar los derechos y garantías de los contribuyentes y que pretende –en definitiva– hacer realidad todas las máximas y principios reconocidos en la Ley de los derechos del contribuyente.*

121 En estas líneas, dedicadas al “canal de quejas” no analizaremos los “recursos tributarios”.

122 Preámbulo del Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente (B.O.E. N° 307 de 2 de diciembre de 1998) En adelante RDCDC. <https://www.boe.es/eli/es/rd/1996/12/02/2458>

123 OP. Cit.

## Ámbito material de las quejas

Si, como se acaba de señalar, las “quejas” son la vía para defender los derechos de los contribuyentes cuya preservación no tiene cabida en los “recursos tributarios”, la delimitación de su ámbito material es una labor esencial.

Para delimitar tal ámbito, la normativa española señala que: *“Las quejas deberán tener relación, directa o indirecta, con el funcionamiento de los órganos y unidades administrativas que conforman ... la Administración del Estado con competencias tributarias. En particular, podrán presentarse quejas en relación con el ejercicio efectivo de los derechos de los obligados tributarios en el seno de los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, así como relativas a las deficiencias en la accesibilidad de las instalaciones, la calidad o accesibilidad de la información, el trato a los ciudadanos, la calidad o accesibilidad del servicio o el incumplimiento de los compromisos de las cartas de servicios.”*<sup>124</sup>

Pese a la aparente sencillez de su objetivo, es preciso matizar algunos puntos.

En primer lugar, la queja debe quedar claramente diferenciada del recurso. Todo aquello que dentro de un procedimiento tributario sea un elemento esencial (por ejemplo -en el caso español- la comunicación del inicio de actuaciones en un procedimiento de comprobación) podrá dar lugar a un recurso cuando no haya concurrido como tal elemento esencial. Por tanto, en principio, parece que el ámbito material de las quejas debería quedar limitado a la conculcación de los “derechos no procedimentales”.

La realidad es que las cosas ni son ni deben ser así. El ámbito material de las quejas no puede quedar limitado al ámbito de los derechos no procedimentales, lo que debe ocurrir -y así ocurre en el ámbito español<sup>125</sup>- es que las quejas no pueden sustituir al recurso en los derechos procedimentales. Eso no significa que una queja nunca pueda plantearse la conculcación de un derecho procedimental; es y debe ser factible tal proceder, si bien las consecuencias derivadas de la resolución de dicha queja nunca serán las mismas que las derivadas de la resolución de un recurso. Luego se hará referencia a esta materia.

Por otra parte, la *queja* debe quedar claramente diferenciada de la *denuncia* a la que nos hemos referido con anterioridad en este mismo Capítulo. Mientas que las “denuncias”, como se ha puesto de relieve en el apartado 5.1, pretenden poner de manifiesto hechos o situaciones que pueden ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la gestión de los tributos (denuncias tributarias) o hechos o situaciones realizados por el personal de la administración tributaria que pudieran considerarse constitutivos de una conducta irregular, sospechosa o ilegal (denuncia no tributaria), las “quejas” deben referirse a la situación del propio contribuyente. Es necesario advertir que, en ocasiones, la línea de separación entre las quejas y las denuncias puede llegar a ser muy delgada, por ejemplo, cuando un

124 Artículo 7.1 RDCDC. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2009/11/13/1676>

125 En este sentido, el artículo 7.3 del RDCD dispone que “Las quejas y sugerencias formuladas al amparo de esta norma ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente no tendrán, en ningún caso, la consideración de recurso administrativo, ni su interposición suspenderá la tramitación del procedimiento ni interrumpirá los plazos establecidos en la legislación vigente para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos”. El artículo 9.1.a del mismo RDCDC determina la inadmisión de una queja “Cuando se pretenda tramitar por la vía regulada en el presente real decreto recursos, reclamaciones o acciones distintas a las quejas o sugerencias contempladas en él”. Por último, el artículo 10.7 del RDCDC dispone “Cuando el Consejo tuviera conocimiento de la tramitación simultánea de una queja y de un procedimiento de revisión de cualquier naturaleza sobre la misma materia, podrá abstenerse de tramitar la primera, comunicándolo al interesado, teniendo en cuenta el motivo de la queja y su relación con el objeto del procedimiento revisor del que se trate.”

contribuyente manifiesta que en el procedimiento tributario del que ha sido objeto ha existido una conducta sospechosa por parte del funcionario que tramitó dicho procedimiento.

### Ámbito formal de las quejas

En este apartado se hará referencia a dos asuntos diferentes. En primer lugar, al órgano encargado de su resolución (ombudsman tributario) y en segundo lugar a la forma de resolución (procedimiento).

## 15.5. El ombudsman tributario

### Configuración

El Derecho comparado enseña que las formas de organización van desde órganos cuasi-unipersonal (es el caso, por ejemplo, de EEUU, Italia o Canadá) al órgano colegiado (por ejemplo, Perú o España) y que, en cierta medida, la opción elegida y la dependencia jerárquica del órgano determinan la existencia de diversos tipos de procedimiento para la resolución de las quejas.

### Independencia

La primera nota que debe caracterizar al ombudsman tributario es su independencia. Ya se trate de un órgano administrativo (incluso integrado en la propia AT), ya de uno externo, es esencial que en su actuación el ombudsman esté investido de independencia respecto de aquellos órganos cuya actuación es sometida a su análisis. Sólo así su actuación podrá ser completamente objetiva<sup>126</sup>.

### Función última

Insistiendo en que las competencias del ombudsman tributario son variadas en función del patrón adoptado, esas capacidades abarcan desde aquellos modelos que, como el español o el italiano, han creado lo que Francisco Álvarez Arroyo denomina una “*magistratura de persuasión*”<sup>127</sup>, en la que la actividad del ombudsman puede llegar a impulsar (sólo impulsar) el inicio de procedimientos de revisión de los actos dictados por las AATT<sup>128</sup>, hasta otros modelos, como el mejicano, en el que el ombudsman puede impugnar los actos administrativos o incluso imponer ciertas sanciones.

126 El párrafo segundo del artículo 2 del RDCDC, en referencia al caso español, señala: “El Consejo para la Defensa del Contribuyente actuará con independencia en el ejercicio de sus funciones.” Por otra parte, el artículo 5.3 del citado RD establece “El Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente pondrá en conocimiento inmediato del Secretario de Estado de Hacienda cualquier actuación que menoscabe la independencia del Consejo o limite sus facultades de actuación”. En Méjico, el artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación determina: “La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. La prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se contienen en la Ley Orgánica respectiva.” <https://www.boe.es/eli/es/rd/2009/11/13/1676>

127 “El Consejo para la Defensa del Contribuyente. Determinación y Funciones”. Véase el apartado de bibliografía.

128 Artículo 3.1.c del RDCDC. Entre las funciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente se encuentra la de: “Remitir informe a los órganos de la Administración Tributaria afectados por la queja, cuando durante su tramitación se hubiesen detectado actos susceptibles de revisión por alguno de los medios regulados por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A estos efectos, el Consejo para la Defensa del Contribuyente podrá promover, específicamente, el inicio del procedimiento de revocación.”

## Representatividad

En este punto de análisis de las características del ombudsman tributario cabe señalar la existencia, también dependiendo de su configuración, de diversos modelos, que abarcan desde aquellos en que el análisis de las quejas se lleva a cabo por órganos administrativos formados exclusivamente por personal al servicio de las administraciones tributarias hasta aquellos otros, como el español, el mejicano el italiano, en el que el ombudsman tributario es un órgano mixto, con participación de la administración tributaria profesionales del sector y académicos.

## El procedimiento

Dada la multiplicidad de procedimientos existentes a nivel comparado, se va a exponer, sucintamente, el procedimiento del ombudsman español: el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Como se ha señalado más arriba, el Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, CDC) es un órgano administrativo mixto del que forman parte 8 representantes de la AT, cuatro profesionales del ámbito tributario y cuatro del ámbito académico. El Presidente del CDC es designado de entre los 16 Vocales<sup>129</sup>. El CDC actúa en Pleno y en Comisión Permanente. EL CDC cuenta además con una Unidad Operativa que es quien gestiona todo el procedimiento (teniendo atribuida la competencia para inadmitir las quejas).

El procedimiento se inicia mediante comunicación del contribuyente en el que expone su queja. Las quejas pueden presentarse en el formato que decida el contribuyente (existiendo modelos en español y en las diferentes lenguas cooficiales) y el medio de presentación será, también, el que decida el contribuyente (presentación en una oficina de la AT, por correo, por internet<sup>130</sup>).

Recibida la queja por la Unidad Operativa (en adelante UO) esta es asignada para su respuesta en primera instancia a un “servicio responsable” que es el servicio administrativo central o territorial generador de la situación o actuación objeto de la queja. De hecho, esta forma de proceder “transforma” en CDC a aquel servicio de la AT que ha motivado la queja.

Cuando el contribuyente recibe la contestación del “servicio responsable” en respuesta a su queja cuenta con dos opciones. La primera, aquietarse; esto suele suceder cuando el servicio responsable explica las razones que le condujeron a adoptar la decisión que adoptó y que motivó la posterior queja o cuando el servicio responsable se disculpa (pensemos, por ejemplo, en una queja por una mala atención) o cuando el servicio responsable explica al contribuyente cómo actuar (por ejemplo, en los casos de “phishing”). La segunda opción del contribuyente al recibir la respuesta del servicio responsable consiste en no encontrarse conforme con la misma, presentando entonces una *disconformidad* con la respuesta recibida, lo cual da pie al inicio de la segunda instancia ante el CDC.

En este segundo supuesto ya no interviene el “servicio responsable” sino los órganos del CDC. El Presidente del CDC asigna el caso a uno de los vocales para que este, con toda la información disponible (la queja, la respuesta del servicio y la documentación que le facilita la UO), prepare una propuesta de contestación. Dicha propuesta es analizada por la Comisión Permanente del CDC (formada por el Presidente,

129 Hasta ahora, la presidencia del CDC ha recaído, siempre, en uno de los vocales académicos.

130 En 2018 se presentó por internet el 47,5 por 100 del total.

el Secretario y tres vocales más del CDC (nombrados por el Pleno a propuesta del Presidente). Si la Comisión Permanente considera adecuada la propuesta, el Presidente remite una carta al contribuyente con el parecer del CDC sobre el asunto.

En ocasiones puede nombrarse un segundo vocal para que eleve una segunda propuesta. Cuando a juicio de la Comisión Permanente la cuestión planteada en la queja sea de especial trascendencia y, también, cuando la Comisión Permanente considere oportuno plantear el inicio de un procedimiento especial de revisión, la Comisión eleva al Pleno lo actuado para que sea este quien tome la decisión al respecto.

Como se ha esbozado al exponer la “Función última” del ombudsman tributario, en el caso español: *“Las contestaciones y demás actos producidos por el Consejo para la Defensa del Contribuyente no constituyen ni reconocen derechos subjetivos o situaciones jurídicas individualizadas por lo que no son susceptibles de recurso alguno, administrativo o jurisdiccional”*<sup>131</sup>

Aunque esta sea su principal misión, las funciones del CDC español no se limitan a dar respuesta a las quejas (incluso promoviendo la revisión de actos) El CDC español está caracterizado como órgano asesor de la Secretaría de Estado de Hacienda y en tal condición está facultado para:

- Elaborar propuestas e informes por propia iniciativa, en relación con su función genérica de defensa del contribuyente.
- Asesorar al Secretario de Estado de Hacienda en la resolución de aquellas quejas en que aquél lo solicitase.
- Proponer al Secretario de Estado de Hacienda aquellas modificaciones normativas o de otra naturaleza que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los obligados tributarios.

Además, el CDC elabora una memoria anual en la que se reflejan las actuaciones llevadas a cabo a lo largo del año y se recogen las propuestas e informes elaborados<sup>132</sup>.

## Dos últimas consideraciones sobre el CDC español

- Existe una labor “silenciosa” del CDC

El CDC suele ser “el primero en enterarse de las cosas”. Con tal expresión no se hace referencia a aspectos normativos sino a situaciones de hecho. Por ejemplo, cuando un contribuyente utiliza un programa de la administración tributaria para cumplimentar una determinada declaración o cuando, también, por ejemplo, pretende obtener un certificado y se encuentra con una dificultad (que tanto en uno como en otro caso pueden ser fruto de un error en la programación) lo primero que suele hacer es presentar una “queja”. Cuando las quejas -que se reciben y analizan día a día- ponen de manifiesto tales errores, el CDC, además de remitirlas al servicio responsable para su contestación, las pone en conocimiento inmediato del servicio para que se tomen las medidas correctoras precisas. Es la inmediatez en el conocimiento de los “defectos” y la actuación promoviendo su corrección.

131 Tercer párrafo del artículo 7.3 del RDCDC.

132 Más información: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20CDC.aspx>



- Una segunda consideración, fruto de la experiencia

Es preciso ser especialmente cuidadoso a la hora de “interpretar” el lenguaje de las quejas.

No debe perderse de vista, en primer lugar, que, pese a que “la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento”, una parte importante de los contribuyentes no son expertos en derecho tributario y, en segundo lugar, que una parte muy importante de las quejas (en el caso español más del 90 por 100) se presentan por personas físicas y que una gran mayoría de ellas se relaciona con la administración prácticamente sólo una vez año por el impuesto sobre la renta.

Así, no es extraño que un contribuyente “denuncie” (en realidad se queja de) la difícil accesibilidad a una determinada aplicación informática puesta a su disposición o a un cierto local de la administración. A ello debe añadirse -y comprenderse- que una queja es -quizás- el único instrumento a su alcance para poner de manifiesto, por ejemplo, el mal trato que considera haber recibido de la administración tributaria y que en esa puesta de manifiesto de su situación (en esa queja) existe un elevado grado de subjetividad que, unido a la proximidad temporal que suele darse entre la situación creada y la formulación de la queja, puede hacerle emplear un lenguaje en exceso vehemente.

## Referencias

Álvarez Arroyo, F. (2000). *El consejo para la defensa del contribuyente. determinación y funciones*. Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura. Número 18.

Cayón Galiardo, A. (2016). Veinte años del Consejo para la Defensa del Contribuyente. *Revista Técnica Tributaria*, números 114 y 115, julio/septiembre (I) y octubre/diciembre (II) de 2016.

Directiva 2019/1937 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2019 relativa a la Protección de las Personas que Informen sobre Infracciones del Derecho de la Unión. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32019L1937&from=ES>

Jasso Ramírez, C. L. Nava Rodríguez, A. (2016). Derechos del contribuyente en México. Instituto de Estudios Fiscales (España). *Documentos del IEF* nº 16/2016.

Rozas Valdés, J. A. y Andrés Ausejo, E. (2004). *El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y Estados Unidos*.

Supervisor Europeo de Protección de Datos: Guidelines on processing personal information within a whistleblowing procedure. [https://edps.europa.eu/sites/edp/files/publication/16-07-18\\_whistleblowing\\_guidelines\\_en.pdf](https://edps.europa.eu/sites/edp/files/publication/16-07-18_whistleblowing_guidelines_en.pdf)



# Capítulo 16

## INSTRUMENTOS DE CONTROL (VI) Colaboración, Cooperación Institucional y con Agentes Externos

*Juan Antonio Garde Roca*

### 16.1. Introducción

En este Capítulo veremos cómo para alcanzar una administración tributaria moderna y adaptada a los tiempos es imprescindible que exista un acercamiento al ciudadano -que constituye su centro de atención- no sólo mejorando los servicios de apoyo al cumplimiento voluntario o garantizando el respeto a los derechos de los contribuyentes - en el marco de las buenas prácticas recogidas en instrumentos de evaluación como TADAT- sino también implementando mecanismos de transparencia y gobernanza que faciliten la rendición de cuentas y la responsabilidad.

Además, la incorporación de modelos cooperativos y el conocimiento y difusión de las distintas experiencias nacionales y de organismos internacionales como la OMA, la OCDE, o el FMI que promueven una mejor y más eficaz gestión del riesgo fiscal es de mucha importancia. A todo ello dedicamos las siguientes líneas analizando diversas iniciativas e instrumentos al servicio de estos fines.

### 16.2. Creación de confianza pública en la relación con los contribuyentes y colaboradores mediante la transparencia

El contribuyente -sea persona física o jurídica- y los ciudadanos en general son los destinatarios de los servicios públicos prestados por las administraciones tributarias.

La principal obligación que se exige tanto a los ciudadanos como a las entidades jurídicas es la contribución mediante el pago de impuestos al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica y con sujeción a aquellos principios legales cuyo aseguramiento corresponde a la administración tributaria.

También se exige colaboración a otros muchos actores que no son directamente los contribuyentes para que actúen como asesores, retenedores, colaboradores en el ingreso, suministradores de información, intermediarios fiscales o sustitutos de los contribuyentes. Sin la presencia de todos estos actores, tanto públicos como privados, la eficacia de la administración no resultaría posible.

En correlación con estas obligaciones, los contribuyentes y responsables de obligaciones tributarias ostentan toda una serie de derechos en sus relaciones con la administración que pueden verse socavados si existe un funcionamiento anormal en los servicios prestados por la administración tributaria o cuando concurren fenómenos de corrupción y fraude que no solo reducen los ingresos necesarios para financiar las políticas públicas sino que también socavan la confianza ciudadana en la legitimidad del sistema tributario provocando una disminución de la predisposición al pago voluntario de las obligaciones tributarias.

Exponemos a continuación un conjunto de acciones desarrolladas en diversos países miembros del CIAT que pueden plantearse como buenas prácticas e incorporarse con carácter general a las relaciones de la administración tributaria con contribuyentes y ciudadanos.

### **Opinión pública y percepción ciudadana de los servicios de la administración**

Al ser los ciudadanos los principales destinatarios de los servicios que prestan las administraciones tributarias, la opinión y percepción sobre la calidad de los servicios es de la mayor relevancia tanto para procurar la mejora continua en la prestación como para mejorar el nivel de satisfacción. Del mismo modo, es importante cuidar una relación continua de comunicación y transparencia con los colaboradores y creadores de opinión escuchando de manera activa sus propuestas.

Es crucial promover la realización de análisis, estadísticas, estudios, barómetros fiscales y sondeos de opinión por parte de organismos o terceros independientes. También que la propia administración acometa estos análisis y estudios con sus propios medios respecto de los servicios que oferta.

### **Defensor tributario “ombudsman” y consejos para la Defensa del Contribuyente**

La creación de instituciones como el defensor tributario o los consejos para la defensa del contribuyente sirven también a este mismo fin. Estos consejos suelen ser órganos colegiados de composición mixta formados por responsables de la administración y profesionales independientes que ejercen funciones de garante de los derechos del contribuyente. También efectúan tareas consultivas y asesoras y se les suele reconocer expresamente la independencia en el ejercicio de dichas funciones.

A menudo, estas instituciones responden exclusivamente a preguntas y quejas relacionadas con insuficiencias o defectos en la aplicación de los impuestos detectados con cierta reiteración. En otras ocasiones, sus resoluciones pueden llegar a constituir propuestas de revocación de actos dirigidos a las administraciones tributarias. En cualquier caso, el diseño, las competencias y características y la incardinación orgánica y dependencia de estas instituciones son muy diferentes en unos y otros países sin perjuicio de estas características comunes que hemos señalado.

### **Cartas de servicios**

Las denominadas “Cartas Compromiso” se ofrecen en muchas ocasiones en el marco de los modelos de excelencia y de los programas de calidad. Se trata de documentos de comunicación e información al ciudadano acerca del catálogo de servicios que presta la organización y los derechos que le asisten. Muchas administraciones tributarias cuentan con este instrumento que, si no se burocratiza, permite una comunicación con los distintos tipos de contribuyentes y ofrece una plataforma de mejora continua de gran interés. Mucho más si se integra con redes sociales y foros de opinión.

## Servicios al contribuyente

Con el fin de favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y también de facilitar las tareas de control tributario las administraciones tributarias despliegan un amplísimo conjunto de servicios de información y ayuda al contribuyente, a través de numerosos canales, muchos de ellos por internet, mediante sus portales web y las sedes electrónicas. Se incluyen en ellas los principales criterios de aplicación de la normativa tributaria. En el apartado dedicado a la evaluación del desempeño siguiente TADAT expondremos las principales referencias a buenas prácticas en este campo.

### Especial referencia el desarrollo de los servicios electrónicos

Los servicios en internet a través de la Web en oficinas virtuales permiten, por ejemplo, añadir a la declaración de renta, confeccionada por los servicios tributarios, cualquier dato o rendimiento, así como efectuar modificaciones en los existentes. Son aplicaciones y programas que también permiten el seguimiento de los trámites de la devolución y la realización del ingreso por parte del contribuyente. Los registros electrónicos permiten al ciudadano la presentación de documentación sin necesidad de desplazamiento a oficinas.

La presentación telemática de declaraciones y las notificaciones electrónicas constituyen una de las principales líneas de avance en la prestación de servicios en muchos países. El suministro de información para efectuar las declaraciones fiscales, no sólo para personas físicas, sino también en actividades económicas, de las empresas y comercios, así como en el IVA, apuntan a una línea muy potente de trabajo futuro.

La afluencia de nuevos datos en poder de las administraciones tributarias a través de los sistemas de facturas electrónicas, así como de la propia contabilidad, pueden permitir la integración de los sistemas comerciales con los sistemas de cumplimiento fiscal, y pueden posibilitar que las obligaciones fiscales dejen de ser una obligación adicional para ciertos contribuyentes.

En este sentido, son de destacar distintas experiencias en América Latina. En el caso de Chile el SII, a través del uso de los datos procedentes de la factura electrónica, elabora y pone a disposición del contribuyente la declaración borrador del IVA. En Brasil el Sistema SPED integra la contabilidad por medios electrónicos con la declaración del impuesto sobre sociedades. También son reseñables la experiencia de algunos países europeos en las que se aprovecha al máximo el enorme potencial de las TIC.

En otro ámbito, la nueva información recibida en los intercambios internacionales permite el incremento de la información a disposición de los contribuyentes para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En los próximos años también es factible la implantación de nuevos medios de relación con los contribuyentes utilizando canales electrónicos. La alta tasa de penetración de los dispositivos electrónicos y móviles en la sociedad habilita a explorar y profundizar en nuevas vías de interrelación con los contribuyentes y, en especial, la creación de un nuevo modelo de asistencia con nuevos y múltiples canales de comunicación automatizados o semi-automatizados sin que sea necesaria la asistencia de los contribuyentes en las oficinas de las administraciones.

## Programas de educación cívico-tributaria

En colaboración con la comunidad educativa en muchos países se realizan actuaciones en las escuelas dirigidas a niños y adolescentes para fomentar una conciencia fiscal en los futuros contribuyentes de modo que asimilen la responsabilidad fiscal como uno de los valores sobre los que se organiza una sociedad democrática. También es muy interesante disponer de programas de difusión de conocimientos y de carácter formativo con una multitud de actores institucionales y sociales: jueces y magistrados, fiscales, policías judiciales, notarios, registradores, periodistas, creadores de opinión, líderes religiosos y otros determinantes de la moral fiscal de un país.

## Colaboración y cooperación con otras instituciones para la prevención y detección de delitos de corrupción

Además de las tareas propias internas, vinculadas a los delitos propiamente fiscales o incluso en tareas de policía judicial en delitos de blanqueo y contrabando, en algunos países las administraciones tributarias efectúan actuaciones conjuntas y coordinadas con otras instituciones competentes para la lucha contra la corrupción. Es frecuente también la participación de personal de alta cualificación de las administraciones tributarias en tareas de apoyo y auxilio judicial, peritaje técnico, participación en procesos especiales y en instituciones junto a los bancos nacionales, en comisiones antiblanqueo, fiscalías anticorrupción y otras semejantes.

## Colaboración y cooperación con organismos internacionales

No solo con organismos como las Naciones Unidas -ONU-, el Fondo Monetario Internacional -FMI, el Banco Mundial -WB-, el Banco Interamericano de Desarrollo -BID-, o la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico -OCDE-, sino también con organismos de corte regional como el CIAT y otras organizaciones hermanas integradas en la *Network of Tax Administrations* -NTO-.

También dentro de áreas de integración territorial con administraciones tributarias de otros países y a través de convenios de colaboración de carácter bilateral, foros internacionales de intercambio de información, organizaciones profesionales de administradores tributarios, fundaciones de países donantes, hermanamientos entre administraciones tributarias y un largo número de actividades.

Resulta paradigmático y merece una mención especial el ICAP (International Compliance Assurance Programme), programa piloto promocionado por la OCDE desde 2018 que incluye a ocho administraciones tributarias (Australia, Canadá, Italia, Japón, Países Bajos, Reino Unido, Estados Unidos y España, junto con multinacionales residentes en dichas jurisdicciones). Se trata de un programa que combina varios elementos: cooperación internacional entre administraciones tributarias, cooperación entre contribuyentes y administraciones fiscales y análisis de riesgos en un grupo multinacional. Concluida la primera experiencia de dicho proyecto recientemente se ha puesto en marcha una segunda fase más ambiciosa.

## **Campañas institucionales**

Las campañas de sensibilización contra el fraude y en favor del cumplimiento fiscal pretenden concienciar al ciudadano para el correcto cumplimiento de sus obligaciones y promueven la responsabilidad cívica poniendo énfasis en la necesaria interrelación entre los ingresos recibidos por los impuestos y el gasto público.

## **El compromiso con las normas de transparencia**

Las leyes de transparencia aprobadas para el sector público han supuesto en muchos países una ampliación y refuerzo de las obligaciones de información y rendición de cuentas por parte de las administraciones tributarias. En concreto, han implantado la obligatoriedad de la publicación de la información relativa a las funciones que desarrollan los órganos tributarios, como sujetos comprendidos en su ámbito de aplicación, así como su estructura organizativa. También sus instrumentos de planificación, sus objetivos y la evaluación de su grado de cumplimiento de resultados. Los órganos de control interno y los servicios de auditoría interna de las administraciones tributarias suelen ser los responsables de su evaluación.

El desarrollo de canales de denuncias. Un denunciante es una persona que informa o hace llegar conocimiento preciso de la existencia de fuentes de información sobre una amenaza o daño para el interés público, a menudo vinculadas a conductas irregulares, por alguno de los canales o procedimientos reglados y establecido por las administraciones tributarias en el marco de sus normas de integridad y buen gobierno.

El denunciante puede tener un carácter interno cuando es un empleado de la administración tributaria quien desvela una actividad ilegal o contraria al cumplimiento del código ético que es transmitida a un directivo de línea, o director territorial, a un responsable del servicio de auditoría interna o a un funcionario designado al efecto.

También puede ser un denunciante externo cuando cualquier ciudadano o contribuyente se dirige a la administración tributaria respectiva a través de una denuncia siguiendo la normativa y, sobre todo, los canales abiertos para la formulación de denuncias en cada país.

La existencia de una regulación eficiente de la denuncia de irregularidades y, sobre todo, de una eficaz actuación de respuesta está llamada a jugar un papel importante para evitar daños posteriores más graves.

La experiencia muestra, por otra parte, que en ocasiones los denunciantes en el caso de las denuncias internas pueden sufrir represalias, sufrir el cese, la degradación, la sanción disciplinaria, sufrir acoso laboral o funcional o la pérdida de perspectivas de carrera. En el caso de denuncias externas las represalias pueden ser de diversa índole y forma.

Por ello, es importante para el buen gobierno que los funcionarios y ciudadanos puedan sentirse seguros para plantear denuncias o incluso inquietudes de interés público.

Una política de integridad debe posibilitar un clima moral que permita al personal de las administraciones tributarias tratar este tipo de asuntos con cierta seguridad. Sin esta atmósfera de seguridad y confianza las denuncias no resultan viables. En este sentido, es recomendable el uso de canales confidenciales y la posibilidad del anonimato de acuerdo con unas reglas claras de actuación.

## 16.3. Buenas prácticas en la relación de la administración tributaria con los contribuyentes: La Guía TADAT

TADAT es una herramienta de diagnóstico de las administraciones tributarias que pretende proporcionar una evaluación estandarizada y objetiva del estado de los componentes fundamentales del sistema de administración tributaria de un país.

Es un esfuerzo de colaboración entre distintos patrocinadores como son, entre otros, el Fondo Monetario Internacional, la Unión Europea y el Banco Mundial. Se centra en la evaluación de nueve áreas de resultados de desempeño (ARD) con 32 indicadores y un total de 55 dimensiones, en su versión de 2019.

Estas áreas son: La integridad de la base de contribuyentes registrados (ARD 1); la gestión eficaz de riesgos (ARD 2); apoyo al cumplimiento voluntario (ARD 3); presentación oportuna de las declaraciones de impuestos (ARD 4); pago oportuno de los impuestos (ARD 5); exactitud de la información declarada (ARD 6); resolución efectiva de litigios tributarios (ARD 7); administración eficiente de recaudación (ARD 8) y rendición de cuentas y transparencia (ARD 9).

En relación con el tema que nos ocupa y a título de ejemplo podemos centrarnos en el tratamiento que efectúa la Guía de las siguientes cuatro áreas y las buenas prácticas que detalla:

- **ARD 3.** Apoyos brindados a los contribuyentes para ayudarlos a cumplir sus obligaciones. (Cumplimiento voluntario)
- **ARD 6.** Exactitud de la información declarada por los contribuyentes. (Fiscalización)
- **ARD 7.** Resolución efectiva de litigios tributarios.
- **ARD 9.** Rendición de cuentas y transparencia.

### ARD 3. Apoyo al cumplimiento voluntario

La Guía TADAT para fomentar el cumplimiento voluntario y la confianza en las instituciones señala que las administraciones tributarias deben adoptar una actitud orientada a servir a los contribuyentes, asegurando que cuentan con la información y el apoyo que necesitan para cumplir sus obligaciones, reclamar y ejercer sus derechos con los menores costes de cumplimiento posibles.

Las buenas prácticas en esta área se orientan hacia:

- Suministro de información genérica y específica a través de una variedad de productos de uso sencillo (guías, formularios, páginas web, preguntas frecuentes...).
- Programas de educación públicas (asesores, empleadores, material didáctico escuelas, profesores...).
- Información adaptada por segmentos de contribuyentes.
- Páginas WEB.
- Prestación de servicios por los distintos canales existentes, escritos, sedes electrónicas “call center”, asistentes virtuales, teléfono, internet, plataformas móviles y otros.
- Compromisos y normas de prestación de servicios (tiempo máximo de respuesta, cartas de servicio, estatutos del contribuyente...).



- Selección de preguntas frecuentes, respuestas a consultas, aclaraciones frente a interpretaciones erróneas.
- Envíos de datos fiscales, borradores de declaración, comunicaciones escritas de cumplimiento.
- Seguimiento de las opiniones de los contribuyentes respecto de la calidad del servicio ofrecido.

#### **ARD 6. Exactitud de la información declarada**

Las buenas prácticas recopiladas por TADAT incluyen en esta materia elementos como:

- El uso de programas de verificación, a partir de discrepancias, que apuntan a mejorar la exactitud de las declaraciones focalizadas en minimizar aquellos riesgos de cumplimiento más elevado.
- Verificaciones cruzadas con informaciones de terceros, principalmente a través del procesamiento de datos y “big data”.
- Análisis de parámetros de desempeño económico por industrias y áreas e identificación de contribuyentes fuera de pautas y estándares.
- Acuerdos vinculantes por los cuales las administraciones tributarias se comprometen a aplicar determinados criterios en operaciones específicas.
- Adoptar enfoques de cumplimiento cooperativo generalmente con grandes contribuyentes y determinados intermediarios fiscales, basado en la confianza mutua, los códigos de buenas prácticas, el suministro de información, las consultas previas y el control de las administraciones.

#### **ARD 7. Resolución efectiva de los litigios tributarios**

Para TADAT el proceso de resolución de controversias debe salvaguardar el derecho del contribuyente a cuestionar la determinación de impuestos y obtener una audiencia justa. El procedimiento debe basarse en un marco jurídico conocido y comprendido por los contribuyentes fácilmente accesible. La toma de decisiones y la adopción de las resoluciones derivadas de los litigios tributarios debe ser independiente -al menos funcionalmente- y plenamente transparente. Finalmente, las cuestiones controvertidas se deben resolver de forma oportuna en plazos adecuados.

Las buenas prácticas en esta área abarcan aspectos como:

- Minimizar la incidencia de los conflictos innecesarios.
- Publicar de forma clara los derechos de los contribuyentes y las vías legales disponibles para la revisión de las resoluciones de la administración tributaria.
- Contar con un mecanismo de resolución de controversias de revisión administrativa y judicial sencillo, transparente y escalonado.
- Reembolsar rápidamente los impuestos pagados en exceso en los casos en que la controversia se resuelva a favor del contribuyente.
- Dar seguimiento a los aspectos clave del proceso de la resolución de controversias, incluyendo causas subyacentes, monitorizar para poder reducir tiempo para resolver las controversias y analizar sus resultados en el marco de un proceso continuo de retroalimentación para mudar posturas reiteradamente anuladas por los tribunales, mejorar la calidad de las resoluciones de los conflictos y adoptar medidas para evitar su aparición.

## ARD 9. Rendición de cuentas y transparencia

Ambos constituyen pilares centrales de una buena gestión de gobierno. Su institucionalización refleja el principio de que las administraciones tributarias deben responder por la forma en que utilizan los recursos públicos y desarrollan sus facultades y ejercen sus competencias.

Las buenas prácticas incluyen en este modelo:

- Supervisión externa de la administración tributaria por parte del auditor del gobierno y otros mecanismos.
- Investigación independiente e imparcial de reclamaciones relativas a malas prácticas y mala administración.
- Contar con mecanismos de aseguramiento interno, incluyendo auditoría interna y otros controles internos para proteger los sistemas contables de la administración, de fraude, pérdidas y errores.
- Participación de la ciudadanía a través de consultas a los actores interesados y encuestas a los contribuyentes. Opinión pública sobre su integridad.
- Adopción de normas y procedimientos dirigidos a evitar que los funcionarios abusen del que les confiere su cargo.
- Información al público sobre el desempeño operativo y financiero de la administración tributaria. Publicación de actividades, resultados y planes.

Todo lo anterior implica una atención preferente y continuada por parte de la administración tributaria a dichas actividades conforme con la Guía TADAT que incluye las respectivas preguntas de evaluación e indicadores establecidos.

Además, posibilitar el desarrollo de autoevaluaciones, considerar áreas de mejora prioritarias, así como el establecimiento de análisis y evaluaciones externas que sean verificadas en su caso por organismos independientes es una buena práctica en sí mismo.

El desarrollo de procesos de formación de funcionarios, la existencia de órganos de control interno y evaluadores independientes -certificados en estas materias TADAT- son algunas de las buenas prácticas de control recomendables.

## 16.4. Aspectos cooperativos y colaborativos: Estrategias cooperativas y de colaboración fiscal con intermediarios fiscales y grandes empresas

### Consideraciones generales

La gobernanza tributaria en las empresas se manifiesta en la actualidad con una doble vertiente: la responsabilidad tributaria del consejo de administración y la necesidad de asegurar que las normas tributarias se cumplen y de que no se fomentan conductas contrarias al interés de la empresa -o de sus accionistas-. Estos objetivos implican también un máximo compromiso con la transparencia.

Adicionalmente, las exigencias del buen gobierno corporativo se proyectan sobre distintos asuntos sociales y ambientales configurando la denominada “responsabilidad social corporativa (RSC). La RSC está también ligada en la actualidad a la “buena reputación” tributaria de las empresas.

Si en el ámbito privado la gobernanza exige transparencia empresarial y responsabilidad de los administradores, en el sector público el planteamiento que se formula acerca de la gobernanza -tal y como se define por los organismos internacionales- supone integrar un grupo de reglas que favorezcan la alineación de la actividad con el interés colectivo, el Estado de Derecho, la transparencia, la rendición de cuentas, la participación ciudadana y el respeto a la legalidad.

Desde la perspectiva de los ciudadanos, la idea de “buen gobierno” se refleja en la exigencia a la *buena administración*. En el ámbito público el término “gobernanza” también se utiliza para exponer la necesaria colaboración entre entidades públicas y privadas. Las tendencias más actuales tienden a poner en relación las buenas prácticas de las administraciones tributarias y de los contribuyentes como dos caras de la misma moneda. El gobierno corporativo de las empresas y la buena administración tributaria se enlazan así en la idea de “cumplimiento cooperativo”.

El cumplimiento cooperativo pretende crear una relación de confianza mutua entre las empresas -particularmente las de gran tamaño- y la administración tributaria, con un intercambio anticipado de información y de criterios. Para implementar esta relación, en distintos países se han establecido foros de grandes empresas, códigos de buenas prácticas tributarias y declaraciones de transparencia. También existen foros y códigos de buenas prácticas para otros sectores o asociaciones de intermediarios tributarios.

Destacados expertos han señalado que el cumplimiento cooperativo pretende llevar hasta sus últimas consecuencias un modelo de buena gobernanza tributaria.

Especialmente conocido e influyente es el proyecto BEPS, surgido en el seno de la OCDE, para combatir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios de unos territorios fiscales a otros. La acción 12 de BEPS dirigida a exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva ha inspirado además distintas directivas en la Unión Europea y ha dado lugar a normas internas. Con ello, se trata de propugnar y favorecer la aportación e intercambio de información en el ámbito de los intermediarios fiscales y contribuyentes, así como entre los distintos países.

En este contexto, merece destacarse de forma especial la incorporación como derecho positivo -y no mero instrumento de posible colaboración- una nueva normativa armonizadora en la Unión Europea a través de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo, que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito fiscal, en operaciones transfronterizas, en países de la UE, conocida por las siglas DAC 6 cuya entrada en vigor está prevista para el día 1 de julio del 2020.

Constituye un avance sin precedentes en la aplicación conjunta de normas jurídicas de obligado cumplimiento entre países, con la finalidad de establecer de forma obligatoria un mecanismo de declaración previa de carácter regular para el intercambio automático de información referida al diseño de “esquemas potencialmente abusivos” promovidos por intermediarios fiscales establecidos en la Unión Europea.

El ámbito objetivo de la norma se determina por la existencia de una operación transfronteriza realizada en más de un Estado miembro o en un Estado miembro y un tercer país.

Se establecen tres señas distintivas generales que determinan la obligación de efectuar comunicación de la información por parte de los intermediarios fiscales: a) la existencia de una cláusula de confidencialidad frente a otros intermediarios fiscales o la administración; b) que los honorarios profesionales se establezcan en función de la ventaja fiscal y c) se utilicen esquemas estandarizados, mediante documentos o formularios normalizados, que no necesitan adaptarse al contribuyente.

Finalmente existen cuatro elementos distintivos específicos respecto del tipo de operaciones: las vinculadas a la prueba del beneficio principal; las que se refieren a operaciones transfronterizas; las relativas a que se pretende evitar el intercambio obligatorio de información en la Unión y las relativas a precios de transferencia.

Por otra parte, desde hace algunos años, en el marco del derecho mercantil, fundamentalmente en el ámbito de sociedades cotizadas, se vienen estableciendo nuevas responsabilidades fiscales -también de naturaleza penal- de los miembros de los Consejos de Administración y Comisiones de Control de las empresas. Todo ello está propiciando que en numerosos países se desarrollen modelos y normas de *compliance* o cumplimiento normativo que en materia tributaria se vincula a la adopción por las empresas de *“procedimientos y buenas prácticas... para identificar y clasificar los riesgos operativos y legales a los que se enfrentan las empresas y establecer mecanismos internos de prevención, gestión, control y reacción frente a los mismos”* (World Compliance Association).

Este modelo -al que nos referimos también en otros apartados del Manual- se ha vinculado a los ámbitos de las responsabilidades penales para la prevención del blanqueo de capitales y los delitos tributarios dadas las nuevas responsabilidades ligadas al gobierno corporativo de las empresas.

## **El protagonismo de la OCDE y experiencias de países**

La OCDE ha protagonizado un papel singular en el inicio del actual proceso de desarrollo e impulso de la relación cooperativa y el buen gobierno en el ámbito tributario. El G7 y el G20 han encargado a la OCDE el desarrollo de proyectos de gobernanza y colaboración mundial como el Foro Global para el intercambio de información y el proyecto BEPS entre otros. El origen y desarrollo de la estrategia colaborativa en el mundo actual se debe a muchas de sus aportaciones e iniciativas. Con motivo de la reunión del Foro de Administración Tributaria de la OCDE celebrada en Seúl en septiembre de 2006 se publicó una declaración que ha permitido construir las bases del trabajo de la denominada relación cooperativa.

En esta declaración se señalaba, entre otros aspectos, la necesidad de usar técnicas de gestión de riesgos, de estudiar el papel de los intermediarios fiscales, y de mejorar la cooperación entre administraciones tributarias.

El Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información Fiscal de la OCDE, en respuesta a la llamada del G 20 en la crisis inicial de la pasada década, se reestructuró con la finalidad de monitorizar el proceso de implementación del intercambio de información configurándose como foro líder encargado de la revisión de los países y jurisdicciones para conseguir un mundo más transparente fiscalmente en el que la ocultación de capitales y bienes sea algo difícil. Más de 154 países y jurisdicciones y 15 organizaciones

internacionales de los cinco continentes y de todos los niveles de desarrollo económico participan en este Foro promoviendo la implantación efectiva de los estándares de intercambio de información, la asistencia técnica, la formación, y el uso de los denominados “peer review”.

En línea con lo anterior, el estudio de la OCDE del 2008 sobre el papel de los intermediarios fiscales en el ámbito de la planificación fiscal agresiva alentaba a las administraciones tributarias a reforzar las relaciones con los grandes contribuyentes, en base a la confianza y la cooperación.

Afirma la OCDE que las administraciones tributarias deberían basar su actividad en cinco pilares básicos: a) conocimiento de la realidad empresarial; b) imparcialidad; c) proporcionalidad; d) la apertura, mediante la comunicación de información y transparencia, y e) la proactividad, proponiendo el desarrollo de un proceso de gestión del riesgo fiscal efectivo.

Todo ello debería motivar a los grandes contribuyentes a participar en una relación con la administración tributaria basada en la cooperación y la confianza, que fuera más allá de las obligaciones legalmente establecidas que beneficiara a ambas partes.

*La idea principal es mejorar el cumplimiento fiscal a través de la acción colaborativa.* Se promueve la importancia de que los contribuyentes cuenten con un sistema de gobierno corporativo robusto que facilite la transparencia y la comunicación, pilares ambos de la relación cooperativa. Finalmente se pretende la implementación en las empresas de un “marco de control fiscal” como pieza clave que infunde rigor al concepto de relación cooperativa, dado que sirve como prueba de que la relación entre el contribuyente y la administración tributaria se basa en criterios objetivos y en la confianza justificada.

La administración en el modelo tradicional suele actuar al cabo del tiempo, una vez que la deuda ha sido declarada -o no- satisfecha en su integridad -o parcialmente- por el contribuyente. Y es entonces cuando se “regulariza” y sanciona en su caso. Entre las desventajas de esta práctica, que se señala, se encuentra la incertidumbre para las empresas y la tendencia estructural al conflicto ya que la administración viene actuando esencialmente ex -post.

Diversas administraciones tributarias como la Agencia de Rentas Canadiense- -CRA-, la agencia australiana, algunas organizaciones europeas vienen desarrollando experiencias de interés en esta materia.

En USA, a través de la figura del “*Compliance Assurance Process*”, el *Internal Revenue Service* (IRS), inició en la anterior década, una figura con limitada incidencia, que fue paralizada a partir de 2016 para nuevas empresas, cuando la *Government Accountability Office* (US. GAO) cuestionó su viabilidad y eficacia. A partir del año 2020 se ha iniciado el proceso de nuevo propiciando cambios sustanciales tendentes a significar su finalidad como mecanismo de control de riesgos fiscales. Actualmente participan 169 empresas que obtienen ventajas en cuestiones relacionadas con la certidumbre fiscal y la reducción de controversias.

En el Reino Unido, mediante diversas figuras ligadas a los riesgos de cumplimiento, existen experiencias con relación a empresas multinacionales en operaciones transfronterizas en materia de precios de transferencia mediante el proceso de *Customer Relationship Management* (CRM).

La Agencia Estatal de Administración Tributaria -AEAT- española crea en el año 2010 el Foro de Grandes Empresas y posteriormente el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, como

órganos de relación cooperativa para promover una mayor colaboración entre las grandes empresas y la administración tributaria del Estado basada en los principios de transparencia y confianza mutua a través del conocimiento y puesta en común de los problemas que puedan plantearse en la aplicación del sistema tributario.

En el marco del Foro de Grandes Empresas se aprobó el Código de Buenas Prácticas Tributarias en el que se recogen los principios de actuación que deben regir las relaciones entre administración y contribuyentes como concreción de las relaciones cooperativas.

Por otra parte, el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, ha permitido establecer un nuevo marco de relación con los intermediarios fiscales, nexo de unión con los contribuyentes, muchos de ellos pequeñas empresas que permite promover el papel de estos como colaboradores de la administración y obtener una ayuda principal para promover el rechazo de las conductas defraudatorias en el ámbito tributario. Al amparo de la experiencia obtenida se está tramitando nuevos códigos con representantes de pequeñas y medianas empresas y con autónomos.

Los Códigos de Buenas Prácticas recogen una serie de principios en los que ha de basarse la actuación de ambas partes: la transparencia, la confianza mutua, la buena fe, la seguridad jurídica, la reducción de la litigiosidad, la evitación de conflictos, la voluntariedad y la facilidad de comunicación.

En el ámbito de las grandes empresas, los compromisos del Código se han concretado específicamente en el denominado “Informe de Transparencia”, que permiten que las empresas que así lo consideren, con carácter previo a los controles fiscales, se transparenten fiscalmente, lo que les permitirá una valoración temprana de los órganos de control sobre determinados aspectos a los que se refiere el Informe, consiguiendo con ello también la reducción de la litigiosidad sobre esos mismos aspectos de su tributación, a lo que se añade la mejora reputacional que este Informe les concede.

La información recibida a través de este Informe será utilizada para la actividad de análisis de riesgos propia de los órganos de la Inspección de Tributos y podrá determinar que actuaciones precisas realizar a fin de ofrecer la seguridad jurídica necesaria a la empresa emisora del Informe.

La información contenida en el Informe de Transparencia y la documentación posterior aportada en su caso permite a la Inspección de Tributos trasladar a la empresa la valoración de los criterios administrativos aplicables a las cuestiones recogidas en el Informe y permiten su utilidad para el desarrollo de buenas prácticas y la presentación de la correspondiente declaración fiscal.

En la actualidad 22 grandes empresas -de las aproximadamente 220 que han suscrito el Código de Buenas Prácticas- han efectuado en el último periodo los correspondientes Informes de Transparencia.

Se trata de un proceso que precisa de mayor experiencia y maduración colaborativa, de largo recorrido y de gran importancia estratégica, fundamental para el desarrollo de la cooperación, que cuenta todavía con una limitada experiencia internacional.

En este mismo sentido resulta de sumo interés el compromiso del gobierno francés de 14 de marzo de 2019 sobre “*Entreprises et Administration Fiscale*”. Como lo son también el conjunto de “normas” y directrices de certificación que vienen proponiéndose en los diversos países.

## Riesgo fiscal, segmentación de contribuyentes, marco de control y colaboración con las grandes empresas

Como se ha señalado, desde que el Foro de Administraciones Tributarias discutiera por primera vez el concepto de relación cooperativa diversos países han puesto en marcha nuevos enfoques y modelos propios basados en el principio de que los contribuyentes que se disponen a ser transparentes pueden recibir mayor seguridad jurídica sobre sus decisiones fiscales.

Durante estos años las administraciones tributarias han ido experimentando una importante transformación evolucionando hacia una nueva gestión del riesgo fiscal que busca segmentar de forma cada vez más precisa a los contribuyentes en función de su perfil de riesgo y promover unas fiscalizaciones más efectivas y selectivas, dedicando mayores esfuerzos y recursos a aquellos contribuyentes con un perfil de riesgo fiscal más alto o que muestren ser menos colaborativos o transparentes.

Esta tendencia de facto a segmentar contribuyentes en función de su nivel de riesgo fiscal puede también tener en cuenta su historial de cumplimiento tributario, puede acompañarse de la implementación de un “marco fiscal de control” y acometerse en un modelo de relación cooperativa.

Este camino es el que recomienda la propia OCDE cuando señala que las actividades de control de las administraciones tributarias han de dirigirse a los contribuyentes con un perfil de riesgo más alto.

Adicionalmente, las nuevas tecnologías y fuentes de información disponibles, la existencia de mecanismos y técnicas de análisis más sofisticadas (*data analytics, big data, blockchain, etc.*) y la cooperación y el intercambio de información internacional, refuerzan esta tendencia de las administraciones tributarias.

El «*new risk assessment framework*» propone que la propia administración fiscal evolucione hacia modelos más estratégicos que tengan en cuenta en mayor medida los análisis de la “cadena de valor” de las organizaciones y considerando la tendencia a avanzar en procesos de reparto del beneficio fiscal según territorios y países y las posibilidades de efectuar fiscalizaciones simultáneas y controles multilaterales.

En todo caso, el nuevo contexto descrito impulsa a que actores públicos y privados aprovechen mediante una estrategia más proactiva de autoevaluación y colaboración fiscal, la adaptación a los nuevos cambios de manera estratégica y no solo defensiva.

No se trata de que cada cual aproveche para mejorar su posición táctica en la nueva situación. Hoy es posible, gracias a la estrategia colaborativa de facto ya existente, profundizar en estos aspectos dando la oportunidad que precisa la situación para promover la mejora de un modelo que puede servir para beneficiar tanto a la organización tributaria como a los contribuyentes cumplidores y de buena fe creando “valor compartido”.

Un ejercicio de evaluación compartida de las estructuras de colaboración existentes en la actualidad y de las relaciones Administración-Contribuyente, así como la autoevaluación de la propia administración tributaria, a través de TADAT u otros modelos, podrían aportar propuestas y complicidades para la mejora de la eficiencia de los sistemas tributarios.

Los programas de cumplimiento cooperativo toman como referencia de mejora, aspectos como los siguientes:

- La comunicación temprana por parte de las grandes empresas de sus operaciones o esquemas de planificación fiscal con la finalidad de reducir la denominada “planificación fiscal agresiva”. Intercambiar, en terminología de la OCDE, “transparencia por certeza” reduciría la litigiosidad fiscal excesiva y posibilitaría a las empresas una seguridad jurídica superior a la actual sobre el punto de vista de las administraciones tributarias acerca de dichas operaciones.
- Una acción administrativa más proactiva en la gestión e interpretación de instrucciones y consultas vinculantes en el caso de normas recientes. También respecto de cuestiones generales problemáticas y otras normas vigentes controvertidas, y ante posibles esquemas de planificación abusivos.
- Desarrollar códigos de buenas prácticas, foros de trabajo compartidos con distintos segmentos de contribuyentes, promoviendo la información de actividades país por país.
- Impulsar métodos de arbitraje y acuerdo en relación con operaciones específicas, con el fin de reducir la litigiosidad.
- Promover una fiscalización temprana de las grandes empresas más próxima a la actividad económica y potenciando los acuerdos previos.
- Promover el intercambio de información fiscal entre países y la colaboración entre administraciones tributarias en relación con las empresas multinacionales.

Siguiendo los trabajos de Calderón Carrero hay que resaltar que la funcionalidad del marco del control de riesgos fiscales resulta hoy tan fundamental para las empresas como para las administraciones tributarias.

En las grandes empresas, dicho control se está transformando, pasando de constituir tan solo una parte de los sistemas internos de control de riesgos a considerarse una dimensión estratégica y reputacional. Es un proceso, por tanto, que afecta al modelo de relaciones con las administraciones tributarias, pero también a la estrategia y al modelo fiscal de la empresa.

En las administraciones tributarias actuales los sistemas tributarios cada vez más complejos, las exigencias de transparencia fiscal, la digitalización, el big-data, la inteligencia artificial, la segmentación de contribuyentes, entre otros factores, condicionan el modelo de gestión. Por ello, las administraciones operan cada vez más, como hemos señalado, con base en la gestión de riesgos asumiendo as nuevas tecnologías que sirven también al desarrollo colaborativo con sectores más amplios. El elemento tributario tiene cada vez más relevancia en el control interno de las empresas y la función “*compliance*” se sitúa al servicio del buen gobierno corporativo.

La OCDE en el análisis “*Co-operative Tax Compliance, Bulding Better Tax Control Frameworks*” (2016), elaborado por un grupo de expertos de grandes empresas y firmas, propone un modelo abierto de gestión de riesgos fiscales, aunque alineado con los aspectos esenciales de COSO (IV).

La implantación de sistemas de control de riesgos fiscales, tipo modelo marco (TCF) y modelo gestión (TRM), no constituye una obligación de las empresas a menos que la legislación mercantil lo imponga a las sociedades cotizadas u otras.

No obstante, la aplicación de modelos de gestión de riesgos fiscales TRM constituye una buena práctica empresarial y favorece un mayor control de cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que la función fiscal puede desarrollarse de forma más consistente al tener mayor control sobre los procesos empresariales que poseen dicha dimensión, vinculándose también con los principios de buen gobierno corporativo.



Desde la perspectiva de las administraciones tributarias, el contexto de la práctica de programas cooperativos es, sin duda, una oportunidad para una posible gestión de un cambio positiva. No sólo para profundizar en su propia gestión de riesgos y segmentación de contribuyentes sino también para integrar en el proceso de fiscalización, técnicas ex ante y metodologías más próximas a la evaluación y la auditoría operativa.

El marco TCF puede constituir un elemento importante de la comprobación tributaria ya que aporta documentación sobre los procesos tributarios y, en ocasiones, sobre los mapas de riesgos tributarios aplicados y las posiciones fiscales inciertas.

Probablemente, como en todo proceso de cambio complejo, la maduración precisa asentar lealtades y confianza mutua a lo largo de periodos y prácticas continuadas: También no pretender transformaciones extremas sino alcanzar acuerdos de mutuo beneficio que favorezcan la eficacia del sistema y marque la dirección o meta del propio proceso, aunque en el inicio no colme plenamente todas las expectativas. Entre el no cambio y el cambio radical hay espacios suficientes de acción colaborativa.

Para las administraciones tributarias el actual entorno ofrece también la oportunidad de incrementar una cultura de eficiencia necesaria que construya con los distintos actores implicados diseños organizativos e institucionales para dar una respuesta más adecuada a los retos existentes.

### **La visión de la Organización Mundial de Aduanas y de la Unión Europea**

La Organización Mundial de Aduanas aprobó en junio de 2008 un documento que establecía las líneas estratégicas de actuación de las organizaciones aduaneras con el fin de adaptarlas a las demandas del comercio exterior y de la efectiva seguridad y control en el siglo XXI.

Este documento identifica diez puntos clave dirigidos a asegurar la eficacia y eficiencia de las aduanas. Uno de ellos, es la integridad definida como un concepto que trasciende el mero abuso de poder y corrupción al incluir estándares en la prestación de servicios públicos, derechos de los contribuyentes y cumplimiento tanto de sus expectativas como las de los grupos de interés. El punto número diez de la estrategia de integridad alude a las “relaciones con el sector privado”, con una referencia explícita a la revisión de la declaración de Arusha en los siguientes términos:

*“Las organizaciones tributarias deben fomentar una relación con el sector privado de carácter abierto, transparente y productivo. Las asociaciones de contribuyentes y empresas deberían ser animados a asumir un nivel apropiado de responsabilidad y transparencia de cara a la identificación de problemas de corrupción y la adopción de soluciones prácticas”. Además, destaca:*

*“El establecimiento de acuerdos con empresas y organizaciones representativas de intereses del sector privado y con la sociedad civil, resultan muy eficaces en la práctica. Por otra parte, el establecimiento de códigos de conducta en el sector privado, que señalen claramente los estándares de un ejercicio profesional correcto, pueden ser también de mucha utilidad.”*

Las sanciones asociadas a comportamientos corruptos han de definirse de tal forma que sean suficientes para frenar conductas corruptas. Consideran, por tanto, que hay que aplicar “acciones colectivas” con el sector privado como fórmula eficaz y diferenciada en la lucha contra la corrupción.

La Unión Europea también ha desarrollado, en los últimos años, mecanismos para seleccionar entre los contribuyentes y operadores económicos. Lo efectúa de acuerdo con su perfil de riesgo, en función de la evaluación del mismo efectuado por la correspondiente administración, mediante procedimientos reglados. Dicho perfil supone incorporar una relación bilateral más fluida entre administración y empresa en el conjunto de la Unión Europea:

### **El Operador Económico Autorizado**

Con el máximo nivel normativo, el Reglamento 952/2013, de 9 de octubre, por el que se aprueba el Código Aduanero de la Unión, el Operador Económico Autorizado (OEA) se presenta como un operador de confianza en la Unión Europea, que es capaz de demostrar a las autoridades aduaneras que cumple con una serie de requisitos en materia de fiabilidad de su cadena de suministro. Los operadores económicos que cumplan los criterios para la obtención del estatus de la OEA son considerados por la Administración como socios fiables.

La Comisión Europea considera que la figura de este operador permite dotar al sistema aduanero europeo de una mayor eficiencia y automatización.

Aunque las acciones colectivas ofrecen muchas ventajas, lo cierto es que pueden también entrar en colisión y encontrarse con obstáculos a los que conviene anticiparse para asegurar de esta forma mejores resultados.

Los obstáculos más importantes, pueden vincularse, según la OMA, a los siguientes:

- a) Voluntad política. La ausencia de voluntad política a los más altos niveles puede entre otras razones deberse al hecho de que las instituciones públicas puedan ser reacias a asumir este tipo de responsabilidades ante la sociedad civil, y en consecuencia perder interés en formar parte de estas acciones por temor a generar una cierta inestabilidad.
- b) Coste en medios. Con frecuencia estas iniciativas pueden implicar inversiones en medios materiales, recursos financieros y tiempo.
- c) La oportunidad del momento para llevar a cabo estas acciones es un factor a tener en cuenta, si no se hace en el momento oportuno, sus posibilidades y beneficios pueden verse limitados.
- d) Elección equivocada de los grupos de interés llamados a formar parte de estas acciones (aparentemente podían estar interesados, pero realmente no lo están, o por el contrario, se elige como “*partners*” aquellos que no tienen un interés real).

En cualquier caso, con obstáculos o sin ellos, las ventajas de las acciones colectivas residen en que permiten reunir a varias partes interesadas, sentarlas a negociar y poner de manifiesto muchos aspectos comunes que favorezcan la comunicación y la generación de confianza.

## Referencias

CIAT (2018). *Marco de referencia para el aseguramiento de la integridad y los valores en las administraciones tributarias*.

[https://ciat.org.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/Redes/ComiteEtica/2018\\_integridad\\_valores\\_AT.pdf?&originalPath=aHR0cHM6Ly9jaWF0b3JnLnNoYXJlcG9pbmQuY29tLzpiOi9zL2Nkcy-9FUTBrOHdKMfY3RkNnQ1c5ajVERlM0Z0JvSlh5VXk3c0JSY01rMk96OGFnLURRP3J0aW1lPVBDsj-V6bmxMMkVn](https://ciat.org.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/Redes/ComiteEtica/2018_integridad_valores_AT.pdf?&originalPath=aHR0cHM6Ly9jaWF0b3JnLnNoYXJlcG9pbmQuY29tLzpiOi9zL2Nkcy-9FUTBrOHdKMfY3RkNnQ1c5ajVERlM0Z0JvSlh5VXk3c0JSY01rMk96OGFnLURRP3J0aW1lPVBDsj-V6bmxMMkVn)

TADAT (2019). *Herramienta de evaluación y diagnóstico de la administración tributaria*. Guía práctica elaborada por la Secretaría de TADAT. <https://www.tadat.org/assets/files/TADAT%20Field%20Guide%202019%20-%20Spanish.pdf>

OCDE (2015). *G20/OECD Principles of Corporate Governance*, OECD Publishing, Paris.

OCDE (2016). *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, OECD Publishing, Paris.

Gascón Catalán, J. (2014). Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas, *Documento de Trabajo del IEF*, núm. 19/2014.

IEF (2020). *Hacienda Pública y Gobernanza fiscal en España 2020*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. Diversos autores.

Calderón Carrero JM. y Quintas Seara A. (s.f). *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Thomson Reuters.

Calderón Carrero JM (2019, julio). Control de riesgos fiscales en un contexto-BEPS. *Revista Contabilidad y Tributación*. Revista CEF. Madrid.

Gobernanza Fiscal: Una aproximación equilibrada. Fundación Impuestos y Competitividad: *Seminario de Responsabilidad y Gobernanza Fiscal*. Madrid. octubre 2019-junio 2020.

García-Herrera Blanco, C. (2019). *La transparencia en materia tributaria: Tiempos de cambios*. IEF.

Rodríguez Márquez, J. (2018). Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales. (DAC 6). *Cuadernos de Fiscalidad Lefebvre*.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

<https://www.coso.org/Pages/default.aspx>

AEAT: Foro de Grandes empresas y asociaciones:

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_Grandes\\_Empresas/Codigo\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_Tributarias/Codigo\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_Tributarias.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml)

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Colaboradores/Foro\\_de\\_Asoociaciones\\_y\\_Colegios\\_de\\_Profesionales\\_Tributarios/Codigos\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_Tributarias/Codigos\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_Tributarias.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asoociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml)

# Capítulo 17

## INSTRUMENTOS DE GESTIÓN(I) Políticas de Recursos Humanos

*Alejandro Juárez Espíndola*

### 17.1. Introducción

Después del recorrido que hemos realizado hasta este punto en el manual abordemos ahora algunos puntos interesantes respecto a herramientas de gestión, las herramientas están relacionadas con diferentes opciones operativas dentro de las administraciones tributarias por supuesto una de ellas, es todo lo relativo a la gestión de los recursos humanos dentro de las instituciones tributarias; no está por demás recordar que las instituciones tributarias por su naturaleza como instituciones públicas están sujetas a marcos de actuación que ya han sido detalladamente descritos en diferentes apartados de este manual .

Sin embargo hay un aspecto que merece una pausa en particular dentro de estas herramientas de gestión. Precisamente por tratarse de los recursos humanos todas aquellas actividades relacionadas con su gestión dentro de las administraciones tributarias, está sujeto por un lado a marcos normativos y por otro lado a buenas prácticas de gestión del talento .

Nos referimos a un instrumento de gestión que en particular es una especie de híbrido por qué bien puede estar relacionado con un aspecto filosófico, con un aspecto instrumental, con un aspecto operativo; e incluso con un aspecto estratégico dentro de nuestra institución y son precisamente las políticas de recursos humanos.

En general todas las administraciones tributarias tienen estatutos normativos que contienen de facto las obligaciones que tienen los servidores públicos. Por otro lado tenemos los instrumentos como los códigos de ética y conducta pero los códigos de ética y conducta corresponden a una parte explícita por mejorar el perfil ético de la institución.

Las políticas de recursos humanos no siempre y no necesariamente, son una escala obligada en el terreno de los esfuerzos por promover la ética dentro de la institución, efectivamente, es común observar en muchos apartados o documentos de políticas de recursos humanos de diferentes instituciones que sí hay alguna declaratoria explícita respecto a la importancia para la institución de promover y mantener un desempeño o un perfil ético en los colaboradores de la institución.

Sin embargo, hay casos en que las políticas de recursos humanos no son ni obligatorias y tampoco tienen un carácter al que podríamos llamar vinculante, pero en contraste las políticas de recursos humanos sí contienen mucho de la intención estratégica de la alta dirección de una institución y las tributarias no son

la excepción, sobre qué cosas forman parte del interés estratégico para la dirección de la administración Tributaria en cuanto a este cruce de componentes el *factor humano* y el *desempeño ético*

Las políticas de recursos humanos son un conjunto de declaratorias aspiracionales emitidos por la institución y que en condiciones ideales, deben ser el resultado de un ejercicio de construcción de participación colectiva, aunque en la mayoría de los casos; son un producto derivado de los esfuerzos de gestión en los equipos responsables de talento humano.

Cualquiera que sea el caso las políticas de recursos humanos pensando en el tema de la ética recuperan un valor sumamente trascendental que no está referido a un carácter mandatorio (para ser sincero esa, es otra gran discusión), pero si está referido a un carácter de naturaleza moral, es decir las políticas de recursos humanos se constituyen en una base conceptual, sobre lo que la institución entiende acerca del desarrollo del talento y cómo pretende lograrlo. Si corremos con suerte las políticas contendrán una declaratoria relativa a la preocupación del desempeño ético o bien a convertir la ética en un interés de alto valor colectivo dentro de la institución.

Las políticas de recursos humanos no incluyen todo y no lo incluirán siempre debido a que las políticas son un reflejo temporal de cómo la institución atiende los aspectos relacionados con el desarrollo de personas y estos aspectos son contextuales, habrá algunas cosas que están relacionadas con obligaciones de carácter permanente y habrá otras cosas, que corresponden a exigencias coyunturales que están siendo atendidas por la administración tributaria en su gestión interna.

De tal modo que las políticas no se vuelven exigibles desde el punto de vista de una obligación corporativa, pero constituyen la aspiración que está contenida en la visión construida por la planeación estratégica de la organización. Por eso nos referimos a la política de recursos humanos como un poderoso instrumento de *carácter moral* que debe animar a los colaboradores y miembros de la administración a poner lo mejor de sí mismos para el cumplimiento de la estrategia propuesta.

## **Responsabilidad colectiva**

Las políticas son una responsabilidad colectiva porque deben existir espacios de participación para su construcción y espacios para su evaluación en cada ciclo de planeación estratégica organizado por la administración tributaria

Lo verdaderamente interesante de la responsabilidad colectiva, es que no se trata únicamente de elaborarlas y emitirlas y que esa participación está limitada a un ejercicio paralelo por cada propósito que se pueda tener de retroalimentación o evaluación; la verdad es que la principal contribución de entenderlo como una responsabilidad colectiva, es que la carga moral a la que me he referido no pierda vigencia y se mantenga ligada de manera permanente de una o de varias formas a la estrategia de la organización.

A final de cuentas la política de recursos humanos no es tarea de la unidad de recursos humanos, es tarea de todos los niveles de la organización. Insistimos y no dejaremos de insistir: La promoción de la ética es una responsabilidad transversal en lo vertical y horizontal de las instituciones tributarias.

La unidad de recursos humanos tiene una responsabilidad directa con ser el facilitador en la construcción y mantenimiento de las políticas, pero sin duda el equipo directivo tiene una gran responsabilidad por construir el contenido y el alcance en la construcción de tales políticas; la gerencia media tiene una

responsabilidad para llevar al colectivo de la institución, los documentos o productos que contengan la política y en la medida de lo posible, ser acompañantes tenaces de tal contenido. Por otro lado, todo el colectivo de funcionarios de la administración tributaria tienen la responsabilidad de conocer y poner en práctica aquello que esté definido en las políticas, por favor mucha atención, nos estamos refiriendo a lo que esté definido en las políticas con una orientación en la promoción de la ética, sin lugar a dudas habrá otras declaratorias dentro de las políticas que no corresponden explícitamente a la promoción ética.

### **La aplicación general de las Políticas de Recursos humanos**

La política cubre a la totalidad de miembros de la organización, inclusive a personas que están fuera de la institución, pero que desean ser miembros y por lo tanto deben conocer el documento de políticas y comprometerse con el mismo.

No hay excepciones en este precepto, no podemos tener funcionarios que queden al margen de las políticas de recursos humanos mucha atención, sin duda, habrá disposiciones reglamentarias que puedan dividir al cuerpo de servidores en ramas, especialidades, jerarquías o conjuntos de cargos; pero las políticas sin crear concurrencia normativa, están dirigidas a cada uno de los que forman parte por una y simple razón, conciencia colectiva de la importancia ética o de promover la ética.

En términos generales las políticas de recursos humanos, como buena práctica apuntan a crear visión de conjunto y por ello contribuyen a la estrategia no se trata de crear políticas específicas con dedicativa para alguien; pero sí necesitamos políticas coherentes que nos ofrezcan certeza sobre las acciones que debemos emprender en pro del fortalecimiento ético.

Es importante destacar que no existen estándares sobre el alcance características que debe tener las políticas de recursos humanos, precisamente porque deben ser un producto Interno de la organización. Podemos hacer análisis comparativos, para conocer la práctica de otras organizaciones en el diseño de sus políticas y recuperar aquellos que sin duda agreguen valor a las propias.

Existen instituciones cuyo documento de políticas de recursos humanos se limita a una página y existen instituciones cuyas políticas son prácticamente un manual de recursos humanos. No hay versiones infalibles de políticas de recursos humanos

Por esa razón me niego a caer en la tentación de ofrecer un modelo de qué es lo que deberían de contener las políticas, pero comparto algunos ejemplos<sup>133</sup> con el fin de ofrecer ayuda didáctica para comprender mejor este apartado .

### **Instrumentalización**

#### **Diseño**

El momento clave del diseño de las políticas está en la cantidad de contenido que queremos incluir en el documento formal de las mismas, que esté referido a la promoción ética, en sugerencia de quien escribe

133 Petrobras: <https://petrobras.com.br/data/files/3E/F5/95/D1/5DF6B610DB9D79A691B9F0A8/Nossa%20Politica%20de%20RH.pdf>  
Microsoft: <https://docs.microsoft.com/es-es/dynamicsax-2012/appuser-itpro/human-resources>  
Citigroup: [https://www.citigroup.com/citi/citizen/community/data/guide7\\_eng.pdf](https://www.citigroup.com/citi/citizen/community/data/guide7_eng.pdf)

debería quedar limitada a dos aspectos elementales: El primero es la ética como fundamento del quehacer cotidiano y la segunda la responsabilidad colectiva por su salvaguarda.

Todas las demás referencias que si bien pueden ser sean necesarias, creo deberán estar reservadas para otro tipo de instrumentos como los propios códigos de ética y conducta o bien disposiciones reglamentarias de recursos humanos. Pero está en la potestad de la institución con que nivel de detalle serán desarrolladas.

## **Divulgación**

Una vez aprobadas las políticas con su dimensión ética el momento de la verdad es la divulgación de las mismas, poner en la mano de cada colaborador el contenido de las políticas, para no dejar lugar a duda acerca de las acciones de divulgación o difusión; para que esté en conocimiento de la comunidad institucional y en especial para poder crear vínculo y compromiso con el contenido de las mismas.

La divulgación se puede hacer a través de diferentes vías ya pueden ser documentos escritos ya sea comunicación mediante medios electrónicos o mediante acciones de sensibilización grupales u otros medios disponibles.

La gran aportación de la divulgación es evitar el deslinde de los funcionarios cortarles la posibilidad de desconocer las obligaciones de naturaleza ética que están contenidas en las políticas además de todas aquellas establecidas en ley; la divulgación tiene un carácter preventivo promueve la ética antes de que ocurra alguna desviación en la conducta o desempeño pero al mismo tiempo puede constituir una advertencia relacionada con los posibles efectos del incumplimiento.

## **Capacitación**

Otro elemento importante es la formación de los propios recursos humanos, si bien las políticas no es un contenido lo suficientemente complejo para planear una acción de formación, lo que sí podemos hacer es incorporar a las políticas en los procesos de inducción a la organización y en alguna actualización masiva cada vez que el contenido de las políticas tenga modificaciones.

Algo que debe ser importante para nosotros desde la perspectiva de gestión del talento, es la continuidad de la respuesta de las personas, hacia el cumplimiento de la estrategia. La capacitación permite crear espíritu de cuerpo especialmente cuando ponemos a los funcionarios en condiciones de confrontar sus valores y creencias, con los valores y creencias de otros colegas de la organización y en la medida de lo posible, crear una visión de conjunto en torno a la estrategia institucional y claro a los instrumentos de promoción de la ética con los que dispongamos.

No le pidamos a la capacitación algo que no puede garantizar, sin el concurso de otro tipo de instrumentos como lo es un buen sistema de control interno que ha sido ampliamente descrito en este manual, un buen sistema de consecuencias y ante todo una buena gestión, coherente de los recursos humanos.

## **Incorporación a los procesos de recursos humanos**

Otro punto relevante es que las políticas de recursos humanos deben ser un insumo crucial para el diseño de los procesos de reclutamiento, selección, capacitación; evaluación del desempeño, beneficios e incentivos incluso hasta el retiro de los servidores.



Los procesos deben tener la impronta de la estrategia institucional para que efectivamente, queden alineados a aquello que la institución se ha propuesto como medidas de desarrollo para el personal. Lo que incluye al desempeño ético.

Los procesos de gestión de recursos humanos son sin duda un componente muy sensible para la gestión del talento, en especial cuando nos enfrentamos ante escenarios en donde la organización no cuenta con procesos documentados, consolidados y en capacidad de rendir cuenta de sus resultados.

La vulnerabilidad de los procesos pone en riesgo el resultado de los mismos y la calidad ética de los funcionarios que pertenecen a la institución. De la misma manera en que nos preocupan los procesos de negocio de la administración tributaria también nos deberían demandar especial interés y atención lo que ocurre con los procesos de recursos humanos. Y las políticas de recursos humanos nos deberían dar la primera alerta para cuidar el diseño y flujo de los procesos, identificar los riesgos y prevenir sus posibles desviaciones, exactamente igual que en los procesos tributarios.

No es un asunto menor cuando nos podemos enfrentar ante un potencial de reclamos acerca del desempeño de los recursos humanos, no únicamente desde el momento en que están haciendo su trabajo, sino incluso desde el momento en que han sido incorporados a la organización; en diferentes contextos se han enfrentado reclamos asociados al cómo los servidores fueron ingresados a la organización no se trata de cuestionar los sistemas de servicio civil, pero si se trata de poner un ojo agudo al hecho de que la gestión del talento tiene riesgos éticos, si sus procesos son vulnerados

### **La vulnerabilidad de los procesos de recursos humanos**

Es necesario comprender que para la gestión del talento un buen diseño de procesos nos puede ofrecer certezas en torno a la coherencia del proceso y a la calidad de sus resultados; no se trata únicamente del tipo de pruebas a las que son sometidas los aspirantes o candidatos, no se trata únicamente acerca de la trazabilidad de los exámenes y de la posibilidad de auditar los sistemas de reclutamiento y selección, se trata también de la posibilidad de dar cumplimiento como ya lo dije antes a los propósitos de la estrategias.

Permítame dar un ejemplo, en meses muy recientes una discusión interesante que se ha suscitado en el mundo de la tributación, son los impactos de la economía digital y el uso de la inteligencia artificial en la gestión de los tributos tema sumamente interesante y relevante. Estas dos son disciplinas que no forman parte natural de la formación de los profesionales que fueron formados en las anteriores 3 décadas y que fueron incorporados a las administraciones tributarias por lo tanto, si revisamos muchos de los perfiles de los funcionarios tributarios poco o nada encontraremos acerca de su vínculo con la economía digital y el uso de inteligencia artificial.

Algunas voces sostienen que estamos ante la desaparición de los auditores fiscales yo no comparto plenamente esta idea pero la si la tomo con gran importancia.

Lo que sí creo es que el impacto de estas herramientas tendrán repercusiones en la forma en que gestionamos el talento y también en qué tipo de profesionales incorporamos a la organización y adivinó usted, en dónde hacemos o ponemos de manifiesto esta idea acerca de lo que significa el cambio en el perfil de los funcionarios de la administración tributaria: La pregunta no es, si vamos a dejar de necesitar auditores, las respuestas francamente es no, la pregunta debe ser qué tipos de auditores son los que hoy

en día necesitamos y los que necesitaremos en los próximos diez años, según lo que dice la estrategia organizacional.

La aplicación de economía digital y herramientas de inteligencia artificial, bases de datos y todo aquello relacionado con la aplicación de tecnologías de información y comunicación, a los negocios tributarios son no una tendencia sino una práctica consolidada, lo que nos indican es que tenemos un impacto importante sobre la naturaleza del trabajo del auditor; no sobre el objeto de su trabajo; el auditor seguirá teniendo como propósito principal comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, solo que ahora se valdrá de otro tipo de herramientas consideradas dentro del marco de las tecnologías de información y comunicación. No va a desaparecer al auditor pero sí necesitamos un nuevo tipo de auditor.

La vulnerabilidad de los procesos de recursos humanos pone en riesgo el desempeño corporativo, no únicamente el desempeño individual, porque si se puede tratar de incorporar a personas en posiciones clave, sin los instrumentos necesarios para poder evaluar las competencias del candidato, las consecuencias pueden ser catastróficas, si colocamos en posiciones críticas a personas sin los méritos o competencias suficientes para tener el desempeño esperado de la posición.

Y mucha atención estamos hablando, bajo el supuesto de una debilidad sistémica de los procesos de gestión de recursos humanos, pero esta misma debilidad sistémica, también abriría potenciales nichos de corrupción en la operación de recursos humanos dentro de las organizaciones tributarias y en realidad, aunque no hay gran documentación al respecto es un hecho que sí ha ocurrido.

Precisamos operar con inteligencia los procesos de gestión del talento acordes a las definiciones de las políticas de recursos humanos y a las grandes directrices normativas que aplican según sea el caso.

Las políticas de recursos humanos son en este sentido, el inicio y el fin de nuestro proceso y gestión de la ética. Desde las políticas debemos poner cuáles son nuestros propósitos y regresaremos a las políticas después de haber evaluado los resultados, las políticas cristalizan la estrategia organizacional no perdamos esta idea.

De las políticas brincamos a los procesos de los procesos, a los instrumentos y de los instrumentos a los resultados, el punto natural para hacer el feedback son las propias políticas.

### **La Gerencia y las políticas de RH**

Con frecuencia nos encontramos con grandes capacidades técnicas en el equipo directivo de las administraciones tributarias, pero no necesariamente cuentan con las competencias blandas para comprender la importancia que representa la promoción y defensa de la ética en la institución, debemos de forma imperativa responsabilizar a la gerencia de administración tributaria como el principal promotor y defensor del desempeño ético. No sólo por su rol de carácter directivo, sino también porque los gerentes modelan los comportamientos dentro de la cultura organizacional y al son de aquel viejo canto, que dice que las palabras convencen pero el ejemplo arrastra, en los gerentes encontramos una gran capacidad de influencia para bien y para mal, dentro de su personal o de sus equipos de trabajo.

La alta y media gerencia debe entender su rol al operacionalizar las políticas de recursos humanos.

Las políticas no pueden ser un fin en sí mismo y la idea que compartimos en este manual es precisamente esa, que las políticas son un instrumento de gestión de la promoción de la ética, no pueden ser un propósito en sí mismo porque las políticas carecen de otro tipo de atributos, que las constituyan en la piedra angular del sistema de gestión de la ética, sin duda para eso tenemos los principios y valores que se trabajan en los códigos de ética y/o conducta.

Para cerrar estas ideas, en las políticas debemos encontrar faro de hacia dónde dirigir nuestros esfuerzos y en las políticas de recursos humanos en especial, también debemos encontrar guía para entender cómo la promoción de la ética contribuye a la estrategia institucional.

Yo le puedo garantizar que si usted busca información sobre las políticas de recursos humanos, de muchas administraciones tributarias en especial las latinoamericanas, verá que no están disponibles de manera pública, es decir a simple vista no las podrá encontrar en internet, quizá existen pero no son de dominio público y aunque existieran no es posible saber qué tanta divulgación se haya hecho al interior de la organización y qué tanta alineación de los procesos de gestión del talento este realizada para cristalizarlas.

Las políticas no son otra cosa que un instrumento, comprendámoslas como tal y saquemos provecho de las mismas, vigilamos constantemente su alcance y hagamos los ajustes en el momento que sea necesario y el mejor punto de partida, es la propia estrategia corporativa de la institución, no trabajemos políticas de recursos humanos sin considerar la estrategia del negocio, la estrategia del negocio es el motor de las políticas de recursos humanos y no lo contrario.

Las políticas deben ser entendidas como una contribución a la estrategia y desde ahí démosle la posibilidad de mantenerse vivas y con significado para la organización y las personas que forman parte de ella.

## En adelante se profundiza sobre experiencia seleccionada:



### Experiencia de Paraguay

#### El aporte de la academia en la selección de colaboradores idóneos e íntegros

Garantizar la igualdad de oportunidades para el acceso a la función pública, la selección de personas idóneas e íntegras y la profesionalización de la carrera del funcionario/a, es una práctica institucionalizada dentro de la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET). Para todos los procesos de contratación, nombramiento y promoción de recursos humanos, la Coordinación General de Desarrollo de Personas se apega al marco normativo establecido por el órgano rector nacional, la Secretaría de la Función Pública.

Sin embargo, a pesar de esos esfuerzos, persistía la desconfianza de algunos sectores. Este prejuicio es una pesada herencia de la clase política de gobiernos predemocráticos que manejaron la gestión pública con criterio clientelista “político-partidario”, donde el acceso a un puesto y/o cargo estaba reservado para los amigos y correligionarios. Cambiar este pensamiento es un proceso largo, que requiere de estrategias y acciones creativas e innovadoras.

Ante esta realidad, las autoridades de la SET asumieron el desafío de generar confianza no sólo en su gestión de recaudación, sino también en la administración de sus recursos humanos. Esa confianza debería ser integral, esforzándose por afianzar su relación con los contribuyentes, a través de una atención igualitaria, comprensiva y respetuosa, recibida de los servidores públicos; y, por otro lado, atraer a los ciudadanos profesionales mejor preparados como futuros colaboradores.

A nivel interno, era también necesario reforzar acciones y políticas de transparencia, integridad e igualdad de oportunidades para la promoción o ascenso de todos los funcionarios y funcionarias, garantizando la selección basada en la experiencia, desempeño, aptitudes, conocimiento y habilidades. Esto permitiría elevar el nivel de participación y tener a los mejores candidatos para cada puesto o cargo.

#### El modelo de intervención

Asumido el desafío de seguir promoviendo confianza, la administración tributaria paraguaya consolidó el **Programa de Pasantía Universitaria** a través de un concurso público por mérito, que fue la primera experiencia de participación de sectores académicos. Las universidades, públicas y privadas, se involucraron y asumieron la corresponsabilidad, junto con el equipo técnico de la SET, en la selección de los mejores estudiantes. Estos iniciarían así su primera práctica laboral.

Este modelo de selección generó una alta convocatoria de postulantes y en todas sus ediciones no tuvo una sola protesta o pedido de revisión de los resultados. El reto posterior que asumieron los funcionarios técnicos de la Coordinación de Gestión de Talento Humano era analizar la pertinencia de replicar este modelo en el Concurso Interno de Oposición para cubrir 18 (dieciocho) cargos de jefaturas y coordinaciones vacantes. Se consideró en el análisis las experiencias, positivas y negativas del sector privado en la tercerización de los procesos de concursos.

Se gestionó un modelo con partición de asesoría externa, respetando el marco legal vigente sobre los procesos de concurso en la función pública. De esta manera la etapa de convocatoria, recepción de postulante, análisis curricular, entrevista y selección, en base a resultados finales, quedaba a cargo del Comité de Selección integrado para el efecto. El proceso de elaboración de pruebas de conocimiento y su aplicación, que lleva el puntaje más elevado, quedaría a cargo de la asesoría externa.

Considerando la experiencia, preparación y prestigio de la Facultad Politécnica de la Universidad Nacional se firmó un Acuerdo, donde dicha instancia académica se comprometía a cooperar con la SET, en la elaboración, aplicación y corrección de exámenes de conocimientos para la búsqueda de los futuros cargos gerenciales de la administración tributaria.

Se documentaron los compromisos de transparencia y firmaron acuerdos de rigurosa confidencialidad de datos y documentaciones, y de inhibiciones con los funcionarios y docentes de la Politécnica relacionados con el proceso. Así, las partes tomaron las providencias necesarias para minimizar el riesgo de revelación de información confidencial, asegurándose que solamente sus representantes, cuyas funciones exijan el conocimiento de información tengan, en la estricta medida de lo necesario, acceso a ella. Se dispuso de la infraestructura de Facultad, sede propia, para la aplicación de la prueba.

En los últimos 3 (tres) años, de 2017 a 2019, la Subsecretaría de Estado de Tributación, incorporó un total de 108 (ciento ocho) pasantes universitarios, de diferentes ramas profesionales. Los mismos adquirieron su primera experiencia laboral y conocimiento en gestión tributaria durante los 12 meses de pasantía. Los mejores se presentaron posteriormente a los concursos de contratación y hoy día forman parte del plantel de recursos humanos de la SET. El concurso 2019 para cubrir los cargos gerenciales batió récords de participación. Se presentaron un total de 115 postulantes para 18 puestos correspondientes a varias áreas de la administración. Esta alta convocatoria fue posible por las medidas acertadas que se tomaron para salvaguardar la transparencia, un valor que ha capitalizado esta administración y que se cuida sea reflejado en todas sus actuaciones.

La selección de personal en la SET está basada en los principios de mérito y capacidad, que no es sólo un recurso discursivo sino una práctica tangible, demostrable en datos cuantificables y comparables, a través de herramientas técnicas, objetivas y transparentes. Es también un instrumento de promoción de la profesionalización de los recursos humanos, tanto en la calificación técnica como ética. Elegir a los mejores servidores públicos es un compromiso institucional, porque el funcionamiento eficiente y transparente depende en gran medida de estos. El funcionario no sólo debe ser idóneo, sino también responder a un perfil ético para ocupar el cargo. La SET desarrolla y fortalece su reputación a través de la confianza de la sociedad, alineando las acciones con las palabras, y esta reputación refleja el desempeño ético y la integridad de sus funcionarios.



# Capítulo 18

## INSTRUMENTOS DE GESTIÓN (II) Medidas Disciplinarias

*Amparo Avello López*

### 18.1. Introducción

Partiendo de la consideración indubitada de que cualquier organización, con independencia del tipo de que se trate, exige que el personal a su servicio actúe y se integre en la misma con pleno sometimiento a las reglas que regulan su funcionamiento, el régimen de acción disciplinaria viene a significar la capacidad que ostenta la organización para sancionar las conductas de aquéllos que las contravienen, con base en que con las actuaciones infractoras se pone en peligro, o se puede llegar a perjudicar, eventualmente la propia consecución de los objetivos que justifican la existencia misma de la organización.

En las organizaciones y administraciones públicas dicha capacidad forma parte de sus distintas potestades administrativas, bajo el ámbito de la potestad disciplinaria respecto del personal a su servicio. Este reconocimiento lleva implícito otro que viene constituido por la autosuficiencia sancionadora de la Administración que, en primera instancia, actúa por sí misma en el ámbito de sus facultades de sanción, sin perjuicio, en todo caso, de la posible revisión posterior de sus acciones en este orden por parte del sistema judicial.

La concepción más actual de potestad disciplinaria administrativa, conforme a las más recientes corrientes doctrinales sobre la naturaleza y el valor de lo público, va ligada intrínsecamente a nuevas fórmulas y concepciones de la ética en el ejercicio el empleo público por parte tanto de la propia Organización como Institución, como de los empleados públicos.

De todo ello se dará cuenta a continuación con el análisis de la cuestión sobre el contenido y características de las medidas disciplinarias en las organizaciones públicas.

### 18.2. El procedimiento disciplinario

#### Concepto y naturaleza

Se pueden definir los procedimientos disciplinarios como aquellos procedimientos mediante los cuales la Administración Pública lleva a cabo la exigencia de responsabilidades a su personal en caso de incumplimiento de sus deberes profesionales, de acuerdo con la normativa que le es de aplicación, todo ello con el fin de promover la adopción de modelos y pautas de conducta ajustadas al ordenamiento jurídico.

La configuración del procedimiento disciplinario concreto dependerá del tipo de personal al que se refiera, de modo que según se trate de personal funcionario o de personal laboral se aplica, con carácter general, una normativa distinta, si bien con similitudes apreciables, pues se trata de personal al servicio de una misma Administración Pública.

La naturaleza potencialmente sancionadora de estos procedimientos hace que, además de lo que es la regulación sustantiva del mismo (tipos de faltas, de sanciones, etc.), su normativa reguladora haya prestado especial atención a los aspectos formales que se configuran como garantía de los derechos de los afectados por este tipo de procedimientos. De esta forma se regula específicamente cada fase procedimental, los trámites de audiencia, los plazos de tramitación, etc.

Ahora bien, esta garantía no es en todos los casos idéntica, sino que dependerá de la gravedad de la conducta a sancionar y de la entidad de la sanción impuesta. Así, la normativa establece, tanto para el personal funcionario, como para el personal laboral, que para que un funcionario o trabajador pueda ser sancionado como autor de una falta disciplinaria debe haberse tramitado un expediente disciplinario formalmente incoado como tal, en el que exista un acuerdo de incoación dictado por el Órgano administrativo que goce de competencia para ello, y en el que se designe la figura de un Instructor que, de modo plenamente independiente de la autoridad administrativa que le nombra, dirigirá la tramitación del expediente hasta la elaboración de una Propuesta de Resolución, que se elevará a su vez al Órgano competente para resolver.

De esta forma, la imposición de una sanción por falta disciplinaria requiere, en todo caso, la tramitación de un expediente disciplinario, constituyéndose en elemento principal del mismo como garantía de total independencia de juicio y de criterio la separación de las fases esenciales de dicho procedimiento, entre incoación-instrucción-resolución.

Todo procedimiento iniciado debe finalizarse formalmente, mediante la correspondiente resolución. El contenido de esta resolución podrá ser la declaración de responsabilidad del imputado y la imposición de una sanción, el sobreseimiento por no haberse probado la comisión de una falta disciplinaria o su autoría, o el archivo de las actuaciones, cuando por prescripción de la falta cometida, por caducidad del expediente, o cuando por cualquier otro motivo no es posible imponer una sanción o resulta imposible continuar la tramitación (defunción o jubilación del expedientado).

### **Principios generales del derecho aplicables al régimen disciplinario**

En esta materia, además de lo que es la regulación propia de la misma, tienen gran importancia una serie de Principios Generales del Derecho, procedentes en su mayoría del derecho penal o de otros ámbitos administrativos sancionadores. De hecho, algunos de estos principios incluso tienen relevancia constitucional, ya que se engarzan directamente con derechos regulados usualmente a nivel constitucional, como son los derechos de defensa jurídica (presunción de inocencia, a ser informado de lo que se le acusa, a utilizar los medios que considere oportunos para su defensa, etc.), que los Altos Órganos constitucionales y Tribunales Constitucionales de Estados de nuestro entorno legal han venido declarando aplicables a los procedimientos administrativos sancionadores.

Asimismo fundamentan en su mayor parte la regulación sobre régimen disciplinario contenida en Normas Básicas o Estatutos de Régimen Jurídico de los empleados públicos, como es el *Reglamento N° 31 (CEE)* y *N° 11 (CEEA)*, por el que se establece el *Estatuto de los funcionarios y el régimen aplicable*



a los otros agentes de la Comunidad Económica Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica, publicado en su texto original en el «DOCE» núm. 45, de 14 de junio de 1962, en su Título VI, artículos 86 a 89, dedicado al Régimen Disciplinario, y en el Estatuto y *Reglamento del Personal de las Naciones Unidas*, *Boletín del Secretario General*, Título X de Medidas Disciplinarias, Reglas del Reglamento 10.1 a 10.4.

Los Principios Generales del Derecho más remarcables en este sentido son los siguientes:

- **Principio de presunción de inocencia.** El funcionario o trabajador al que se le imputa una falta no debe probar su inocencia, es la Administración la que debe probar su culpabilidad.
- **Principio de culpabilidad.** No existe una responsabilidad disciplinaria objetiva. Para que se exijan responsabilidades disciplinarias debe existir dolo o, al menos, imprudencia o culpa del autor de la conducta.
- **Principio de legalidad.** Nadie puede ser condenado o sancionado disciplinariamente por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento.

Además, el ejercicio de la potestad sancionadora corresponde a los órganos administrativos que la tengan expresamente atribuida, por disposición de rango legal o reglamentario.

- **Principio de tipicidad de las faltas y de las sanciones disciplinarias.** Para que una conducta pueda ser sancionada como infracción disciplinaria tiene que haber una normativa que declare expresamente que la conducta en cuestión es constitutiva de una falta disciplinaria. No es posible una aplicación por analogía de las faltas. En igual forma, sólo pueden imponerse las sanciones disciplinarias que se dispongan en la normativa vigente en el momento en que se cometieron los hechos, y únicamente para las faltas en que así se prevea, que se suelen tipificar en leves, graves o muy graves.
- **Principio de audiencia del expedientado y de no indefensión.** En caso de no ser respetado provoca la nulidad del procedimiento. El procedimiento disciplinario ha de ser de tipo contradictorio, en el que el expedientado se le garantice la posibilidad de participar activamente y en todo momento en el mismo.
- **Carácter personalísimo del expediente disciplinario.** Ello hace que, aun cuando el expedientado pueda tener un representante o asesor, existen determinados trámites (toma de declaración, práctica de ciertas pruebas...) que en mayor garantía del propio expedientado sólo pueden hacerse directamente con éste.
- **Principio de «non bis in ídem».** En virtud de dicho principio no se puede ser sancionado más de una vez por los mismos hechos, es decir, una misma conducta puede ser constitutiva de más de una falta disciplinaria, pero su autor sólo puede ser sancionado por una de ellas. También es de aplicación cuando un mismo hecho constituye un delito penal y una falta disciplinaria, en donde sólo será objeto de sanción como delito penal, por prevalencia de la vía penal sobre la vía administrativa, y aun cuando tal hecho pudiera ser objeto asimismo de sanción disciplinaria.

Ahora bien, puede ocurrir que una conducta no sea penalmente reprochable, por lo que en vía judicial no haya una condena, pero en cambio sí constituya una infracción administrativa por la que su autor puede ser sancionado. En todo caso, los hechos considerados probados en el proceso judicial

penal vinculan a la Administración. Esta es la causa de que proceda suspender el procedimiento disciplinario cuando se encuentre abierta la vía judicial penal por unos mismos hechos.

- **Principio de proporcionalidad** entre la falta cometida y la sanción impuesta, atendiendo a las circunstancias del caso y a criterios tales como:
  - a) El grado de culpabilidad o la existencia de intencionalidad.
  - b) La continuidad o persistencia en la conducta infractora.
  - c) La naturaleza de los perjuicios causados.
  - d) La reincidencia.
  - e) Daño al interés público.
- **Prescripción de las faltas disciplinarias y caducidad de los procedimientos.** Aun cuando una conducta constituya una falta disciplinaria su autor no puede ser sancionado una vez transcurrido un determinado periodo de tiempo. También prescriben las sanciones impuestas que no llegan a hacerse efectivas. Los procedimientos disciplinarios también pueden caducar tras el transcurso de un periodo de tiempo que se fije por la normativa de aplicación cuando han estado paralizados, o no han sido finalizados en un periodo de tiempo determinado.
- **Principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables.** En caso de que la normativa de naturaleza disciplinaria sea modificada agravándose las sanciones a imponer no se aplicará retroactivamente, y se resolverán los procedimientos disciplinarios pendientes y las sanciones a imponer con base en la normativa vigente en el momento de comisión de las actuaciones infractoras.
- **Separación entre el órgano que lleva a cabo la instrucción del expediente y el que va a resolver.** Este último no se encuentra vinculado por la apreciación jurídica que de los hechos haga el Instructor, pero no podrá tener en consideración otros hechos que los puestos de relieve en la propia instrucción.

### **Exigencia de un código de conducta ética y profesional del empleado público que establezca los límites a actuaciones infractoras**

Los empleados públicos han de seguir en el ejercicio de sus funciones un mismo código de conducta ética y profesional, y han de velar por el respeto y cumplimiento del mismo, ya que, con independencia de la naturaleza jurídica específica de su relación de empleo, todos ellos son servidores públicos, retribuidos con cargo a fondos públicos, lo que conlleva atender a un conjunto de valores del servicio en gran parte diferentes a los del sector privado.

Dicho código de conducta opera como sustrato común, junto al elenco de derechos de los empleados públicos que han de reconocerse a los mismos en sus estatutos y normas de regulación de la función pública. Ello es requisito necesario en la modernización de un sistema de empleo público moderno, pues la condición de empleado público no sólo comporta derechos, sino también una especial responsabilidad y obligaciones específicas hacia los ciudadanos, la propia Administración y las necesidades del servicio.

Éste, el servicio público, se asienta sobre un conjunto de valores propios, sobre una específica “cultura” de lo público que, lejos de ser incompatible con las demandas de mayor eficiencia y productividad, es preciso mantener y tutelar.

Ello se plasma en la positivización de los deberes, que descienden así de un plano abstracto a uno mucho más concreto, fundada en principios éticos y reglas de comportamiento, que constituyan un auténtico código de conducta, y supone introducir la cultura de la responsabilidad, de la eficacia y de la eficiencia, la idea de servicio, así como la necesidad objetiva de mejorar el rendimiento institucional en beneficio de los ciudadanos

El código de conducta ética y profesional del empleado público establece los límites a las posibles actuaciones infractoras de éstos en orden a una serie de recomendaciones sobre cuestiones de conciencia, falta de imparcialidad política, concurrencia de conflictos de intereses, transparencia, y mediante la existencia de controles externos sobre la Administración, aparte de los de carácter jerárquico, todo ello con la finalidad de prevenir y corregir las malas prácticas que puedan incurrir, finalmente, en acciones disciplinarias.

### **Adopción de medidas cautelares**

En la tramitación de los procedimientos disciplinarios cabe la posibilidad de acordar determinadas medidas cautelares, dirigidas a preservar que no se sigan produciendo perjuicios al servicio público o a garantizar la efectividad de la sanción a imponer, en su caso, y cuya adopción exige una justificación o motivación expresa. La principal de dichas medidas cautelares es la suspensión provisional de funciones o de empleo y sueldo, la cual puede tener lugar, además de cuando hay un expediente disciplinario, cuando al interesado se le impute judicialmente un delito. Estas medidas cautelares no pueden causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

La suspensión provisional de funciones del expedientado en el marco de un expediente disciplinario, por su carácter más extremo ha de reservarse para aquellos supuestos en los que resulte proporcionada y se entienda necesaria para la finalidad que se acaba de exponer, vinculada a evitar que se puedan producir perjuicios al servicio público o a garantizar la efectividad de la sanción a imponer. Por este motivo el acuerdo de suspensión ha de ser motivado, especificándose las causas de su adopción, y cuando desaparezcan los motivos se dejará sin efecto.

Por otra parte, si el Instructor de un expediente disciplinario considera que los hechos imputados pudieran ser constitutivos de un delito, o si tiene conocimiento de que ya existe un procedimiento judicial penal por los mismos hechos o que afecte a los mismos, comunicará esta circunstancia de inmediato a quien haya ordenado la incoación, quien resolverá lo que proceda, y en caso de estimar que concurre esta circunstancia pondrá los hechos en conocimiento del Ministerio Fiscal. En estos supuestos el órgano que haya ordenado la incoación dictará acuerdo por el que se suspende la tramitación del expediente disciplinario por este motivo, que podrá extenderse hasta la resolución del procedimiento judicial penal.

En este sentido, cuando al funcionario o al trabajador se le impute judicialmente un delito relacionado con el servicio público y con los cometidos de su puesto de trabajo, se puede igualmente extender dicha situación de suspensión provisional de funciones hasta que finalice el procedimiento judicial.

Cuando finalice el procedimiento judicial habrá de determinarse si, a la vista de los hechos probados en vía judicial, existe o no responsabilidad disciplinaria del funcionario o trabajador, para lo cual se reanudará el procedimiento disciplinario que se encontraba suspenso en cuanto a su tramitación.

### **Información reservada o preliminar a la instrucción del procedimiento disciplinario**

En la iniciación de un expediente disciplinario deben existir indicios racionales de que por un determinado funcionario o trabajador se ha cometido una infracción disciplinaria, de modo que no se abran expedientes de forma totalmente infundada.

Ello no implica que deban existir pruebas concluyentes, dado que es precisamente en el curso del propio expediente donde dichas pruebas han de producirse, pero sí que cualquier actuación en esta materia habrá venido lógicamente precedida por unas averiguaciones y comprobaciones previas, de modo que no se inicien procedimientos de forma absolutamente injustificada.

Así pues, en el caso de procedimientos de naturaleza sancionadora las actuaciones previas se orientarán a determinar, con la mayor precisión posible, los hechos susceptibles de motivar la incoación del procedimiento, la identificación de la persona o personas que pudieran resultar responsables y las circunstancias relevantes que concurran en unos y otros. Por ello, no se trata de dejar totalmente esclarecidos los hechos o probadas las presuntas faltas, ya que es en el expediente formalmente iniciado como tal donde debe tener lugar la actividad probatoria, por lo que no puede trasladarse la actividad probatoria a la información reservada. De lo contrario, se estaría causando indefensión al funcionario

Si finalmente la información previa desemboca en la incoación de un expediente disciplinario, la documentación en que se haya plasmado deberá incorporarse al mismo. De lo contrario, dichas actuaciones no pueden tener virtualidad alguna en lo que se resuelva ni podrán utilizarse en el expediente.

La procedencia de la información reservada o la realización de averiguaciones complementarias ha de considerarse teniendo en cuenta los plazos de prescripción de las faltas, ya que las mismas no interrumpen en garantía del investigado el régimen de prescripción de las infracciones disciplinarias.

### **Figura del instructor del procedimiento disciplinario**

El Instructor del procedimiento disciplinario que sea designado por la autoridad competente ha de desempeñar su labor con independencia e imparcialidad. No podrá, como garantía de ello, presentar las siguientes vinculaciones que operen como incompatibilidad con el ejercicio de su función:

- Tener interés personal en el asunto de que se trate, amistad o enemistad manifiesta con el expedientado.
- Tener un vínculo matrimonial o situación de hecho asimilable, o relación de parentesco con el expedientado.
- Haber intervenido como perito o como testigo en el asunto de que se trate.
- Tener relación de servicios profesionales con persona natural o jurídica interesada directamente en el asunto, o haberla tenida en años recientes.

El expedientado también podrá ejercer su derecho a recusar al Instructor por estas mismas causas.

## Tramitación del procedimiento disciplinario

### Inicio

El procedimiento, por tratarse de acciones administrativas que persiguen el esclarecimiento de posibles actuaciones infractoras, se ha de iniciar de oficio por Acuerdo del órgano competente, ya sea por propia iniciativa de éste, como consecuencia de orden superior, moción razonada de subordinado, o propuesta de la dirección del centro de trabajo en el que preste servicios el personal infractor, ya sea por denuncia de un particular o de otro empleado público.

En el caso de denuncia, como primera actuación, el órgano competente para la incoación del procedimiento disciplinario recabará los informes, antecedentes o testimonios que considere oportunos, para tener elementos de juicio para adoptar la resolución que proceda.

La presentación de una denuncia no ha de conferir, por sí sola, la condición de interesado en el procedimiento. Así, el denunciante no adquiere la condición de parte en el procedimiento, y ni siquiera la de interesado, (no puede recurrir, por ejemplo), pero si se inicia expediente disciplinario, como garantía de buenas prácticas respecto de la figura del denunciante, se le deberá poner en su conocimiento no sólo su inicio sino también la finalización del mismo. No se entiende que sea procedente facilitarle copia alguna de documento, ni datos sobre los hechos investigados. Si la denuncia no identifica a un empleado o empleados públicos en particular, no habrá de comunicarse al denunciante datos concretos identificativos, sino solamente, si fuera así el caso, que se ha iniciado expediente disciplinario.

Una denuncia falsa, y en la que se aprecie mala fe del denunciante, podría dar lugar a la exigencia de responsabilidades administrativas, civiles o penales al autor de la misma.

Respecto del contenido que debe contener una denuncia ésta deberá expresar la identidad de la persona o personas que las presentan y el relato de los hechos que se ponen en conocimiento de la Administración. Cuando dichos hechos pudieran constituir una infracción administrativa, recogerán la fecha de su comisión y, cuando sea posible, la identificación de los presuntos responsables.

En virtud de ello no se podrán tramitar las denuncias anónimas, sin perjuicio de que en estos casos por la Administración Pública puedan realizarse las averiguaciones pertinentes y solicitar los informes que se estimen oportunos.

### Acuerdo de incoación o iniciación

El acuerdo de incoación será dictado por el órgano competente. Deberán hacerse constar la identificación de la persona o personas presuntamente responsables, los hechos que motivan la incoación del procedimiento disciplinario, si bien no es necesario que aparezcan éstos perfectamente definidos y calificados, dado que ésta es precisamente la finalidad del expediente, aunque sí ha de exigirse una cierta concreción en la imputación, que al menos indique cuál es la conducta que se reprocha. Ahora bien, tampoco procede efectuar una delimitación de la conducta de forma tan precisa que luego no puedan incorporarse al expediente disciplinario datos y detalles de los hechos imputados en el acuerdo. Esta mayor concreción de los hechos que se imputan al funcionario habrá de realizarse en una fase procedimental posterior, en el documento de Imputación de responsabilidades, como luego se analizará.

En su caso, y de acuerdo con la normativa que rijan, ha de darse oportuna comunicación a la representación social de los empleados públicos (Comités de Empresa, Juntas de Personal, Delegaciones sindicales, etc.), de la apertura del expediente disciplinario al empleado en cuestión, a fin de salvaguardar los derechos del expedientado de naturaleza sindical.

*Como primer efecto del dictado del Acuerdo de incoación se produce la interrupción del plazo de prescripción de la falta disciplinaria que se está imputando.*

### **Primeras actuaciones**

Al Instructor corresponde tramitar e impulsar el procedimiento disciplinario, sin estar sujeto a instrucciones de otros órganos, en garantía de su independencia en su actuación instructora.

Las principales actuaciones a realizar en esta fase son las siguientes:

- Incorporación al expediente, mediante diligencia, de la documentación que se le facilite por el órgano que ordenó la incoación, incluido lo aportado en la información previa o reservada que haya podido existir.
- Toma inicial de declaración sobre los hechos en cuestión al imputado, sin que todavía proceda calificación jurídica alguna de los mismos.
- Toma de declaración de cualquier otra persona que se considere conveniente (incluso aunque no pertenezca a la Administración), y cualquier otra diligencia que considere oportuna (solicitudes de documentos, de informes sobre los hechos, etc.). Se trata de obtener una primera aproximación a los hechos, pero teniendo en cuenta que aún no ha comenzado la fase de prueba. Si en estas declaraciones de terceros o informes se incluye alguna información que pudiera ser relevante en caso de discrepancia sobre los hechos, deberá reiterarse su práctica en la fase posterior de prueba.
- Una vez perfilados los hechos en los que se centra el expediente, valorar si los mismos pudieran ser constitutivos de algún delito, y en caso positivo ponerlo en conocimiento del órgano que ordenó la incoación para su traslado al Ministerio Fiscal, o formulación de denuncia ante la vía judicial penal.

### **Documento de imputación de responsabilidades o cargos contra el expedientado**

El Instructor en este documento recoge con claridad y concreción los hechos que se imputan al expedientado, las faltas disciplinarias presuntamente cometidas y las posibles sanciones a imponer.

Dado que este documento precede a la fase de prueba, en el mismo no se requiere que se acrediten los hechos, sino que consistirá en una exposición de dichos hechos presuntamente cometidos, indicando los indicios y pruebas que tiene la Administración de la comisión de los mismos.

El documento de imputación tiene que concretar detalladamente los hechos que se atribuyen al funcionario, pero no pueden incluirse nuevas conductas que no se hayan mencionado, aunque sea de forma genérica, en el acuerdo de incoación.

Si posteriormente se observa la existencia de otros hechos que deberían ser objeto de exigencia de responsabilidad en el mismo expediente pero que no se hayan mencionado en el acuerdo de incoación, no cabe su inclusión posterior en el procedimiento, sino que deberá retrotraerse el mismo al momento

de la formulación de un nuevo acuerdo de incoación, o bien iniciar un nuevo expediente disciplinario por estos hechos.

En la notificación del documento de imputación se indicará al expedientado el plazo de que dispone para efectuar alegaciones y aportar los documentos que considere convenientes, así como para solicitar la práctica de las pruebas que entienda convenientes a su defensa.

Si en el plazo en cuestión conferido no se presentan alegaciones se tendrá por cumplimentado el trámite y se continuará el procedimiento, indicando esta circunstancia en el expediente por diligencia de constancia de hechos.

### **Periodo de prueba**

Cuando la Administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los interesados o la naturaleza del procedimiento lo exija, el Instructor del mismo acordará la apertura de un período de prueba por un plazo determinado, a fin de que puedan practicarse cuantas pruebas juzgue pertinentes.

La conducta infractora imputada debe quedar plenamente probada. Si los hechos o la interpretación que de los mismos se hace no son controvertidos, o sea, que el expedientado los admite de forma plena, o se trata de una cuestión de derecho, no de hecho, no se requiere prueba alguna. No obstante, aun en estos casos puede resultar necesaria alguna prueba si es preciso matizar las circunstancias de los hechos o de su contexto. El objetivo del Instructor no debe ser otro que dejar probado los hechos en relación con la presunción de inocencia del expedientado. Se trata de probar los hechos que han sucedido y la responsabilidad del expedientado o la falta de la misma.

Los hechos relevantes para la decisión del procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho. Corresponde al Instructor, a la vista de todas las pruebas practicadas, determinar qué hechos han de considerarse probados.

La presencia del instructor en la práctica de la prueba es inexcusable, como garantía del proceso. Las pruebas a realizar serán tanto las que el propio Instructor considere conveniente, como las propuestas por el expedientado a instancia de parte. En este caso, el Instructor deberá resolver si procede o no su práctica, y si no es así, antes de continuar la tramitación, las denegará de forma motivada por resultar innecesarias para el procedimiento. También podrá rechazarlas en parte.

El instructor del procedimiento sólo podrá rechazar las pruebas propuestas por los interesados cuando sean manifiestamente improcedentes o innecesarias, mediante resolución motivada. Por ello el derecho a la prueba no significa la admisión de todos los medios de prueba que se propongan, puesto que éstos deben ser admitidos en derecho, necesarios, y relacionados con la actuación infractora.

Los documentos formalizados por los funcionarios a los que se reconoce la condición de autoridad y en los que, observándose los requisitos legales correspondientes se recojan los hechos constatados por aquéllos, tendrán presunción de veracidad y harán prueba de éstos, salvo que se acredite lo contrario. Tienen carácter preceptivo los informes que se solicitan y constituyen una prueba en el procedimiento disciplinario.

Cualquier funcionario, trabajador o superior jerárquico tendrá la obligación de colaborar con el Instructor en la práctica de las pruebas.

En los procedimientos de naturaleza disciplinaria los hechos declarados probados por sentencias y resoluciones judiciales penales firmes vinculan a las administraciones públicas respecto de los procedimientos sancionadores que sustancien.

### **Tipos de prueba**

Será admisible cualquier tipo de prueba, siendo las más frecuentes las testificales (toma de declaración de una persona), las documentales (aportación de documentos de cualquier clase), y las periciales (informes técnicos cualificados emitidos por terceros ajenos al asunto sobre la realidad de los hechos; a no confundir con los informes en derecho que caben, como en cualquier procedimiento administrativo, pero sin naturaleza de prueba).

El interesado tiene derecho a que se le comuniquen qué pruebas van a realizarse y el lugar, fecha y hora de su celebración, tanto las instadas por su parte que hayan sido admitidas, como las que haya acordado el propio Instructor de oficio. La normativa no impone ni que el expedientado deba estar presente en la realización de las pruebas, ni tampoco le reconoce este derecho, aun cuando al señalar que se le comunicará la fecha y lugar de su celebración admite la posibilidad de que asista. Salvo que se motive debidamente lo contrario, se admitirá la presencia del interesado en la práctica de las pruebas en que por su naturaleza ello sea posible, siempre que dicha personación haya sido solicitada expresamente por el mismo. A este respecto, la presencia del expedientado de ninguna forma podrá interferir en la práctica de las pruebas.

En una prueba testifical el expedientado puede presentar un pliego de preguntas para el testigo, y el Instructor deberá decidir para cada una de ellas si son o no pertinentes, y resolver motivadamente al respecto.

En el caso de las pruebas testificales, deberá plantearse al testigo una relación de preguntas sobre las que el mismo debe responder. Esas preguntas podrán haber sido planteadas a iniciativa del propio Instructor o del expedientado, y en este caso declaradas conformes por el Instructor, pero siempre serán formuladas al testigo únicamente por el Instructor, y de estar presente el expedientado no podrá intervenir de forma alguna en el desarrollo de la declaración, sin que la misma quepa plantearla como un careo con el expedientado.

En cuanto a las pruebas documentales puede tratarse de un documento contenido en cualquier tipo de formato, siempre que el mismo reúna las debidas garantías. Puede ser un documento requerido a un particular, si bien en este caso el particular no está obligado a entregarlo; ahora bien, la incorporación al expediente de un documento que no provenga de un archivo administrativo exige que se compruebe previamente la fiabilidad del mismo, examinando su veracidad y su integridad. Su contenido puede ser muy variado, abarcando cualquier tipo de certificación.

### **Valor indiciario de la prueba**

Resulta habitual llegar a la prueba de los hechos mediante la prueba de las presunciones, pues difícilmente se logra el reconocimiento del afectado o el testimonio de terceras personas. La prueba indiciaria se



obtiene de las evidencias y de la interpretación conjunta de todos los elementos de juicio y de hecho incorporados al expediente disciplinario.

La prueba de presunciones se presenta como subsidiaria o supletoria, y opera cuando no concurren pruebas directas suficientes sobre las cuestiones que se analizan. Reviste forma de prueba indirecta que exige un proceso de razonamiento lógico, que, por vía inductiva, arranca de la existencia de un hecho conocido y suficientemente demostrado para alcanzar otro.

Para la validez de la prueba indiciaria han de concurrir las siguientes circunstancias: Se ha de acreditar suficientemente que los hechos o indicios base han quedado probados. Además, se ha de acreditar que existe un razonamiento coherente, lógico y racional que lleva a determinadas conclusiones.

### **Documento de propuesta de resolución que emite el instructor**

Como garantía de separación de la fase instructora de la fase de resolución del procedimiento disciplinario, dirigida a preservar la independencia del órgano que resuelve en orden a evitar la existencia de cuestiones prejuzgadas, en la propuesta de resolución que elabora el Instructor y dirige al órgano competente para resolver, se fijarán de forma motivada los hechos que se consideren probados y su calificación jurídica, se determinará la infracción disciplinaria que, en su caso, aquellos hechos constituyan, la persona o personas responsables y la sanción que se proponga, así como la valoración de las pruebas practicadas, en especial aquellas que constituyan los fundamentos básicos de la decisión.

En la propuesta de resolución deben suprimirse los hechos que constaban en el pliego de cargos y no se hayan probado en la instrucción del expediente, pero no pueden añadirse hechos nuevos que no figuraran en el documento de imputación de responsabilidades o cargos, pues ello causaría indefensión al imputado. Como ya ha sido mencionado con anterioridad, en caso de que durante la tramitación del procedimiento, con posterioridad a la elaboración de dicho documento, se descubran nuevos hechos, procede la apertura de otro expediente, o, si son hechos inseparables del que dio lugar a la incoación del expediente original, la retroacción de éste a fin de formular un nuevo documento de responsabilidades o cargos, si bien esto último no puede implicar que se superen los plazos máximos de tramitación del procedimiento.

El sentido de la propuesta podrá ser:

- La declaración de responsabilidad del imputado y la imposición de una sanción, señalando la misma.
- El sobreseimiento, por no haberse probado la comisión de la falta disciplinaria o la autoría del funcionario expedientado.
- El archivo de las actuaciones, cuando aun habiéndose probado la comisión de una falta y la autoría del expedientado, la misma no puede ser sancionada, ya sea por prescripción de la falta cometida, por caducidad del expediente, defunción del expedientado, pérdida de la condición de empleado público, imposibilidad de sancionarle por no ser responsable de sus actos, etc.

Dictada la propuesta de resolución se le confiere al expedientado trámite específico de vista del expediente y copia completa del mismo, y se le otorga plazo para que pueda formular las alegaciones que a su derecho estime convenientes.

## **Remisión de la propuesta de resolución y de la documentación del expediente disciplinario al órgano competente para resolver**

En el caso de que el órgano que ha de resolver considere que determinados extremos no han quedado suficientemente aclarados, puede devolver el expediente al Instructor para que lleve a cabo nuevas actuaciones, indicando los extremos sobre los que deban versar éstas. En este supuesto el resultado de las nuevas actuaciones que se hayan practicado será comunicado al expedientado, quien en consecuencia dispondrá de nuevo plazo para formular alegaciones en relación con todo ello. Si las nuevas actuaciones consisten, como es habitual, en la práctica de alguna prueba, deberá ponerse en conocimiento del interesado su práctica en los mismos términos indicados para el periodo probatorio inicial.

En igual sentido ha de actuarse, esto es, confiriendo nuevo plazo de alegaciones al expedientado cuando el órgano que vaya a resolver estime que la conducta del interesado ha sido erróneamente calificada por el Instructor y que se encuadra en un tipo de falta distinto del imputado a lo largo del expediente, en especial si es un tipo de falta más grave que la atribuida. También cuando dicho órgano considere que corresponde imponer una sanción más elevada que la propuesta por el Instructor.

El hecho de que el expediente se devuelva al Instructor no supone suspensión del plazo máximo de resolución del mismo, por lo que, en estos supuestos, dentro de los derechos de que goza el expedientado, se debe ser especialmente cuidadoso con el cumplimiento de los plazos que se confieren.

## **Resolución del procedimiento disciplinario**

La resolución que dicte el órgano competente para ello de acuerdo con la normativa que resulte de aplicación incluirá la valoración de las pruebas practicadas, en especial aquellas que constituyan los fundamentos básicos de la decisión, fijarán los hechos y, en su caso, la persona o personas responsables, la infracción o infracciones cometidas y la sanción o sanciones que se imponen, o bien la declaración de no existencia de infracción o responsabilidad.

La resolución que se dicte no puede considerar probados hechos que no se hayan planteado en la instrucción, con independencia de su diferente valoración jurídica.

La resolución podrá valorar los hechos de forma diferente que la propuesta de resolución, tanto en lo que respecta a apreciar si existe o no infracción, como el tipo de falta cometida. Pero únicamente se podrá sancionar por una falta que se haya imputado en el documento de imputación de responsabilidades o cargos, ya que de lo contrario se estaría ocasionando indefensión. No obstante, si se imputó una falta más grave del mismo tipo es posible sancionar por la falta menos grave correspondiente.

Una misma conducta sólo puede ser sancionada como constitutiva de una falta disciplinaria, por lo que, si una conducta supone de por sí la comisión de dos distintas infracciones disciplinarias, tan sólo se propondrá que se declare a su autor responsable de una sola de ellas.

En contraposición, si en un mismo expediente se declara la existencia de dos o más actuaciones disciplinarias, correspondiente a dos o más faltas disciplinarias, deberá proponerse una sanción para cada una de ellas.

Como regla general, cada conducta imputada supone una infracción diferente. Ahora bien, hay supuestos en los que la reiteración de una misma conducta en un periodo de tiempo concreto, con las mismas características, permite su consideración conjunta como falta continuada y su sanción como una sola infracción. Para apreciar esta falta de naturaleza continuada se exige identidad de sujeto, acto lesivo, bien protegido, propósito de ejecución y proximidad temporal. En otras ocasiones, es la propia naturaleza de la infracción la que puede indicar que es una falta continuada.

El alcance de cada sanción se establecerá teniendo en cuenta, entre otros posibles criterios de valoración el grado de intencionalidad, descuido o negligencia que se revele en la conducta, el daño al interés público, la reiteración o reincidencia, así como el grado de participación.

### **Tipos de infracciones disciplinarias**

Tipos principales más significativos de infracciones disciplinarias pueden ser los siguientes.

- El incumplimiento del deber de respeto a la Constitución o Carta Constitucional en el ejercicio de la función pública.
- Toda actuación que suponga discriminación por razón de origen racial o étnico, religión o convicciones, discapacidad, edad u orientación sexual, lengua, opinión, lugar de nacimiento o vecindad, sexo o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, así como el acoso por razón de origen racial o étnico, religión o convicciones, discapacidad, edad u orientación sexual y el acoso moral, sexual y por razón de sexo.
- El abandono del servicio, así como no hacerse cargo voluntariamente de las tareas o funciones que se tienen encomendadas.
- La adopción de acuerdos manifiestamente ilegales que causen perjuicio grave a la Administración o a los ciudadanos.
- La publicación o utilización indebida de la documentación o información a que tengan o hayan tenido acceso por razón de su cargo o función.
- La negligencia en la custodia de secretos oficiales, declarados así por Ley o clasificados como tales, que sea causa de su publicación o que provoque su difusión o conocimiento indebido.
- El incumplimiento de las funciones esenciales del puesto de trabajo o funciones encomendadas.
- La violación de la imparcialidad, utilizando las facultades atribuidas para influir en procesos electorales de cualquier naturaleza y ámbito.
- La desobediencia abierta a las órdenes o instrucciones de un superior, salvo que constituyan infracción manifiesta del Ordenamiento jurídico.
- La prevalencia de la condición de empleado público para obtener un beneficio indebido para sí o para otro.
- La obstaculización al ejercicio de las libertades públicas y derechos sindicales.
- La realización de actos encaminados a coartar el libre ejercicio del derecho de huelga.
- El incumplimiento de la obligación de atender los servicios esenciales en caso de huelga.
- El incumplimiento de las normas sobre incompatibilidades con el ejercicio de la función pública, que dé lugar a situaciones de conflictos de intereses del empleado público, es decir, conflictos entre lo público y su ámbito privado.

## **Tipos de sanciones disciplinarias**

Para las infracciones disciplinarias de naturaleza leve las sanciones a imponer pueden consistir en un apercibimiento o amonestación, que en caso de futuras reincidencias pudieran convertirse en sanciones más elevadas de otra naturaleza.

En el supuesto de infracciones graves o muy graves las sanciones disciplinarias pueden consistir en la suspensión de funciones y sueldo o inhabilitación por determinados plazos de duración, que pueden extenderse por días, meses, e incluso años, el traslado de localidad del puesto de trabajo, si así se entiende conveniente por razones de prestación del servicio público y de las funciones públicas que se desempeñan, la imposibilidad de promoción o ascenso profesional en determinados plazos de duración, degradación o disminución de categoría profesional, destitución del cargo o puesto de trabajo, detracción de haberes de acuerdo con el ordenamiento jurídico vigente, con referencia especial en supuestos de incumplimiento de la jornada y horario de trabajo, así como sobre las retribuciones variables o pluses de tipo bonus, y, como sanción más rigurosa, la de separación del servicio o pérdida definitiva de la condición de empleado público.

## **Procedimiento simplificado o abreviado**

En el caso de que la presunta infracción cometida suponga únicamente una falta de naturaleza leve conviene prever la posibilidad de la existencia de un procedimiento sumario o simplificado con audiencia al interesado, en el que haya una reducción sustancial de trámites y plazos de éstos. Se podrá adoptar dicha tramitación simplificada cuando el órgano competente para iniciar el procedimiento considere que, de acuerdo con lo previsto en su normativa reguladora, existen elementos de juicio suficientes para calificar la infracción como leve.

Dichos trámites pueden circunscribirse al acuerdo de iniciación, trámite de audiencia del expedientado a efectos de que pueda formular alegaciones a las imputaciones que se le realizan en el referido acuerdo de iniciación, y dictado de la resolución sancionadora.

## Referencias

### Estatutos y Reglamentos

Estatuto Básico del Empleado Público. Administración Pública española. Aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre. BOE de 31 de octubre de 2015. Título VII-Régimen Disciplinario, artículos 93 a 98.

Estatuto y Reglamento de Personal de la Oficina Internacional de la OMPI, actualizado a 1 de enero de 2020. Capítulo X-Medidas Disciplinarias. Cláusula 10.1 y 10.2. Página web [https://www.wipo.int/export/sites/www/erecruitment/es/pdf/staff\\_rules\\_part\\_a.pdf](https://www.wipo.int/export/sites/www/erecruitment/es/pdf/staff_rules_part_a.pdf)

Estatuto y Reglamento del Personal de las Naciones Unidas, Boletín del Secretario General, Título X de Medidas Disciplinarias, Reglas del Reglamento 10.1 a 10.4. Página web [www.undocs.org](http://www.undocs.org)

Reglamento N° 31 (CEE) y n° 11 (CEEA), por el que se establece el Estatuto de los funcionarios y el régimen aplicable a los otros agentes de la Comunidad Económica Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica, publicado en su texto original en el «DOCE» núm. 45, de 14 de junio de 1962, en su Título VI, artículos 86 a 89, dedicado al Régimen Disciplinario.

### Obras y Revistas

Casares Marcos, A. B. (2007). *Los titulares de la potestad sancionadora. Los entes institucionales y corporativos*. Proyecto de investigación SEJ 2007-62586 del Ministerio de Educación y Ciencia.

Gallardo Castillo, M.J. (2017). Régimen disciplinario de los funcionarios públicos. Universidad de Jaén. *Revista de Estudios Jurídicos* n° 17/2017 (Segunda Época). [www.revistaselectronicas.ujaen.es](http://www.revistaselectronicas.ujaen.es)

Guillamon Fernandez, J. R., Baraja Rodriguez, E. y Acale Sanchez, M. (2016). Derecho disciplinario y seguridad jurídica. *Revista UCA*. Universidad de Cádiz. [www.revistas.uca.es](http://www.revistas.uca.es)

Levi, L. (2012). La función pública europea. *Revista catalana de dret públic*. Núm. 45, 2012, pp.1-20.

Marina Jalvo, B. (2019). Régimen disciplinario de los funcionarios públicos. *Revista española de derecho administrativo*, ISSN 0210-8461, N° 201, pág. 251.

Palomar Olmeda, A. (s.f). El régimen disciplinario. Derecho de la función pública. *Colección de información jurídica VLEX-649279385*. [www.vlex.es](http://www.vlex.es)

Quintana Lopez, T. (2009). El régimen disciplinario en el Estatuto Básico del Empleado Público. *Revistas INAP*. [www.revistasonline.inap.es](http://www.revistasonline.inap.es)

Quintana Lopez, T. (2007). *La potestad disciplinaria de las Administraciones sobre los empleados públicos*. Proyecto de investigación SEJ 2007-62586 del Ministerio de Educación y Ciencia.

Régimen disciplinario de los funcionarios públicos. Monografía del régimen jurídico disciplinario en España. *Revista del Centro de Estudios Municipales y Cooperación Internacional*. Número 26. <https://revista.cemci.org/numero-26/>



# Capítulo 19

## INSTRUMENTOS DE GESTIÓN (III) Conflictos de Interés

Juan Antonio Garde Roca

### 19.1. Introducción

¿En qué consisten los conflictos de intereses? En el pasado solían referirse a diversas situaciones dentro del sector público de imposibilidad para ejercer una función o cargo motivada por la acumulación de empleos, de retribuciones, antagonismos de intereses y otros motivos.

Algunos autores siempre han distinguido el régimen de incompatibilidades de otros casos de conflictos de intereses al entender que son figuras distintas que tienden a prevenir tipos de perjuicios diferentes. Mientras que con las incompatibilidades se protege al erario público frente al riesgo de que resulte imposible cumplir funciones diversas al mismo tiempo o que el Estado pueda abonar más de un salario, en los conflictos, en sentido más estricto, se pretende proteger los principios de objetividad e imparcialidad, la igualdad de trato y la independencia de criterio.

La Guía sobre el Manejo de Conflictos de Intereses en el Sector Público y Experiencias Internacionales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) define el conflicto de interés como aquel que se suscita: “(...) *entre el deber público y los intereses privados de un funcionario, donde el funcionario tiene intereses privados y podría ser influenciado incorrectamente, afectando el funcionamiento de sus deberes y responsabilidades oficiales*”.

Esta Guía distingue:

- **Conflictos de interés real:** Cuando se presenta un inaceptable conflicto de hecho entre los intereses individuales o privados del funcionario público y sus obligaciones públicas.
- **Conflictos de interés aparente:** Existe un interés personal que no necesariamente influiría en el funcionario público pero que puede dar lugar a que otros consideren que puede influir en el cumplimiento de sus deberes y,
- **Conflictos de interés potencial:** Alude al supuesto en el que un funcionario público tiene un interés personal que puede convertirse en un conflicto de interés en el futuro.

La Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción -CNUCC- inspiradora de la mayoría de las reformas constitucionales y legislativas en esta materia posteriores al año 2004 prevé en su artículo 7.4 que: «*Cada Estado Parte, de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, procurará adoptar sistemas destinados a promover la transparencia y a prevenir conflictos de intereses, o a mantener y fortalecer dichos sistemas*».

Esta disposición se engarza con la previsión del artículo 8 apartado 5 que hace referencia a que los Estados deben procurar que los funcionarios públicos declaren sus actividades, empleos, inversiones, activos, regalos o beneficios que puedan dar lugar a tales conflictos. Esta exigencia se traduce en los regímenes dictados por los países instituyendo sistemas de declaraciones juradas patrimoniales y de cargos o empleos.

El artículo 12 de la misma Convención, por su parte, incluye como deber estatal la prevención de los conflictos de intereses *«(...)imponiendo restricciones apropiadas, durante un período razonable, a las actividades profesionales de exfuncionarios públicos o a la contratación de funcionarios públicos en el sector privado tras su renuncia o jubilación cuando esas actividades o esa contratación estén directamente relacionadas con las funciones desempeñadas o supervisadas por esos funcionarios públicos durante su permanencia en el cargo».*

## 19.2. Gestión pública y administración tributaria ante el conflicto de intereses

En términos generales en el ámbito de la gestión pública se viene considerando como conflicto de intereses las situaciones en las que el empleado público tiene un interés privado que puede influir o parecer que influye en el desempeño imparcial y objetivo de sus funciones públicas.

Por interés privado se suele entender cualquier ventaja para sí mismo, la familia, parientes cercanos, amigos y personas u organizaciones con las cuales se han tenido o tienen negocios o relaciones políticas. Incluye también cualquier responsabilidad, ya sea contable o civil, relacionada con ello.

Los conflictos de intereses pueden adoptar muchas formas, proceder de diversos orígenes y abarcar a los empleados públicos. También a sus familiares con intereses comerciales externos, a los participantes o socios en empresas, asalariados en las mismas, solicitantes de créditos o concursantes en ofertas públicas, así como a aquéllos que mantengan expectativas de un futuro empleo.

El movimiento de personas entre los sectores público y privado aunque puede resultar positivo y necesario -ya que tiene ventajas para el incremento de la competencia técnica, el desarrollo de los países y la flexibilidad de una economía- tiene así mismo ciertos riesgos cuando empleados públicos y directivos divulgan informaciones privilegiadas o utilizan la formación o el interés público adquirido en su anterior esfera de trabajo al servicio de fines o incentivos ilegítimos en empresas privadas.

El conflicto de intereses tiene una relación intensa, tal como hemos visto, con los principios de independencia, objetividad, imparcialidad, integridad y servicio al bien común, que deben regir al valor público y sus instituciones. Implica a las normas jurídicas, los regímenes disciplinarios, los valores, las políticas de integridad y combate a la corrupción y los procesos de prevención, investigación, seguimiento y control de las corporaciones públicas.

En este sentido, resulta necesario incorporar a los códigos éticos o de conducta e instrucciones directivas los criterios corporativos acerca de potenciales conflictos, las incompatibilidades con el desempeño público, la no aceptación de determinados regalos, el rechazo de privilegios indebidos, el abuso de posición oficial, las reglas sobre acceso y uso indebido de información reservada y otros aspectos conexos.



Desde el punto de vista de las administraciones tributarias y aduaneras, el modelo de Código de Conducta del CIAT señala: *“Puede haber conflicto de interés cuando el funcionario tributario interviene en un proceso tributario en el que están involucrados los intereses de la administración tributaria, sus propios intereses privados o los de parientes o terceras partes relacionadas”*. También indica que: *“es responsabilidad de los funcionarios tributarios evitar situaciones que lleven a un conflicto de interés real, potencial o percibido porque constituye una condición del empleo”*.

Dicho Código establece a continuación que los empleados tributarios se regirán por los siguientes principios:

- Ordenar sus asuntos privados de modo que impida que surjan conflictos de interés reales, potenciales o aparentes;
- Declarar que no llevan a cabo ninguna otra actividad que sea incompatible con sus funciones públicas, o cesar dichas actividades antes de asumir su posición;
- No ejercer actividades profesionales incompatibles con sus responsabilidades de funcionario tributario;
- No aprovecharse ni beneficiarse, a sabiendas de cualquier información que sea obtenida en sus funciones y responsabilidades oficiales que no esté generalmente disponible para el público.
- Abstenerse de desempeñar cualquier cargo, público o privado, que impida o afecte el estricto cumplimiento con sus deberes o comprometa su imparcialidad o independencia.

Como ejemplos de situaciones de conflicto de intereses, este mismo documento considera las siguientes:

- Ejercer personalmente, o mediante sustitución, actividades privadas (consultoría, asesoría, etc.) que estén directamente relacionadas con las funciones realizadas por la administración tributaria.
- Intervenir en un procedimiento en que pueda haber una relación familiar, amistad estrecha o enemistad manifiesta con cualquiera de las partes interesadas.
- Invertir en una compañía con base en el conocimiento interno obtenido durante una auditoría fiscal.
- Actuar para beneficio o en nombre de una persona o sociedad en un proceso o negocio en el que el funcionario público haya participado en razón de sus competencias.

En un primer nivel las normas jurídicas en cada país configuran los delitos de tipo penal de los funcionarios en el cumplimiento de sus tareas: cohecho, prevaricación, soborno, tráfico de influencias y otros.

La investigación y persecución de estos delitos, vinculados a la corrupción compete principalmente a las fiscalías, los tribunales de cuentas, magistrados y policía judicial. Estas conductas más graves tienen en los conflictos de interés base material y raíces propias que también están presentes en la actividad de las administraciones tributarias y que generalmente se vinculan a limitaciones notorias respecto de la integridad y valores corporativos, a una escasa política preventiva- formativa y una limitada atención a los procesos y riesgos de conducta.

Además, las leyes, reglamentos y desarrollos normativos también se ocupan del régimen disciplinario de los empleados públicos, así como de los criterios de abstención, las incompatibilidades y las faltas administrativas y sanciones aplicables.

Nos encontramos, por tanto, muy a menudo con situaciones y conductas que, aunque no constituyan por sí mismas infracciones penales o administrativas, son contrarias al ejercicio de la misión y objetivos de la institución. Conductas que socavan el papel clave de legitimación social que cumplen las administraciones tributarias, perjudican la transparencia, la correcta rendición de cuentas y la credibilidad de las instituciones y condicionan muy negativamente la percepción de los contribuyentes respecto de la justicia y equidad en la aplicación del sistema tributario.

La principal responsabilidad en la salvaguardia y promoción de la integridad en la administración tributaria recae en la máxima autoridad de la organización y en el cuadro directivo superior. El equipo directivo debe adoptar un papel relevante y ejercer su liderazgo demostrando una posición inequívoca y clara con respecto a la integridad, reconocer e impulsar una acertada política de conflictos de intereses -en cuanto que permite su clarificación- y promover un ambiente propicio para todo ello en la institución.

Cada vez más las administraciones públicas están recurriendo a las declaraciones de valores, códigos profesionales y de ética. Estos códigos, por sí solos, no son suficientes. Las organizaciones necesitan asegurar, en la medida de lo posible, que el código sea conocido, comprendido y cumplido por los empleados en un marco más amplio de desarrollo de medidas de prevención, detección y erradicación de irregularidades.

### 19.3. Aspectos corporativos referidos al manejo de los conflictos de intereses en las administraciones tributarias

Las administraciones tributarias, dentro de las acciones de integridad, deben establecer un marco político adecuado para evitar o reducir la existencia de conflictos potenciales de interés y, en su caso, impedir los aspectos desfavorables que suponen. También deben elaborar una estrategia centrada en el análisis y la gestión de riesgos, impulsar una cultura administrativa de integridad refractaria al conflicto de interés, recopilar y catalogar algunas manifestaciones del conflicto de interés en las administraciones tributarias y finalmente, acometer el desarrollo de instrucciones, protocolos y pautas corporativas de actuación para la prevención, detección y sanción de incumplimientos.

#### **Desarrollar un marco político adecuado para evitar o minimizar el conflicto de interés**

Las administraciones tributarias deben promover e implementar adecuadamente en el ámbito directivo y de trabajo un lugar preferente para la política y el manejo de las situaciones de conflicto de intereses siempre en un marco integrado con la norma jurídica y los principios y valores explícitos de integridad corporativa vinculados a su misión y objetivos.

Entre otros aspectos sería preciso:

- Definir los rasgos generales de las principales situaciones de conflicto de interés existentes en la actividad de las administraciones tributarias e identificar y catalogar las más relevantes; proporcionar una descripción clara y real de qué circunstancias y relaciones pueden conducir a estas situaciones y cuáles pueden resultar más dañinas para el cumplimiento de los fines y la misión de aplicación de los tributos y ser incompatibles con la función e intereses públicos.

- Considerar a través del análisis y experiencia los ejemplos relevantes de los conflictos de intereses más dañinos para la percepción de los contribuyentes sobre la integridad de la organización. Así mismo, tener en cuenta aquellos puestos y procesos de trabajo con alto riesgo en esta área: selección de contribuyentes, fiscalización, recaudación, cobranza, devoluciones, aduanas y otros más específicos vinculados a la acción o inacción de los funcionarios.
- Elaborar e implementar estrategias centradas en los riesgos. Las estrategias de actuación deben basarse en una evaluación del riesgo vinculado a los problemas de integridad o de corrupción, buscar sus causas raíz considerando estos riesgos como elementos dinámicos y cambiantes.

En este entorno, una de las herramientas de uso habitual es la gestión y evaluación de riesgo que puede adoptar varias formas, pero cuyo objetivo subyacente es siempre el mismo: identificar los mayores riesgos estratégicos y operativos de conductas impropias y de corrupción.

La técnica básica resulta familiar a cualquier auditor interno o externo ya que se encuentra en modelos como COSO III y COSO IV, las normas ISO 31.000, INTOSAI y otros múltiples referentes. Se evalúa tanto la probabilidad de ocurrencia como el impacto una vez acontecido. También la velocidad y el grado de permanencia de las conductas en una escala ascendente (normalmente baja, media, alta y hasta muy alta).

La gestión y evaluación de conflictos de intereses se basa en la estrategia organizativa de prevención, seguimiento, control y corrección efectiva en el marco de una gestión de riesgos integral. Mediante los órganos de “*compliance*”, las decisiones de comités de ética, códigos de valores, investigación, planes de actuación de los órganos de auditoría interna, organismos de defensa de los contribuyentes, “ombudsman” fiscal, canales de denuncia... y también mediante un análisis riguroso de los principales procesos existentes en las actividades tributarias, el correcto diseño y control de procesos de modo que sea posible mitigar -desde el proceso mismo- los riesgos de conductas indeseadas y conflictos de interés más perjudiciales o graves.

### **Generar una cultura organizativa refractaria al conflicto de interés**

Las acciones anteriores tendrán un valor limitado de no existir un compromiso en el equipo directivo y la alta dirección con una cultura de integridad -como factor principal de eficiencia- y una política adecuada de transparencia y rendición de cuentas:

- Mediante declaraciones explícitas del cumplimiento por parte de los directivos de determinados principios y prácticas. Clarificando cuales son las conductas deseables y las situaciones potenciales de conflictos de interés no admisibles en el conjunto de la organización.
- Desarrollando procesos de formación y un dialogo abierto a través de pactos y redes de integridad acerca de los riesgos del conflicto de interés.
- Comprometiendo a los diversos creadores de opinión y actores relevantes internos y externos a la administración tributaria en la acción colaborativa con los distintos segmentos de contribuyentes para minimizar estas prácticas.
- Con protocolos y acciones específicas vinculadas a determinados puestos de trabajo y a procesos de alto riesgo.
- A través de manifestaciones expresas de comprensión y aceptación por parte de los empleados de los criterios aplicables respecto a determinadas conductas.

## Manifestaciones de los conflictos de intereses en las administraciones tributarias

Entre las principales manifestaciones del conflicto de interés en las administraciones tributarias figuran:

- El incumplimiento del deber de abstención y no intervención, en procedimiento y determinados expedientes. Correlativamente el reconocimiento del derecho a la recusación por parte de los contribuyentes.
- El incumplimiento del deber de comunicación de conflicto de interés por parte de los directivos y empleados públicos.
- El desempeño de actividades públicas o privadas incompatibles o sólo compatibles con autorización.
- Acceso y uso indebido de información tributaria protegida, durante y con posterioridad, de una actuación tributaria o en el desempeño de actividad directiva.
- Nepotismo y actuaciones en beneficio propio y de familiares y amigos, que propicien obsequios, viajes, regalos, y contraprestaciones directas o indirectas, que no lleguen a considerarse delitos y no estén de forma explícita admitidos
- Obstaculización, falta de colaboración debida y de suministro de información a los órganos de investigación y judiciales.

Asimismo, son posibles situaciones que siendo legítimas puedan producir alarma social y una percepción negativa de una actuación, por la posible existencia de intereses privados no legítimos. Así, por ejemplo, las participaciones o intervenciones públicas en materia objeto de la administración tributaria o en su representación institucional sin contar con mandato expreso al respecto o manteniendo posiciones divergentes sin explicitar de forma clara el carácter personal y particular de la intervención.

Por otra parte, es deseable evitar contraer obligaciones económicas excesivas, o de otro tipo, que puedan dificultar el cumplimiento de sus tareas y obligaciones. y, desde luego, no intervenir en procesos de adjudicación de bienes procedentes de la actividad tributaria y aduanera.

## Pautas corporativas de actuación en relación con los conflictos de interés

En las relaciones con contribuyentes y asesores fiscales o gestorías, en el caso de producirse -o considerar que pudieran producirse- de manera singular algún conflicto de interés se podrían establecer pautas de actuación como las siguientes:

- Poner en conocimiento por escrito a la Jefatura, la correspondiente Inspección de Servicios o la dirección de referencia, la situación planteada.
- Examinar junto con el órgano adecuado la conveniencia de promover la abstención y plasmar por escrito la solución concluida y comunicar al decisor.
- Extremar las cautelas en relación con potenciales conflictos atendiendo no solo a la situación aislada de los hechos sino también a la percepción del entorno social.
- No debe admitirse en ningún caso que por parte de un empleado tributario o de los directivos el desempeño del puesto de trabajo que implique una tensión permanente de intereses entre las tareas profesionales y otras actividades propias de éstos, de la pareja, cónyuge o de otros familiares.
- Cláusulas restrictivas y medidas de bloqueo temporal de movilidad, o incluso compensatorias económicamente por la formación recibida en caso de que se utilicen puertas giratorias con el

sector privado en determinadas situaciones de riesgos graves, como el uso de información reservada o influencia notoria en la captación de los reguladores y administradores tributarios.

- Los responsables superiores deberán tener capacidad de remover y separar de sus funciones a los funcionarios tributarios involucrados en tales conflictos de interés.
- Actuaciones de investigación y evaluación destinadas a definir perfiles y catalogar situaciones potenciales de riesgo.
- Actuaciones correctoras que se propondrán al órgano competente cuando existan indicios significativos de la existencia de conflictos permanentes que no han sido gestionadas según los protocolos.

Es importante resaltar que en una encuesta efectuada a principios de 2019 por el Comité de Ética del CIAT a quince administraciones representativas de distintos países miembros, se reconoce de forma mayoritaria que en materia de conflicto de intereses concurre una insuficiente adaptación a la realidad social de la regulación de incompatibilidades. También se afirma que existe una falta de respuesta adecuada a la práctica de puertas giratorias y se evidencian distintas dificultades para establecer elementos probatorios y hallazgos suficientes en procesos administrativos y disciplinarios.

Las líneas anteriores pueden servir precisamente para llenar este vacío y conceptuar esta materia que tantos perfiles y matices ofrece.

## Referencias

AEVAL (2016). *Calidad de la Administración Pública. Una Caja de herramientas para gestores Versión Resumida*.

CIAT (2005). *Modelo de código de conducta*. [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2005\\_modelo\\_codigo\\_conducta\\_ciat.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2005_modelo_codigo_conducta_ciat.pdf)

CIAT (2019). Estado de la transparencia y rendición de cuentas. *Papeles de trabajo del Comité Permanente de Ética del CIAT*. [https://www.ciat.org/Biblioteca/Papeles\\_Trabajo/Etica/2019/PT\\_03\\_2019.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Papeles_Trabajo/Etica/2019/PT_03_2019.pdf)

CEDDET (2018). *Reflexiones: La corrupción y las administraciones tributarias Experiencias de Buenas Prácticas en Escuelas de Hacienda Pública*. Colección Experiencias. Coordinación Jesús Gascón Catalán. [https://issuu.com/redesdeexpertos\\_ceddet/docs/experiencias\\_hacienda\\_publica\\_cedde](https://issuu.com/redesdeexpertos_ceddet/docs/experiencias_hacienda_publica_cedde)

Garde, J. A. y Luelmo, A. (3 de julio de 2018). Integridad y Valores en las Administraciones Tributarias. *CIATBlog*. <https://www.ciat.org/integridad-y-valores-en-las-administraciones-tributarias/>

OCDE (2004). *La gestión de los conflicto de intereses en el sector público*. Líneas directrices de la OCDE. [https://read.oecd-ilibrary.org/governance/la-gestion-de-los-conflictos-de-intereses-en-el-servicio-publico\\_9788495912220-es#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/governance/la-gestion-de-los-conflictos-de-intereses-en-el-servicio-publico_9788495912220-es#page1)

OCDE (2017). *Recomendación del Consejo de la OCDE sobre integridad pública*. <http://www.oecd.org/gov/ethics/recomendacion-sobre-integridad-es.pdf>

# Capítulo 20

## INSTRUMENTOS DE GESTIÓN (IV) Riesgos Institucionales

*Juan Antonio Garde Roca*

### 20.1. Introducción

El concepto de “Institución” hace referencia a un organismo público o privado fundado para desempeñar una determinada labor cultural, científica, política o social. Responde a una forma de organización social que cumple una función específica que obedece a unas normas y una estructura de roles que sus miembros deben respetar.

Los riesgos institucionales suelen vincularse con aquellos riesgos críticos o estratégicos -también emergentes- ligados directamente al cumplimiento eficiente de la misión u objeto principal de la organización relacionados con factores clave de gobierno corporativo, la reputación, los desarrollos tecnológicos, la integración de recursos humanos o las crisis profundas, así como con otros riesgos asociados al peligro de desaparición o continuidad de operaciones y actividad.

La OCDE (2014), en el Foro de Alto Nivel sobre riesgos, efectúa Recomendaciones al Consejo sobre la gobernanza de Riesgos Críticos (Critical-Risks)<sup>134</sup> refiriéndose a los vinculados al Gobierno y otros entes públicos que pueden derivarse de fenómenos naturales, pandemias, accidentes industriales o tecnológicos graves y actos malintencionados que provoquen daños de importancia nacional.

Sus consecuencias pueden provocar trastornos en sectores de la infraestructura vitales para las actividades económicas, degradar bienes ambientales claves, causar un efecto negativo en las finanzas públicas y erosionar la confianza pública en el gobierno. Como dice el documento: *“Ante un complejo escenario de cambios demográficos, adelantos tecnológicos, globalización y cambio climático, los riesgos críticos pueden desarrollarse con rapidez y por vías imprevistas, permitiendo que los impactos transfronterizos se dispersen en diferentes comunidades, sectores económicos y fronteras nacionales”*.

Los riesgos se vinculan con las responsabilidades fundamentales de los gobiernos de brindar seguridad y protección a los ciudadanos y su propiedad, defender la integridad territorial y ayudar a sostener la infraestructura estratégica y el buen funcionamiento de los mercados. También con el desarrollo sostenible y la continuidad de actividades básicas.

---

134 OCDE (2014). Recomendación del Consejo sobre la Gobernanza de los riesgos críticos. Foro de Alto Nivel de la OCDE sobre Riesgos. Adoptada por los ministros el 6 de mayo de 2014. <https://www.oecd.org/gov/risk/Critical-Risks-Recommendation-Spanish.pdf>

## 20.2. La respuesta ante los riesgos

Para un mejor desarrollo de la capacidad de anticipación ante riesgos críticos, la OCDE propone:

- El desarrollo de capacidad de exploración de perspectivas, evaluación de riesgos y alerta temprana.
- La identificación de riesgos y amenazas críticas, para evaluarlas utilizando la mejor evidencia disponible.
- La adopción de modelos multi-riesgo.
- La revisión periódica de los riesgos nacionales y el análisis de los factores causantes de la exposición y vulnerabilidad de la población, los bienes y las actividades que pueden dar lugar a riesgos críticos.

Como puede derivarse de lo anterior, esta actividad precisa de toda una elaboración de planes estratégicos que incumben a las políticas públicas y que difícilmente debe considerarse como un factor menor para el desarrollo social.

Si tomamos como ejemplo la pandemia del COVID-19, activa cuando se redactan estas páginas, observamos cómo el Departamento de Finanzas Públicas del FMI viene publicando todo un conjunto de notas de expertos para ayudar a los países miembros a abordar la emergencia bajo la denominación de *Special Series of Fiscal Policies to Respond to COVID-19*<sup>135</sup>.

En estas notas, atendiendo a las publicadas en los meses de abril y mayo de 2020, se contemplan aspectos tales como: “Reglas fiscales, cláusulas de escape y grandes choques”, “Gestión del efectivo del gobierno bajo estrés fiscal”, “Continuidad del negocio para la administración tributaria”, “Administración de ingresos: Reorganizar las operaciones para salvaguardar la recaudación y el cumplimiento en los niveles anteriores al COVID-19”, “Continuidad de las operaciones de las Administraciones de Ingresos Públicos”, “Respuestas de las administraciones tributarias y aduaneras a la crisis” entre otras muchas.

En términos generales, en las notas se destaca cómo en estas situaciones críticas “la rápida evolución de las condiciones macroeconómicas y financieras incidirá negativamente en las finanzas públicas a escala mundial. Muchos gobiernos registrarán disminuciones de sus ingresos y aumentos de los gastos. Además, se materializará un mayor número de los pasivos contingentes pendientes de los gobiernos. Por último, las diversas medidas fiscales de respuesta a la crisis, adoptadas por los gobiernos podrán crear nuevos riesgos fiscales”

Por todo ello “Los gobiernos deben identificar integralmente los diferentes riesgos a los que están expuestas sus perspectivas fiscales, medir su impacto fiscal y gestionarlos de manera proactiva”.

Las Notas del FMI examinan las estrategias y las medidas que los gobiernos pueden adoptar para manejar efectivamente estos riesgos fiscales. “Cuando los riesgos fiscales aumentan, los gobiernos primero tienen que comprender la forma en que sus posiciones fiscales de partida pueden verse afectadas. Las enseñanzas extraídas de anteriores situaciones de elevada tensión económica es que las materializaciones de las existentes exposiciones pueden ser importantes y que están estrechamente correlacionadas”.

135 IMF (2020). <https://www.imf.org/en/Publications/SPROLLS/covid19-special-notes>



En este contexto, es preciso evaluar una amplia gama de posibles riesgos fiscales. En enero de 2017 la revista “Risk”, a través de su versión web *Risk.net*, publicaba algunos de los principales riesgos que, según las opiniones de los “risk managers”, pueden resultar emergentes. Entre ellos figuraban algunos de los enumerados en la lista siguiente:

- Riesgo cibernético y de seguridad de la información. Este riesgo figura en la lista como número uno por segundo año consecutivo remarcando así la especial incidencia de los ciber-ataques.
- Riesgos tecnológicos, de obsolescencia y necesidad de cambio.
- Riesgos reputacionales que abarcan un conjunto de situaciones institucionales de difícil gestión, debido a que en su desarrollo pueden intervenir circunstancias y actores muy diversos.
- Riesgo regulatorio. Vinculado a cambios en la legislación-marco que plantean las autoridades públicas, que regulan las actividades privadas.
- El riesgo de “outsourcing”, cada vez más relevante por la cantidad de actividades que se subcontratan y que en caso de mala gestión, puede dar lugar a riesgos importantes en la entidad base.
- El riesgo geopolítico: Tras el Brexit en Europa, la incertidumbre respecto algunas decisiones introducidas por la administración Trump, conflictos bélicos en zonas del mundo estratégicas y los movimientos de población masivos derivados, incluso la era del coronavirus y sus graves consecuencias. También el riesgo de terrorismo podría situarse entre los de esta naturaleza.
- El riesgo de corrupción y fraude.
- Los riesgos vinculados a la continuidad del negocio.
- Riesgos en las políticas de Recursos Humanos.

En este mismo año 2017 se publica el Informe COSO (IV) para las empresas que pone un acento especial en la necesidad de atender el planeamiento y la definición de sus estrategias, el papel del gobierno corporativo y la alta dirección, así como la atención especial a un alineamiento y ejecución adecuada de sus acciones.

La atención de los riesgos estratégicos emergentes, algunos de los cuales ya han sido enumerados, pasa a un primer plano dando lugar a la creación de un nuevo Marco de Riesgos Estratégicos (MRS).

El MRS parte de una pregunta clave “¿Cómo tomar mejores decisiones acerca de las incertidumbres que afectan al futuro?” Y ofrece como respuesta clave el “establecer el marco general para la gestión de los riesgos más significativos de una organización (estratégicos) y su supervisión por el Comité de Dirección” con las siguientes características:

- Define como riesgos estratégicos aquellos que se derivan de una asunción incorrecta de los factores externos y/o internos, así como la existencia de planes de negocio inapropiados. Se vincula a riesgos para la estrategia o riesgos creados por la estrategia empleada.
- Se trata de una gestión integrada ya que establece procesos para poder gestionar en la práctica también amenazas operativas para el negocio, vinculadas al cumplimiento de los objetivos estratégicos.
- Incide en la necesidad de responder de manera oportuna a cambios en la regulación pública, el entorno macroeconómico, competencia, ciclos del negocio, acciones de los competidores, preferencias de los clientes, obsolescencia de productos y servicios y desarrollos tecnológicos.

- Refuerza la necesidad de que el MRS se focalice en los riesgos verdaderamente correctos (ligados a la estrategia) y promueve desarrollar un nivel de análisis y medición acerca de la madurez en la aplicación efectiva del sistema.

## 20.3. Guía TADAT y los riesgos institucionales en las administraciones tributarias

Debemos referirnos específicamente a las administraciones tributarias. Para ello nos serviremos de la herramienta TADAT para el diagnóstico del desempeño de las administraciones tributarias<sup>136</sup> cuya finalidad, como hemos visto en varios capítulos de este Manual, es proporcionar una evaluación estandarizada y objetiva del desempeño de los componentes fundamentales del sistema de administración tributaria de un país.

La Guía y su implementación es un esfuerzo de colaboración entre distintos patrocinadores como son, entre otros, el Fondo Monetario Internacional, la Unión Europea y el Banco Mundial. Se centra en nueve áreas de resultados claves (ARD), 32 indicadores y un total de 55 dimensiones - Versión de abril de 2019-.

Las nueve áreas de resultado de desempeño (ARD) elegidas permitirían formular referencias de posibles riesgos de la actividad tributaria muchos de los cuales podrían considerarse como estratégicos y dar lugar a riesgos institucionales.

Se trata de la integridad de la base de contribuyentes registrados (ARD 1); la gestión eficaz de riesgos (ARD 2); apoyo al cumplimiento voluntario (ARD 3); presentación oportuna de las declaraciones de impuestos (ARD 4); pago oportuno de los impuestos (ARD 5); exactitud de la información declarada (ARD 6); resolución efectiva de litigios tributarios (ARD 7); administración eficiente de recaudación (ARD 8) y rendición de cuentas y transparencia (ARD 9).

Las buenas prácticas en la gestión de riesgos institucionales incluidas en la ARD 2 relativa a la “Gestión eficaz de riesgos” busca el resultado de gestionar “con eficacia los riesgos de las operaciones de recaudación y administración tributarias”.

Los riesgos se clasifican, según TADAT, en riesgos de cumplimiento en el sentido de que puede haber una pérdida de ingresos públicos si las empresas o particulares incumplen con sus obligaciones principales del ciclo tributario: Registro, presentación de declaraciones, pago oportuno y verificación de la exactitud de las declaraciones presentadas -a que se refiere otras áreas de TADAT-.

Pero, además, TADAT identifica los riesgos institucionales que están vinculados a la “interrupción de las operaciones de la administración tributaria si ocurren ciertos acontecimientos externos o internos, tales como catástrofes naturales, sabotaje, pérdida o destrucción de activos físicos, fallos de los sistemas de hardware o software informático, huelga de los empleados e infracciones administrativas (p. ej., fuga de información confidencial sobre contribuyentes que dé lugar a una pérdida de la confianza ciudadana en la administración tributaria)”.

136 TADAT Field Guide (2019). <https://www.tadat.org/assets/files/TADAT%20Field%20Guide%202019%20-%20Spanish.pdf>

A efectos de TADAT, el riesgo institucional se divide en dos componentes:

1. El Riesgo operacional que se refiere a acciones o eventos que afectan o destruyen parte o la totalidad de los sistemas, procesos activos o recursos de la administración, como edificios, TI, equipos, procesos, datos y registros.
2. El Riesgo de capital humano que se refiere a la incapacidad de maximizar la efectividad de la administración tributaria debido a la falta de competencia, capacidad, cumplimiento, costo y compromiso de sus empleados (TADAT señala hasta veinte referentes-marco de análisis).

La gestión de riesgos se manifiesta como fundamental para un funcionamiento eficaz de la administración tributaria e implica utilizar un enfoque estructurado para la identificación, evaluación, priorización y mitigación de los riesgos.

En consecuencia, la gestión de riesgos se concibe por TADAT, y por ende, por la buena práctica internacional, como parte integrante de la planificación estratégica plurianual y la planificación operativa anual.

Si bien TADAT considera que no existe una única manera correcta de identificar y evaluar riesgos, señala que existen metodologías y normas en la literatura de gestión y directrices promovidas por diversos organismos tales como la Organización Internacional de Estandarización (ISO, por sus siglas en inglés), y adicionalmente, las publicaciones del Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que brindan ejemplos de procesos de gestión de riesgos adecuados a los fines de la administración tributaria.

A estas referencias se puede añadir específicamente los Informes COSO que ha sido citado en estas páginas por su perspectiva estratégica y su actualidad.

La Guía TADAT contempla cinco indicadores para esta Área de gestión de riesgos:

- La identificación, evaluación, clasificación, de los riesgos de cumplimiento.
- La mitigación de riesgos de cumplimiento.
- Monitoreo y seguimiento de los riesgos de cumplimiento.
- La gestión de riesgos operacionales, incluyendo la continuidad del negocio.
- Riesgos de capital humano. Considerando como las dos dimensiones a medir, la capacidad existente en la administración tributaria para su gestión y el grado de evaluación existente al respecto.

Estos dos últimos son los que TADAT elige dentro de los estrictamente institucionales.

**Gráfico 36. ARD 2 Indicadores de desempeño, dimensiones y calificación**

Indicadores	Dimensiones a medir	Método de calificación
<b>A2-3 Identificación, evaluación, clasificación y cuantificación de los riesgos de cumplimiento</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• En qué medida se recopila información y se investiga para identificar los riesgos de cumplimiento relativos a las principales obligaciones tributarias.</li> <li>• El proceso utilizado para evaluar, clasificar y cuantificar los riesgos de cumplimiento de los contribuyentes.</li> </ul>	M1 (Ver nota)
<b>A2-4 Mitigación de los riesgos a través de un plan de mejora del cumplimiento</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El grado en que la administración tributaria mitiga los riesgos evaluados asociados al sistema tributario a través de un plan de mejora de cumplimiento.</li> </ul>	M1
<b>A2-5. Monitoreo y evaluación de las actividades de mitigación de riesgos de cumplimiento</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El proceso utilizado para monitorear y evaluar el impacto de las actividades de mitigación de los riesgos de cumplimiento.</li> </ul>	M1
<b>A2-6. Gestión de riesgos operacionales</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El proceso utilizado para identificar, evaluar y mitigar los riesgos operacionales.</li> <li>• En qué medida se comprueba, monitorea y evalúa la efectividad del plan de continuidad del negocio.</li> </ul>	M1
<b>A2-7. Gestión de riesgos del capital humano</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• En qué medida la administración tributaria cuenta con la capacidad y la estructura para gestionar los riesgos asociados al capital humano.</li> <li>• El grado en que la administración tributaria evalúa el estado de los riesgos asociados al capital humano y las actuaciones de mitigación relacionadas.</li> </ul>	M1

*Fuente:* TADAT (2019) Guía práctica.

En la Guía y respecto a estos riesgos institucionales y operacionales se identifican un buen abanico de buenas prácticas identificadas en distintos países:

- Contar con un registro de riesgos (es decir, un repositorio central de riesgos identificados como potenciales amenazas a la continuidad de las operaciones de la administración tributaria). Los registros de riesgos pueden variar entre las diferentes organizaciones, pero es típico que incluyan, como mínimo, la siguiente información: una breve descripción del riesgo, la fecha de su identificación, la probabilidad de su aparición, gravedad de su efecto, medidas de mitigación, nombre del responsable del riesgo (es decir, la persona a cargo de velar por que se trabaje sobre dicho riesgo), y el estado actual del riesgo en cuestión.
- Contar con un plan para la continuidad de las operaciones de la administración tributaria frente a una acción disruptiva que destruya, total o parcialmente, los activos y recursos de la administración, incluidos los recursos humanos, edificios, equipos de TI y otros, datos y demás registros. Este tipo de planes, comúnmente llamados planes de continuidad del negocio o de recuperación de desastres, generalmente: Evalúan la probabilidad y las consecuencias de los desastres naturales (p. ej., inundación, incendio y terremoto) y eventos disruptivos ocasionados por el hombre (p. ej., sabotaje, hurto, disturbios civiles y fraude) e incluyen medidas a tomar en caso de acciones disruptivas para mantener la recaudación, brindar servicios al contribuyente, garantizar la seguridad del personal y preservar la confidencialidad de los datos de los contribuyentes.
- Tomar medidas preventivas (p. ej., centro de respaldo de datos fuera de las oficinas principales) e implementar controles internos para la protección de los sistemas de la administración tributaria frente al fraude y el error.

- Contar con una supervisión interna y externa eficaz para detectar y disuadir eventos indeseados que la Guía desarrolla en el ARD 9.

Además, la Guía TADAT proporciona información sobre los pasos a seguir para abordar estos riesgos operacionales y los detalla del siguiente modo:

**Programa de iniciación y gestión:** La alta dirección se compromete a lo siguiente: Comprender por qué se necesita un programa de gestión de riesgos operacionales; acordar las prioridades de recuperación en caso de crisis; y proporcionar una financiación adecuada para la gestión de los riesgos operacionales.

**Evaluación y control de riesgos:** Se identifican los riesgos para las operaciones de la administración tributaria, se estima la probabilidad y las consecuencias de su ocurrencia.

**Análisis de Impacto en el Negocio (AIN):** El AIN se realiza para determinar el impacto de los riesgos identificados, el tiempo objetivo de recuperación (TOR) y el punto objetivo de recuperación (POR)

**Estrategias de continuidad de negocio:** Identificar estrategias de mitigación de los riesgos operacionales alineados con los TOR y POR determinados. Además, se realiza un análisis de costo-beneficio.

**Implementación y documentación del plan:** Diseñar, desarrollar e implementar las estrategias que hayan sido aprobadas. El plan debe reflejar las estrategias previamente aprobadas que abordan el análisis de la evaluación de riesgos y el AIN.

**Programas de formación y sensibilización:** Se establece y publica el plan de continuidad del negocio. La administración tributaria genera conciencia sobre el plan y el personal está capacitado en los procedimientos aprobados de continuidad del negocio (p. ej., a través de simulacros).

**Respuesta y operaciones de emergencia:** Las situaciones que potencialmente amenazan la seguridad de los empleados, visitantes o activos de la administración tributaria, se evalúan para determinar cómo se gestionara cada incidente desde el momento de inicio de un incidente hasta el momento en que llegan los primeros intervinientes.

**Seguimiento, auditoría y revisión de la gestión:** Monitorear, auditar y revisar la implementación del programa de implementación del riesgo operacional.

Hay otros elementos importantes en TADAT a estos efectos. La ARD 9 “Rendición de cuentas y Transparencia” tiene una importancia fundamental para poder considerar como potenciales los riesgos institucionales.

Los cuatro indicadores que el marco TADAT incorpora son los siguientes:

- Los mecanismos de aseguramiento interno existentes. Para ello propone la medición de dos dimensiones: la seguridad del servicio de auditoría interna y el aseguramiento de la integridad ética del personal.
- La eficacia de la supervisión externa también con dos dimensiones a medir: la independencia del desempeño del control financiero y operativo y la eficiencia y los resultados del proceso de investigación de irregularidades y mala administración.

- La percepción pública acerca de la integridad de la administración tributaria que se podría vincular como un factor clave dentro de la reputación percibida.
- La publicación de actividades, resultados y planes (rendición de cuentas y transparencia).

## 20.4. El alcance y la práctica de los riesgos institucionales en las administraciones tributarias

Como síntesis, podemos señalar que los riesgos institucionales en las administraciones tributarias podrían considerarse como un tipo especial de riesgos estratégicos caracterizados por su vinculación a aspectos críticos y de reputación, en concordancia con los ya definidos y enumerados con carácter general para las distintas organizaciones, y también aquellos otros referidos a acontecimientos que pueden producir obstáculos graves al cumplimiento de la misión de la organización, o una interrupción de su actividad por causas internas o externas.

Entre estos últimos, figuran siguiendo expresamente a TADAT, los desastres naturales, sabotajes, pérdidas o destrucción de activos, seguridad de edificio, fallos en los sistemas y equipos informáticos, ataques de ciber-delincuentes, huelgas ilegales, fugas o pérdidas de información confidencial. También abarcan los vinculados a la transparencia y rendición de cuentas, pérdida de confianza de los ciudadanos, insuficiente acción colaborativa con los contribuyentes, déficit grave en cuanto a la seguridad jurídica de los mismos, graves problemas de reputación, corrupción extendida, numerosos conflictos de interés, entre otros.

Especial relevancia adquieren los vinculados a la cultura ética y la eficiencia de los recursos humanos y los riesgos vinculados a los procesos básicos del negocio, así como a la eficacia y resultados en la aplicación de las normas.

En los últimos años, han resultado significativas las administraciones tributarias que han sufrido grandes retrocesos y pérdidas de legitimidad frente a los ciudadanos, por fenómenos de corrupción, mala gestión de sus crisis, mala custodia de la información relevante que poseen, fugas de información, obsolescencia tecnológica, manejo inadecuado de sus recursos humanos, ausencia de políticas de integridad y valores públicos, así como intervenciones espurias en fiscalización, devoluciones tributarias, manejo de las aduanas, contratación y otras que han cuestionado su reputación.

Algunas administraciones tributarias, en sus mapas de riesgos, han considerado una triple clasificación: los estructurales, los riesgos operativos y de procesos, y los riesgos tecnológicos y de medios. En el ámbito de los riesgos estructurales se consideran los de carácter institucional que se integran en rúbricas como las siguientes: referencias éticas y reputacionales; protección de datos-ciberseguridad-continuidad del servicio; política de RRHH; seguridad material y de edificios; matriz y cesión de información.

En lo concerniente a la continuidad de la actividad, en los procesos gestionados por las administraciones tributarias, hay que preguntarse en primer lugar ¿cuáles son los procesos y servicios críticos existentes que potencialmente podrían verse afectados por un acontecimiento extraordinario?

La continuidad de la actividad o negocio es una técnica que se ocupa de riesgos de muy baja probabilidad, pero muy alto impacto, no cubiertos en los procesos habituales de gestión de riesgos.

Precisa efectuar un análisis de la capacidad técnica y estratégica que tiene la organización de continuar, a pesar de la interrupción de la actividad, con un nivel de servicio asumible y aceptable, aunque tenga carácter provisional.

También considerar aquellos servicios que alcanzan mayor impacto negativo en un menor tiempo y que también necesitan mayor tiempo de recuperación del nivel de normalidad.

Los trabajos pueden efectuarse en el marco de los programas nacionales de seguridad y emergencias y concluir en una evaluación del impacto que puede sufrir la administración y el propio país, en el caso de la interrupción de los servicios examinados.

Para analizar la selección de estos servicios críticos, se suele incorporar una matriz de impacto, que contempla el tiempo de previsión considerado para alcanzar el funcionamiento correcto. Incorporando posibles repercusiones de carácter económico, social y empresarial, en los trabajadores de la administración, en la operatividad tributaria, en el cumplimiento normativo y en la reputación de la administración tributaria y el gobierno. Los trabajos concluyen con un Índice de Criticidad de los Servicios.

En algunas de las administraciones tributarias en que ha sido aplicado, ha resultado que el despacho aduanero y los servicios de vigilancia aduanera, resultan junto con la arquitectura y los sistemas de información y otros servicios de negocio estrictamente tributarios propios, las referencias de mayor alcance.

La reciente emergencia del COVID-19 puede reportar enseñanzas notables para situaciones de emergencias graves de estas características, a fin de alcanzar una actuación más eficiente de la administración tributaria en estas situaciones dentro del entorno de cada país.

De nuevo nos referimos como ejemplo a la actividad desplegada por el Departamento de Finanzas Públicas del FMI, a través de notas de expertos, para ayudar a los países miembros a abordar la emergencia bajo la denominación de “Special Series of Fiscal Policies to Respond to COVID-19”.

En su nota, bajo el título de “Respuestas de las administraciones tributarias y aduaneras” contiene de forma sintética seis grupos de recomendaciones:

- Continuidad del negocio: Trabajar de forma remota y con menor personal (Creación de un equipo de crisis, reasignación y rotación de personal, cambio de políticas y procedimientos tecnológicos, seguridad del personal...).
- Aligerar las obligaciones del contribuyente de acuerdo con la legislación vigente (ayudar a las empresas y contribuyentes afectados por la crisis en materia de aplazamientos de declaraciones e ingresos, acelerar devoluciones, modificar pagos a cuenta...).
- Implementar la política gubernamental de ayudas (desarrollo normativo, procedimental, nuevas reglas...).
- Mejoras y cambios en la comunicación y asistencia al contribuyente adaptado a la situación (servicios en línea, teleasistencia, atención telefónica ...).
- Protección de ingresos y salvaguardia del cumplimiento (identificación de abusos y actividades fraudulentas, procedimientos simplificados, intensificar monitoreo de actividades de grandes empresas y otros segmentos clave y de actividades en auge...).

- Asegurar y facilitar el comercio por la Administración aduanera (creación de un equipo de respuesta para garantizar la operatividad del sistema y su actualización y ejecución, identificar los trabajos esenciales en la crisis, reasignar operaciones, aplazar y flexibilizar documentos de respaldo, mayor uso electrónico, facilitar y acelerar los procesos de despacho de bienes esenciales y suministros médicos, disminuir el control de infracciones menores basando la inspección en gestión de riesgos y establecer un equipo de intervención rápida para monitorear y combatir el fraude y el contrabando).
- El pronóstico de los ingresos públicos en estas circunstancias supone también un reto y es de importancia crítica. Es inevitable cierta incertidumbre en los pronósticos habida cuenta de las incógnitas en el desarrollo de la pandemia y la duración de las medidas restrictivas, así como de la incertidumbre en cuanto a los pronósticos de variables económicas clave.

Específicamente se señala: “Sin embargo, es importante que para pronosticar los ingresos se utilicen de manera completa y coherente los supuestos sobre la pandemia y el consiguiente impacto sobre el crecimiento, y que se eviten añadir sesgos innecesarios o se apliquen métodos que puedan considerarse inadecuados. Los responsables de formular las políticas tendrán que seguir tomando decisiones políticas de importantes consecuencias, lo que requerirá la mejor información posible, incluidos los pronósticos de ingresos”.

Al igual que el FMI, la OCDE cuenta con diversos documentos que recopilan datos, análisis y recomendaciones publicadas entre los meses de marzo y mayo de 2020 acerca de la política fiscal de emergencia. También abordan el papel de las administraciones tributarias en relación con la continuidad de sus actividades y servicios, la atención a los contribuyentes, las relaciones fiscales entre niveles de gobierno, los nuevos riesgos en materia de privacidad, divulgación y fraude, así como respecto de la planificación y la recuperación de ingresos.

Otras publicaciones, como el documento conjunto del Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y la Organización Intra-Europea de Administración Fiscal (IOTA) sobre “Consideraciones acerca de la continuidad de actividades y servicios” ofrecen una visión general y abordan las posibles medidas encaminadas a garantizar la continuidad de las actividades y servicios de las administraciones tributarias durante el COVID-19 teniendo en cuenta los ejemplos y consideraciones proporcionados por las administraciones tributarias en respuesta a una encuesta enviada por las tres organizaciones a sus miembros.

Si bien guardan similitudes podemos señalar los siguientes aspectos en cuanto a las medidas cuya implementación se propone:

- Garantizar la prestación continuada de servicios esenciales a contribuyentes y órganos de la administración pública por un período de tiempo prolongado. Esto permitirá establecer un orden de prioridad de los recursos y centrarse en las principales líneas de actuación que cabe adoptar para mitigar los efectos de la crisis.
- Prestar apoyo a un amplio abanico de contribuyentes, incluso como consecuencia de las nuevas medidas e iniciativas gubernamentales, ya que se puede solicitar a la administración competente que asuma tareas y funciones adicionales, tales como la concesión de ayudas o el pago de prestaciones, entre otras.



- Garantizar la transparencia e idoneidad de los procesos de toma de decisiones en un entorno en constante evolución y ante un futuro incierto.
- Entablar una comunicación con empleados y contribuyentes basada en información veraz, completa y actualizada.
- Activación de un comité decisorio (CDP) frente a la pandemia, que ejerza las funciones por delegación directa de la dirección, atendiendo a un orden jerárquico preestablecido. Claridad respecto a las tareas, funciones y ejercicio de sus responsabilidades y medios suficientes para ejercerlas.

Existen otros ejemplos en administraciones tributarias como el documento “Risks to reputation in context of COVID-19” presentado por Canada Revenue Agency que recoge factores de gran interés en el campo de los riesgos institucionales, en este caso, se trata de riesgos reputacionales para las administraciones tributarias.

Al margen de estos ejemplos, en el FTA-RISK Management Workshop auspiciado por la OCDE celebrado en abril de 2019 en París con presencia de numerosas administraciones tributarias se señaló, entre otras referencias claves, que era fundamental el tratamiento del riesgo reputacional y la gestión de crisis. También se abordó la necesidad de una medida cuantitativa más rigurosa de la tolerancia al riesgo y del apetito de riesgo en las administraciones tributarias. Se constataba igualmente la gran conexión entre la gobernanza de las organizaciones tributarias, el control interno y la auditoría interna. Así como la gran importancia de la comunicación estratégica y el intercambio de información.

El ranking de riesgos presentados en este seminario para su seguimiento incorporaba los siguientes:

- Impago de impuestos, incumplimiento de normas y fraude fiscal.
- Políticas de capital humano.
- Ciberseguridad, protección de datos, seguridad de la información, información de contribuyentes.
- Aplicación de las leyes fiscales, reducción de cargas fiscales, cumplimiento voluntario, monitoreo, investigación fiscal, auditoría.
- Reputación y confianza. Integridad. Trato justo a los contribuyentes. Equidad.
- Uso de nuevas tecnologías y gestión compleja.
- Compras y comercio en internet. Digitalización.
- Continuidad de las operaciones y la actividad.
- Globalización económica. Intercambio de información y transacciones internacionales.
- Economía sumergida.

Todo ello nos pone de manifiesto la importancia de estos análisis y la necesidad de contar con los registros de riesgos institucionales, operativos y de recursos humanos. Recabar la información necesaria tanto del entorno económico y social, como de las declaraciones tributarias, de fuentes internas y externas permitirá definir y establecer los riesgos de cumplimiento de una manera ordenada. Del mismo modo, es preciso identificar, analizar, definir prioridades en tanto que actividades necesarias para establecer estrategias de mitigación de los riesgos institucionales y operativos.

Ambas tareas y actividades conducen, sin duda, a una mejora de la identificación de los riesgos como primer paso para poder afrontarlos y mejorar la gestión de riesgos que resulta esencial para el desempeño de las administraciones tributarias que, si siempre ha sido importante, en la coyuntura que se nos presenta en el futuro post-COVID, lo es aún más.

### En adelante se profundiza sobre experiencia seleccionada:



## Experiencia de Portugal

### Génesis y desarrollo del Plan de Gestión de Riesgos de Corrupción e Infracciones conexas de la Autoridade Tributária e Aduaneira de Portugal

La Autoridad Tributaria de Portugal tiene como misión principal administrar los impuestos, derechos aduaneros y otros tributos, así como ejercer el control de la frontera externa de la Unión Europea y del territorio aduanero nacional para fines fiscales, económicos y de protección de la sociedad de acuerdo con las políticas del Gobierno portugués y del Derecho de la Unión Europea.

Las administraciones tributarias y aduaneras responden de la forma con la que gestionan los recursos públicos y ejercen la autoridad. La confianza de los ciudadanos sale reforzada cuando se desarrolla una política de cumplimiento por parte de los trabajadores y de los agentes económicos y cuando se responsabiliza de acciones administrativas que ejecuta, desde una perspectiva de responsabilidad ante la tutela del gobierno y la sociedad en general.

En el terreno de la ética y de la integridad, en el Plan de Gestión de Riesgos de Corrupción e Infracciones Conexas -PGRIC- de la AT se contempló e integró una política de rendición de cuentas, responsabilidad y transparencia por parte de los directivos, jefaturas, empleados y colaboradores de la AT. Este PGRIC constituye, en este sentido, un instrumento de prevención de riesgos de corrupción en tanto que pilar de una cultura organizacional comprometida con la ética e integridad.

### Génesis y evolución del PGRIC

La elaboración del primer Plan de gestión de riesgos de corrupción se remonta a 2009 en que las administraciones fiscal y aduanera responden positivamente a la recomendación del *Conselho de Prevenção da Corrupção*<sup>137</sup> dirigida a todas las entidades gestoras de dinero, valores y patrimonios públicos en el sentido de que adopten y divulguen planes en los que se identificaran, de forma exhaustiva, los riesgos de corrupción y de infracciones conexas relativos a todas las funciones, procedimientos y acciones de las unidades orgánicas en un marco de promoción de una gestión pública transparente y de calidad.

La AT dispone desde 2012, fecha de su elaboración, de un Plan de Gestión de Riesgos de Corrupción e Infracciones Conexas (PGRIC) que identifica, en relación con cada Unidad orgánica -servicios centrales, regionales y locales- y para cada área de actuación, los procedimientos, los riesgos de

137 El Conselho de Prevenção da Corrupção es una entidad administrativa independiente que funciona junto con el Tribunal de Cuentas português.

corrupción e infracciones conexas, la gradación de su gravedad, así como las medidas adecuadas para prevenir y mitigar los riesgos.

La estructura orgánica de la AT se caracteriza por la existencia de 404 servicios locales (368) y regionales (36) dispersos por todo el país y 44 servicios centrales. El Plan integra diversos tipos de fichas: Las específicas de los servicios locales, de las direcciones de finanzas regionales y aduanas o despachos aduaneros dependientes y las correspondientes a los servicios centrales de la AT.

Este Plan es objeto de monitorización anual y sus resultados son incorporados en el informe anual de ejecución que es remitido al Conselho de Prevenção da Corrupção de acuerdo con la metodología y obligaciones previamente establecidas.

La Dirección de Servicios de Auditoría Interna de la AT tienen atribuida la competencia para asegurar la colaboración con el mencionado Consejo, la competencia para elaborar y revisar el Plan, monitorizar su implementación y para elaborar el informe anual enviado al dicho órgano que ejerce la tutela gubernamental de los órganos de control externo.

El PGRCIC está publicado en la intranet de la AT junto con los instrumentos de gestión de la AT.

### **Evolución del PGRCIC**

El Plan inicialmente fue elaborado para dar cumplimiento a la recomendación del Conselho antes referida en cada uno de los organismos anteriores a la creación de la AT<sup>138</sup>. Enseguida se percibió la importancia de este instrumento pasando a considerarse en el marco de una estrategia global de prevención de este fenómeno.

A estos efectos, el Plan se revisa periódicamente en estrecha colaboración con los responsables de los diferentes servicios de la AT. Para estos trabajos de revisión se tienen en cuenta, además de las contribuciones de los distintos servicios, los informes anuales de ejecución del Consejo y los informes de auditoría interna.

En efecto, en todos los informes de auditoría interna se incluye como punto autónomo, la evaluación de la temática de situación auditada a la luz del Plan, siendo verificada la corrección del planeamiento de riesgo (identificación, probabilidad de ocurrencia e impacto para la AT y eficacia de las medidas de prevención).

Todas las contribuciones son analizadas en el área de Auditoría Interna dedicada a los trabajos de monitorización y revisión cíclica del Plan.

Las sucesivas revisiones han determinado mejorías en muchos aspectos del Plan: (i) Revisión de las fichas de los servicios locales y regionales de finanzas -revisión de 2011-; (ii) creación del PGRCIC de la AT fruto de la extinción de las direcciones generales antecesoras de la AT; (iii) identificación de un conjunto de riesgos transversales comunes a todos los servicios de la AT -Revisión de 2016- asociados

138 La AT sucede en sus atribuciones a la a Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), a la Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) y a la Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA).

a la conducta ética de sus trabajadores y colaboradores y los procedimientos de gestión transversales (evaluación de trabajadores, entrada de archivo de documentación); (iv) revisión integral del PGRIC de la AT analizando su armonía y revisión de las fichas de los servicios centrales, en especial, de las del área de sistema de información, creación de nuevos riesgos asociados a la seguridad de la información en los sistemas informáticos desde la perspectiva de los usuarios integrándolos en los riesgos transversales a toda la organización

La revisión de 2019 fue precedida de varias acciones de sensibilización involucrando a los directivos responsables de los servicios de la AT.

### **El Plan PGRIC de la administración tributaria -Versión de 2019**

La creciente y acentuada digitalización de la actividad desarrollada por la AT con una cantidad ingente de información contenida en los sistemas y aplicaciones informáticas unida a una organización en la que trabajan cerca de 11.000 trabajadores dispersos por todo el país, llevó a resaltar los riesgos asociados a la seguridad de la información. Tales riesgos afectan a las operaciones de tratamiento de la información a nivel central y a la actividad operativa desarrollada a nivel regional y local. Todos, en mayor o menor medida, son llamados a ejecutar operaciones de tratamiento de datos en un sentido amplio que abarcan el ciclo de vida de esta información: recogida de datos, registro, consulta, alteración, eliminación, almacenamiento y archivo.

Por otro lado, la entrada en vigor del Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo N° 2016/679, relativo al Régimen General de Protección de Datos determinó un conjunto de obligaciones de los Estados miembros de la Unión Europea que acentuaron aún más la relevancia de la prevención de riesgos asociados a la seguridad de la información.

En realidad, los riesgos asociados a la quiebra del deber de sigilo profesional y fiscal es inherente al ejercicio de funciones de las administraciones tributarias y aduaneras junto con el riesgo de violación de la privacidad y de falta de protección de los datos personales.

En este contexto, la revisión del PGRIC de 2019 tuvo como resultado la identificación de 31 áreas de actuación en la que se desarrollan 206 procedimientos que, por sus características, generan oportunidad de riesgos habiendo identificado 215 riesgos que están asociados a 282 medidas preventivas. Estos números reflejan una disminución de las previsiones como consecuencia de la tarea de armonización que caracterizó la última revisión del Plan. Paralelamente, la evolución hacia una mayor digitalización dio lugar a la identificación de nuevos riesgos de corrupción e infracciones conexas y, en consecuencia, a la definición de medidas adecuadas para mitigar y anular esos riesgos.

La versión actual del Plan tiene en cuenta también la transversalidad del ejercicio de funciones en la AT en el contexto digital por lo que identifica riesgos comunes a las unidades orgánicas asociadas a la seguridad de la información, la protección de datos personales y la confidencialidad fiscal.

### **La contribución de auditoría interna**

Las auditorías internas de desempeño de los servicios cumplen también un objetivo pedagógico y preventivo dado que se ha analizado y supervisado desde 2018 y con carácter sistemático materias

como: i) el cumplimiento del principio de necesidad de conocimiento de la atribución y mantenimiento de los perfiles de acceso; (ii) la adecuación de la utilización del mecanismo de previa justificación de los accesos sensibilizando a los directivos acerca de su relevancia; (iii) la suscripción del Protocolo de utilización de recursos informáticos subsiguiente a la realización frecuente de acciones de sensibilización (iv) Toma de razón del Código de Conducta y de la Política de seguridad de la información.

Estas verificaciones relejan la importancia que la AT otorga a los asuntos de ética y de seguridad de la información. En la planificación de las auditorías internas de la AT son tenidas en cuenta de igual modo los riesgos asociados a los procedimientos identificados en el PGRIC como criterio de selección de asuntos de auditoría, ejecutándose anualmente un conjunto de acciones relacionadas con los procedimientos que conllevan riesgo de ocurrencia de seguridad o de violación de la seguridad de la información.

### **Algunos resultados de la monitorización del PGRIC**

Antes de la implementación del Plan existía un vasto conjunto de medidas preventivas que revisan la prevención de corrupción e infracciones conexas como por ejemplo la segregación de funciones y la rotación de los trabajadores. La identificación de riesgos, sin embargo, se consolida con el desarrollo de este Plan preventivo. En el período de vigencia del Plan, a pesar de tener registrado algunas variaciones en la tasa de ejecución global de lo largo del periodo, se verificó una tendencia a la mejora de la ejecución pasando de 78,3 % en 2016 al 80,6 % de implementación de medidas preventivas debido en gran parte al compromiso de los directivos, jefaturas, trabajadores y colaboradores de la AT que a lo largo de estos dos años han evidenciado una adhesión constante y coherente con el Plan. Dado que se trata de un método dinámico y evolutivo, el desarrollo del PGRIC y de sus actividades son, por naturaleza, un proceso inacabado que debe promover la motivación creciente por parte de la AT en la identificación de riesgos de esta naturaleza y el diseño de medidas preventivas eficaces.

## Referencias

CIAT (2018). *Marco de referencia para el aseguramiento de la integridad y valores en las administraciones tributarias*. Documentos de Trabajo del Comité de ética. <https://www.ciat.org/integridad-y-valores-en-las-administraciones-tributarias>

CIAT, OCDE, IOTA (2020). *Consideraciones acerca de la continuidad de actividades y servicios*. [https://www.ciat.org/biblioteca/estudios/2020\\_covit19\\_respuestas\\_ciat\\_iota\\_ocde](https://www.ciat.org/biblioteca/estudios/2020_covit19_respuestas_ciat_iota_ocde)

Internal Revenue Service (2020). <https://www.irs.gov/irm/part10>

<https://www.nteu.org/~media/Files/nteu/docs/public/coronavirus/irs-pandemic-plan-2020-with-annexes-upda>

OCDE (2014.) *Recomendaciones al Consejo sobre la gobernanza de Riesgos Críticos*. <https://www.oecd.org/gov/risk/Critical-Risks-Recommendation-Spanish.pdf>

OCDE (2020). *Tackling coronavirus*. <https://www.oecd.org/coronavirus/en/>

TADAT (2019). *Guía TADAT en español*. <https://www.tadat.org/assets/files/TADAT%20Field%20Guide%202019%20-%20Spanish.pdf>

## Anexo 1

Ejemplo de Ficha de Riesgos común en la AT

Área de aplicación	Área Funcional	Área ou procedimento de risco de corrupção	Identificação do Risco	Grau de Risco	Medidas de Prevenção
Transversal	GESTÃO	Avaliação da qualidade dos procedimentos	Falta de controlo da qualidade dos procedimentos e produtos	Elevado	Verificação periódica e aleatória, por área de atuação, dos processos selecionados
			(...)	(...)	(...)
			Quebra dos deveres funcionais e valores como a independência, integridade, transparência e confidencialidade	(...)	Supervisão da tomada de conhecimento da Política de Segurança da AT e do Código de Conduta dos trabalhadores
	INFORMAÇÃO	Acesso a Informação	Acesso ilegítimo a informação com dados pessoais ou dados cobertos pelo dever de sigilo fiscal	(...)	Sensibilização periódica dos trabalhadores para os procedimentos de segurança da informação e da importância da justificação dos
			(...)	(...)	(...)
			(...)	(...)	(...)
	RECURSOS HUMANOS	Supervisão dos trabalhadores	Discriminação ilegítima de trabalhadores	Moderado	Rotatividade adequada de trabalhadores
			(...)	(...)	(...)

# Capítulo 21

## INSTRUMENTOS DE GESTIÓN (V) Gestión de Asuntos Sociales

*José Matías Hernández Sánchez*

### 21.1. Introducción

Cada vez con más frecuencia asistimos a una constante demanda por parte de los ciudadanos que empuja a las empresas a poner en práctica iniciativas o políticas corporativas con el objetivo de que, trascendiendo el marco de las obligaciones legales, tomen en consideración una serie de valores en relación con el impacto de sus actividades en la sociedad: el comportamiento ético, la justicia social, el desarrollo humano, la transparencia, etc.

Y las empresas, haciéndose eco de esa demanda ciudadana han apostado por desarrollar una serie de iniciativas de carácter social y responsable para adecuarse a este nuevo escenario de forma que, a la vez que satisfacen dicha demanda, le facilitan su posicionamiento en el mercado y la sociedad y refuerzan su imagen reputacional, tanto intramuros como extramuros; es decir, tratando de poner en marcha una estrategia basada en la denominada responsabilidad social empresarial o corporativa.

Para la Organización Internacional del Trabajo (OIT) la Responsabilidad Social Empresarial (RSE) *es la manera en que las empresas toman en consideración las repercusiones que tienen sus actividades sobre la sociedad y en la que afirman los principios y valores por los que se rigen, tanto en sus propios métodos y procesos internos como en su relación con los demás actores. La RSE es una iniciativa de carácter voluntario y que solo depende de la empresa, y se refiere a actividades que se considera rebasan el mero cumplimiento de la ley*<sup>139</sup>.

Más allá de esta definición formal, el concepto de RSE, que ya está ampliamente asentado en la cultura corporativa en los países desarrollados, hace referencia al conjunto de políticas de carácter social, responsable y sostenible que las empresas -y también las instituciones públicas- asumen libremente con su público objetivo tanto a nivel interno como externo.

Así pues, y debido a que la RSE tiene una doble dimensión en las empresas e instituciones públicas -*ad intra* y *ad extra*- que se manifiesta a través de distintas iniciativas, procede indicar que el objeto del presente Capítulo debe incardinarse en el conjunto de políticas sociales que se implantan en el seno de una institución pública y destinadas a sus empleadas y empleados.

---

139 Organización Internacional del Trabajo. [https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed\\_emp/---emp\\_ent/---multi/documents/publication/wcms\\_142694.pdf](https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_emp/---emp_ent/---multi/documents/publication/wcms_142694.pdf)

## 21.2. Aproximación a las políticas sociales en una institución pública destinadas a sus empleadas y empleados

De acuerdo con la “*Memoria-informe sobre prácticas socialmente responsables del año 2016*”, publicado en marzo de 2018 por el Ministerio de Hacienda y Función Pública de España, se define la Responsabilidad Social como *el conjunto de compromisos de diverso orden, económico, social y medioambiental, adoptados por las organizaciones e instituciones públicas que forman parte de la AGE [Administración General del Estado] y que constituyen un valor añadido al cumplimiento de sus obligaciones legales, contribuyendo a la vez, al progreso social y económico en el marco de un desarrollo sostenible*<sup>140</sup>.

De la precitada Memoria-informe se pueden establecer las diez cuestiones que, en materia de derechos y desarrollo de las políticas laborales, conforman las denominadas políticas sociales aplicables a las empleadas y los empleados públicos de la Administración General del Estado; algunas de las cuales se tratarán en el presente capítulo\*:

- Diálogo social y Negociación colectiva
- Políticas de Igualdad\*
- Conciliación de la vida laboral, personal y familiar
- Atención a la Discapacidad
- Salud, Seguridad e Higiene en el trabajo\*
- Formación y Promoción
- Empleo y Retribuciones
- Acción social\*
- Medios y organización del trabajo
- Evaluación del desempeño

Sin duda, del adecuado tratamiento de todas estas cuestiones se derivarán beneficios mutuos para la institución pública y sus empleados y empleadas, toda vez que contribuyen, en mayor o menor medida, a generar un clima laboral en el que la satisfacción en el trabajo y el bienestar general adquieren carta de naturaleza.

Por esta razón, parece necesario reforzar el alcance de las “políticas sociales”, conformando un conjunto de acciones que, dando por sentado el respeto al principio de legalidad, en tanto que primer determinante de la RSE y al que está sujeto cualquier institución pública, *profundice en líneas estratégicas de igualdad, responsabilidad social corporativa, acción social, y participación, contribuyendo a la integración de todos sus miembros a través de la potenciación de la comunicación interna, del reconocimiento desde diversas vías, y de la implantación de iniciativas colaborativas o premios que generen “orgullo de pertenencia”.* Pero también, *la adecuada observancia de un conjunto de valores que añadan cohesión interna y que generen transparencia institucional, confianza ciudadana y seguridad entre los empleados públicos. Todo ello contribuirá a reforzar el buen clima laboral* (Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023)<sup>141</sup>.

140 Ministerio de Hacienda y Función Pública. <https://www.mptfp.gob.es/dam/es/portal/funcionpublica/funcion-publica/dialogo-social/responsabilidad-social/2016.pdf>

141 Agencia Estatal de Administración Tributaria. [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Planificacion/Planificacion.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/Planificacion.shtml)



Dentro de las políticas sociales, la denominada “Acción social” -que es un término suficientemente acuñado en el acervo administrativo de las instituciones públicas españolas- tiene por objeto otorgar ayudas económicas, al margen de las prestaciones del sistema público de previsión social, para atender una pluralidad de necesidades estructurales o de situaciones sobrevenidas de los empleados y empleadas públicas al servicio de una institución y que sirven para corregir, en parte, las situaciones en que se encuentran en algunos casos.

De una manera formal, podría definirse la Acción Social como *el conjunto de actividades encaminadas a la consecución de un sistema general de bienestar social, entendido como un valor social que persigue la disponibilidad, a favor de todos los empleados públicos, de aquellos medios que sean precisos para satisfacer las demandas comúnmente aceptadas como necesidades, siempre que no se encuentren recogidas dentro de los sistemas mutualistas o de Seguridad Social, y teniendo como objetivos fundamentales los principios de igualdad, globalidad y universalidad*<sup>142</sup>.

### 21.3. El plan de acción social en una institución pública

#### Principios generales

Un Plan de acción social (o, en sus distintas denominaciones, Programa de ayudas sociales, Plan de prestaciones sociales a empleados, etc.), se conforma como el instrumento a través del cual se deben gestionar las ayudas sociales en una institución pública bajo los principios generales que, seguidamente, se indican:

- **Principio de universalidad.** Se debe reconocer el derecho de cualquier empleado/a solicitar ayudas sociales sin que existan requisitos o criterios que lo mermen. No obstante, para su concesión es recomendable establecer coeficientes correctores como consecuencia de la existencia de límites presupuestarios y/o un baremo basado en los niveles de ingresos del solicitante o la renta per cápita de su unidad familiar, (ingresos íntegros anuales por todos los conceptos de todos los miembros de la unidad familiar con ingresos, divididos entre el número de sus miembros).
- **Principio de globalidad.** El Plan de acción social debe intentar alcanzar a todas las necesidades que los empleados y empleadas públicas pongan de manifiesto o aquellas que puedan llegar a producirse, tomando en consideración los tramos de edad existentes pues son determinantes de las necesidades a atender y, consecuentemente, del tipo de ayudas a establecer.
- **Principio de prioridad.** Es aconsejable que las diferentes modalidades de ayudas sigan un orden de prioridad basado en su relevancia social, que servirá como norma para la atención a las situaciones prioritarias en caso de que no alcance la dotación presupuestaria o la aplicación de los remanentes que, en la ejecución del presupuesto, pudieran producirse.
- **Principio de transparencia, simplicidad, celeridad, eficiencia y economía.** Los procedimientos de gestión de la acción social deben organizarse de tal manera que no se genere una serie de costes económicos o humanos que excedan de un margen razonable para la institución pública y las

142 Resolución de 28 de julio de 2011, de la Secretaría de Estado para la Función Pública, por la que se aprueba y publica el Acuerdo de 27 de julio de 2011 de la Mesa General de Negociación de la Administración General del Estado sobre criterios comunes aplicables a los Planes de Acción Social en la Administración General del Estado. Boletín Oficial del Estado, número 189 de 8 de agosto de 2011. <https://www.boe.es/boe/dias/2011/08/08/pdfs/BOE-A-2011-13552.pdf>

empleadas y empleados públicos, que demore innecesariamente los plazos de resolución, o que sean susceptibles de interpretación subjetiva.

- **Principio de gasto limitado.** En aquellas modalidades que exijan documentos justificativos del gasto, es aconsejable que las cuantías concedidas a los solicitantes no superen su importe.
- Principio de no duplicidad. Como regla general, no deben tener derecho a percibir ayudas aquellos beneficiarios que ya reciban cantidades por idéntico hecho causante, con independencia de que procedan de la propia institución pública, (a través de sus familiares) o de otras entidades, (tanto a través de sí mismo como de sus familiares)
- **Principio de confidencialidad.** Es evidente que los datos tratados por las unidades administrativas, o por cualquier órgano competente que gestione el Plan de Acción social, deben gozar del nivel máximo de protección de acuerdo con la normativa vigente sobre protección de datos de carácter personal.

## Estructura

Con carácter general, se indican los apartados generales que pueden conformar la estructura básica de un Plan de Acción Social, al margen de dos apartados -tipos de ayuda y los criterios para su distribución- que son objeto de tratamiento específico, debido a su importancia.

- **Introducción:** este apartado recogerá los aspectos generales, la dotación presupuestaria del Plan y los periodos de cobertura de las ayudas; es decir el periodo en el que se hayan producido los hechos causantes, determinantes de las ayudas.
- **Solicitantes y beneficiarios:** el Plan deberá tener previstas las posibles situaciones administrativas de las empleadas y empleados públicos (alta, incapacidad, jubilación, excedencia, etc.) y determinar el alcance de su unidad familiar con sus requisitos específicos, para establecer los derechos y la cuantificación de las ayudas.
- **Incompatibilidades:** por obvias razones, se debe determinar el grado de compatibilidad de las ayudas del Plan con otras de la misma naturaleza y/o finalidad que el/la beneficiario/a reciba de cualquier institución pública o privada o, en su caso, la incompatibilidad.
- **Solicitudes y plazos:** con objeto de dotar a la gestión del Plan de acción social de la seguridad jurídica necesaria, se fijarán los criterios que regirán las formas de presentación de las solicitudes de ayudas y los plazos (tanto de la publicación del Plan como de la duración del periodo de presentación de solicitudes, la resolución provisional de las mismas, el periodo en el que podrán subsanarse las solicitudes y, finalmente, la resolución definitiva, previa a su abono).
- **Documentación a presentar:** con independencia del tipo de ayuda que, lógicamente, requerirá la presentación de documentación específica, en general, deben presentarse facturas originales, extractos bancarios y documentos originales, que justifiquen los gastos realizados y acrediten las situaciones familiares correspondientes.

## Criterios de distribución de las ayudas

Por definición, la distribución de las ayudas sociales no puede sustanciarse en un reparto lineal del presupuesto pues se desvirtuaría su finalidad principal. Por todo ello, el establecimiento de criterios “sociales” es imprescindible para fijar el alcance cuantitativo de las ayudas (presupuesto asignado a cada ayuda, importes máximos a percibir, etc.) estableciéndose un baremo que puede estar formado por

las retribuciones del empleado o empleada (para determinadas ayudas) o por la unidad familiar en su conjunto y el número de sus miembros (para el resto).

Por ejemplo, se pueden clasificar los perceptores en varios grupos, tomando en consideración su nivel retributivo o los de su unidad familiar y fijar un porcentaje a percibir de la cuantía máxima fijada para la ayuda o ayudas concretas, en función de su inclusión en uno u otro grupo.

Veamos un ejemplo práctico de lo señalado con anterioridad, extraído del Plan de Acción Social de la Universidad Nacional de Educación a Distancia española para el año 2017<sup>143</sup>.

Cuando así se establecía en la regulación de una concreta ayuda, su cuantía se adjudicaba con arreglo a los siguientes baremos que determinaban la inclusión en uno de los cuatro grupos de hipotéticos perceptores de las ayudas sociales:

GRUPOS EN FUNCIÓN DE LAS RETRIBUCIONES DEL EMPLEADO/A			
GRUPO 1	GRUPO 2	GRUPO 3	GRUPO 4
Hasta 26.000 €	Hasta 44.000 €	Hasta 66.000 €	Hasta 86.000 €

En este caso, se tuvo en cuenta la retribución mínima, insertada en el grupo 1 y la máxima, en el 4, del abanico salarial para cumplir con el principio de universalidad e igualdad, por un lado, y para atender a criterios de progresividad (concepto arraigado en la gestión tributaria), según la capacidad económica de cada empleado/a, por otro.

GRUPOS EN FUNCIÓN DEL NIVEL DE INGRESOS DE LA UNIDAD FAMILIAR				
Miembros de la Unidad familiar	GRUPO 1	GRUPO 2	GRUPO 3	GRUPO 4
2 miembros	Hasta 38.039 €	Hasta 43.745 €	Hasta 49.451 €	Hasta 55.157 €
3 miembros	Hasta 50.719 €	Hasta 58.327 €	Hasta 65.934 €	Hasta 73.542 €
4 miembros	Hasta 59.172 €	Hasta 68.048 €	Hasta 76.923 €	Hasta 85.799 €
5 miembros	Hasta 63.398 €	Hasta 72.908 €	Hasta 82.418 €	Hasta 91.928 €
Por cada miembro a partir del 6º	63.398 € + 2.113 € por cada miembro	72.908 € + 2.430 € por cada miembro	82.418 € + 2.747 € por cada miembro	91.928 € + 3.064 € por cada miembro

Una vez establecida la pertenencia a cualquiera de los cuatro grupos, a través de los ingresos del empleado/a o de su unidad familiar, se establece un porcentaje de percepción sobre la cuantía máxima previamente establecida: el Grupo 1, el 100%; el Grupo 2, 80%; el Grupo 3, 50% y el Grupo 4, 30%.

Además, de forma complementaria, y con el objetivo de atender todas las solicitudes, sin sobrepasar el presupuesto destinado a atender las ayudas del Plan de acción social, estaban previstas medidas adicionales que, en su caso, se aplicarían, sucesivamente:

143 Más información en: <https://www.uned.es/universidad/inicio.html>

- Aplicar un coeficiente reductor a la totalidad del personal incluido en el grupo 4, en primer lugar, seguido del grupo 3.
- A los grupos 2 y 1 se les atendería únicamente las solicitudes de ayudas consideradas prioritarias (ayudas para la salud, discapacidad o incapacidad permanente absoluta o gran invalidez del empleado o empleada pública).
- Por último, se aplicaría un coeficiente reductor al grupo 2, en primer lugar, seguido del grupo 1.

### **Tipos de ayudas sociales**

Muchos son los planes de acción social que, anualmente, se ejecutan en las instituciones públicas españolas, aunque, al margen de su especificidad, comparten una serie de rasgos comunes; entre ellos, una tipología de ayudas sociales casi idéntica, aunque con distintas denominaciones, agrupadas en cinco áreas temáticas que, seguidamente, se indican.

#### **Área sociosanitaria**

- Ayudas dirigidas al empleado/a:
  - Salud
  - Discapacidad
  - Incapacidad permanente o gran invalidez
- Ayudas dirigidas a los familiares del empleado/a:
  - Salud
  - Discapacidad
  - Hijos menores
  - Campamentos y escuelas de verano
  - Ascendientes a cargo

#### **Área de apoyo al bienestar social**

- Ayudas dirigidas, exclusivamente, al empleado/a:
  - Transporte
  - Comedor
  - Adquisición de vivienda
  - Alquiler de vivienda
  - Jubilación
  - Defunción

## Área de formación y promoción

- Ayudas dirigidas, al empleado/a y sus familiares:
  - Estudios de los empleados/as
  - Estudios de los hijos/as
  - Promoción profesional

## Área de ocio cultura y deporte

- Ayudas dirigidas, exclusivamente, al empleado/a:
  - Actividades físicas
  - Actividades culturales

## Ayudas de carácter extraordinario (incluye ayudas a víctimas de violencia de género).

- Ayudas dirigidas, exclusivamente, al empleado/a:
  - Situaciones objeto de estudio pormenorizado

Se indica de forma somera, a continuación, el objeto de las ayudas antes referidas, sin hacer mención de los requisitos específicos o la documentación acreditativa que, en cada caso, pueda necesitarse:

- **Salud:** tratamientos no cubiertos por el sistema público de previsión social, tales como tratamientos y prótesis bucodentales o audiovisuales, intervenciones oftalmológicas, tratamientos de fertilidad, podología, terapias, trastornos alimentarios, vacunas, desintoxicación y deshabituación de drogodependencias, etc.
- **Discapacidad:** la atención y el cuidado de personas afectadas por distintos grados de discapacidad para la asunción de gastos como los correspondientes a la eliminación de barreras arquitectónicas, movilidad, medicamentos especiales, etc.
- **Incapacidad o invalidez:** ayuda económica a tanto alzado al empleado/a que cesa en la actividad laboral por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.
- **Hijos menores:** cuidado de los hijos hasta 17 años y gastos generados por asistencia a escuelas infantiles, realización de estudios, adquisición de material para el estudio, etc.
- **Campamentos y escuelas de verano:** gastos ocasionados durante el periodo estival por la asistencia a campamentos y escuelas de verano por parte de los hijos o de los niños procedentes de programas de acogida.
- **Ascendientes a cargo:** ayuda económica al empleado/a que tenga a su cargo el cuidado de padres propios o los de su cónyuge o pareja de hecho, siempre que tengan dependencia económica o que se encuentren ingresados en un centro de la tercera edad que implique gasto para el empleado/a.
- **Transporte:** desplazamiento en transporte público desde el domicilio a los distintos centros de trabajo de la institución para el desempeño de sus funciones por parte del empleado/a, tomando en consideración la distancia recorrida y, consecuentemente, el importe de los distintos títulos de transporte.

- **Comedor:** gastos de comedor del empleado/a, al igual que los ocasionados por el servicio de comedor escolar de hijos menores.
- **Adquisición de vivienda:** compensar parte de los gastos de notaría y/o Registro de la Propiedad ocasionados a los solicitantes, derivados de la firma de un contrato de compra-venta de vivienda destinada a domicilio habitual.
- **Alquiler de vivienda:** compensar en parte, el desembolso inicial que produce la firma de un contrato de alquiler de vivienda destinado a domicilio habitual.
- **Jubilación:** ayuda económica al personal que accede a la jubilación obligatoria o anticipada.
- **Defunción:** gastos del sepelio del empleado/a.
- **Estudios de los empleados/as y de los hijos/as del personal:** primeras matrículas en estudios superiores de primer y segundo ciclo, así como de grado, y másteres oficiales conducentes a la obtención de títulos universitarios oficiales; las de grado superior de Enseñanzas artísticas cuyos títulos son equivalentes a grado universitario, al igual que otros estudios oficiales de grado medio y superior.
- **Promoción profesional:** asistencia a clases y/o adquisición de temarios del empleado/a para la preparación de pruebas selectivas convocadas por la propia institución pública y siempre que no se impartan actividades formativas ad hoc por la correspondiente Unidad de Formación.
- **Actividades físicas y culturales:** actividades culturales y deportivas en instalaciones públicas y siempre que la titularidad de la realización de la actividad recaiga en un organismo público.
- **Ayudas extraordinarias:** atender los gastos por los que se solicita y justifica la ayuda extraordinaria, entendiendo por tal aquella que cubre una situación de necesidad grave y urgente, no imputable al peticionario/a, siempre y cuando cumpla otros requisitos adicionales:
  - Que la situación planteada no tenga carácter habitual o permanente y responda a gastos forzosos originados por servicios no cubiertos por otras instituciones
  - Que la cuantía del gasto extraordinario sea lo suficientemente importante en relación a los ingresos de la unidad familiar como para producir un grave quebranto económico
  - Que la situación objeto de la ayuda no esté contemplada en otros apartados del Plan de acción social

Además, algunas instituciones incluyen en el Plan de Acción social otras prestaciones que no son exactamente ayudas, tales como los préstamos (el adelanto de una cantidad correspondiente a varias mensualidades que debe devolverse, sin intereses, en un plazo determinado) o los anticipos reintegrables (cantidades a cuenta de la mensualidad correspondiente o de la paga extraordinaria).

## 21.4. La participación de los representantes de los empleados públicos en la negociación de los asuntos sociales

La gestión de los asuntos sociales en una institución pública no se podría entender sin la participación de las organizaciones sindicales, las Juntas de Personal y los Comités de empresa, para materializar el derecho a la negociación colectiva, representación y participación institucional para la determinación de las condiciones de trabajo de las empleadas y empleados públicos españoles.

Así, la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público<sup>144</sup> señala, en su artículo 34 que, a los efectos de la negociación colectiva de los funcionarios públicos, se constituirá una Mesa General de Negociación en el ámbito de la Administración General del Estado, (...) teniendo en sus competencias la negociación de las materias relacionadas con condiciones de trabajo comunes a los funcionarios de su ámbito.

A continuación, el artículo 37 señala que serán objeto de negociación, en su ámbito respectivo y en relación con las competencias de cada Administración Pública y con el alcance que legalmente proceda en cada caso, las materias siguientes: (...) i) Los criterios generales de acción social.

Por consiguiente, en lo que se refiere a los Planes de acción social, la participación de la representación de las empleadas y empleados públicos se materializa, al menos, en la negociación del Plan de acción social -proponiendo cambios en su redactado y, en su caso, la adición, retirada o modificación de las ayudas sociales- y en la participación en los órganos de seguimiento del Plan de acción social (compuestos por representantes tanto de la institución pública como de las empleadas y empleados públicos) y encargados de su ejecución y control.

## 21.5. Políticas de igualdad y de prevención del acoso en una institución pública

Tal y como se ha indicado, dentro de los compromisos adoptados por las organizaciones e instituciones públicas españolas que forman parte de la Administración General del Estado y que constituyen un valor añadido al cumplimiento de sus obligaciones legales -en tanto que conforman el concepto de políticas sociales- se encuentran las políticas de Igualdad y las de Salud, Seguridad e Higiene en el trabajo y, dentro de estas últimas, la prevención del acoso, en el entorno laboral, en sus distintas manifestaciones.

### Las políticas de igualdad

La igualdad de género constituye un fundamento esencial para el desarrollo de las sociedades modernas que va más allá de la igualdad formal, plasmada en las leyes, y que tiene ver, especialmente, con la igualdad efectiva entre mujeres y hombres y la ausencia de cualquier tipo de discriminación por razón de género.

En España, la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres<sup>145</sup> establece como criterio general de actuación de los Poderes Públicos, entre otros, *la integración del principio de igualdad de trato y de oportunidades en el conjunto de las políticas económica, laboral, social, cultural y artística, con el fin de evitar la segregación laboral y eliminar las diferencias retributivas (...)*.

La citada Ley Orgánica dedica el Título IV al Derecho al trabajo en igualdad de oportunidades, estableciendo la obligación de las empresas de elaborar y aplicar Planes de Igualdad, definidos como *conjunto ordenado de medidas, adoptadas después de realizar un diagnóstico de situación, tendentes a alcanzar en la empresa la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres y a eliminar la discriminación por razón de sexo y que deben fijar los concretos objetivos de igualdad a alcanzar, las*

144 Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público. <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2015/10/30/5/con>

145 Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres <https://www.boe.es/eli/es/lo/2007/03/22/3/con>

*estrategias y prácticas a adoptar para su consecución, así como el establecimiento de sistemas eficaces de seguimiento y evaluación de los objetivos fijados.*

La Agencia Estatal de Administración Tributaria viene poniendo en práctica las medidas del vigente II Plan de Igualdad entre mujeres y hombres en la Administración General del Estado y en sus organismos públicos<sup>146</sup>, a la espera de la próxima elaboración del III Plan.

El II Plan de Igualdad se articula en siete ejes de actuación con medidas y objetivos asociados a cada uno de ellos:

- Eje 1. **Acceso al empleo público**, con medidas relativas a la paridad en la composición de los tribunales de las pruebas selectivas o la inclusión de un módulo sobre igualdad en los cursos selectivos.
- Eje 2. **Igualdad, condiciones de trabajo y carrera profesional**, que persigue el asegurar la igualdad de trato en las condiciones de trabajo y oportunidades en la carrera profesional, promoviendo y mejorando las posibilidades de acceso de las mujeres a los puestos de responsabilidad para reducir las desigualdades.
- Eje 3. **Formación, información y sensibilización**, en el que se incluyen actividades formativas y divulgativas sobre igualdad, conciliación, corresponsabilidad y lucha contra la violencia de género.
- Eje 4. **Tiempo de trabajo, conciliación y corresponsabilidad de la vida personal**, familiar y laboral, que da cabida a medidas de fomento de la conciliación y de reducción de las diferencias entre ambos sexos.
- Eje 5. **Retribuciones**; eje que tiene como objetivo principal terminar con las diferencias salariales que pueden comportar discriminaciones por razón de sexo.
- Eje 6. **Violencia de género y otras situaciones de especial protección**, para aglutinar las medidas dirigidas a la prevención de la violencia contra la mujer, al igual que su asistencia y protección.
- Eje 7. **Medidas instrumentales para alcanzar los objetivos**, que constituye un eje instrumental en el que integrar la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres, en el ámbito de la Administración General del Estado.

En el caso de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Departamento de Recursos Humanos tiene entre sus funciones una específica sobre igualdad; concretamente, *la propuesta y aplicación de las medidas de igualdad entre mujeres y hombres respecto al ámbito del personal de la Agencia.*

Por ello, y con objeto de coordinar todas las acciones derivadas de los compromisos estratégicos de la Agencia Tributaria y de las funciones específicas que tiene asignadas el Departamento de Recursos Humanos, junto con las obligaciones que comporta el II Plan de Igualdad antes citado, existe una unidad específica -la Subdirección Adjunta de Apoyo y Políticas sociales-, con las siguientes funciones:

- Promocionar la igualdad y la no discriminación, incorporando los valores de igualdad entre mujeres y hombres como objetivos estratégicos de la Agencia Tributaria.
- Implantar las medidas recogidas en el II Plan de Igualdad entre mujeres y hombres en la Administración General del Estado y en sus organismos públicos.

<sup>146</sup> II Plan de Igualdad entre mujeres y hombres en la Administración General del Estado y en sus organismos públicos [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-13387](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-13387)



- Gestionar y coordinar los diferentes recursos necesarios para la correcta ejecución de la política de Igualdad de la Agencia Tributaria, fomentando la formación y la sensibilización en materia de igualdad.
- Llevar a cabo otras acciones de coordinación, asesoramiento, estudio, divulgación, promoción etc., por encargo del Departamento de Recursos Humanos.

## Las políticas de prevención del acoso en el entorno laboral

Para la Organización Internacional del Trabajo (OIT)<sup>147</sup> la expresión «violencia y acoso» en el mundo del trabajo designa un conjunto de comportamientos y prácticas inaceptables, o de amenazas de tales comportamientos y prácticas, ya sea que se manifiesten una sola vez o de manera repetida, que tengan por objeto, que causen o sean susceptibles de causar, un daño físico, psicológico, sexual o económico, e incluye la violencia y el acoso por razón de género. Por su parte define la «violencia y acoso por razón de género» como la violencia y el acoso que van dirigidos contra las personas por razón de su sexo o género, o que afectan de manera desproporcionada a personas de un sexo o género determinado, e incluye el acoso sexual.

Al margen del tratamiento penal del acoso laboral, en tanto que delito, la legislación básica de aplicación a los empleados públicos españoles (Ley del Estatuto Básico del Empleado Público<sup>148</sup>) señala como derecho individual de los empleados públicos “el respeto de su intimidad, orientación sexual, propia imagen y dignidad en el trabajo, especialmente frente al acoso sexual y por razón de sexo, moral y laboral” y considera el acoso laboral como falta disciplinaria muy grave.

Además, la Administración General del Estado y sus organismos públicos vinculados o dependientes aplican un Protocolo específico de actuación ante el acoso laboral<sup>149</sup> en el que se establecen las acciones y procedimientos a seguir tanto para prevenir o evitar en lo posible las conductas de acoso en los centros de trabajo, como para actuar y sancionarlas en los casos en los que se produzcan.

El procedimiento previsto en el Protocolo se inicia a partir de la presentación de un escrito-denuncia por la persona presuntamente acosada, por su representante legal, por los representantes de las empleadas y empleados públicos, etc.

La denuncia es recibida por determinados órganos internos -Servicio de Inspección, habitualmente- encargados elaborar un informe de valoración inicial, que incluirá la información que debe aportar el Servicio de Prevención de Riesgos Laborales sobre la situación previa de los riesgos psicosociales en la Unidad implicada y los antecedentes o indicadores de interés relacionados con el caso.

Tras el informe de valoración inicial, el máximo responsable de personal debe optar por alguna de las siguientes alternativas:

- Archivo de la denuncia que, normalmente, se produce por insuficiencia de indicios de acoso laboral.

147 Organización Internacional del Trabajo. [https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed\\_norm/---relconf/documents/meetingdocument/wcms\\_711719.pdf](https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_norm/---relconf/documents/meetingdocument/wcms_711719.pdf)

148 Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público. <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2015/10/30/5/con>

149 Resolución de 5 de mayo de 2011, de la Secretaría de Estado para la Función Pública, por la que se aprueba y publica el Acuerdo de 6 de abril de 2011 de la Mesa General de Negociación de la Administración General del Estado sobre el Protocolo de actuación frente al acoso laboral en la Administración General del Estado. [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2011-9529](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2011-9529)

- Adopción de distintas medidas en el caso de que se concluya que existe un conflicto laboral de carácter interpersonal y que, habitualmente se materializan en procesos de mediación.
- Incoación del expediente disciplinario si del análisis del caso se dedujera la comisión de alguna otra falta, distinta al acoso laboral.
- Incoación de expediente disciplinario cuando se deduzca con claridad la existencia de acoso laboral, por la comisión de una falta muy grave.
- Traslado del informe de valoración inicial al denominado Comité Asesor para situaciones de acoso cuando se presuma razonablemente la existencia de acoso laboral, que emitirá un informe de conclusiones tras la investigación pertinente que servirá para la adopción de la decisión final por parte del máximo responsable de personal.

El protocolo también refleja otras medidas de actuación y de prevención del acoso laboral que deben ser formuladas por el Servicio de Prevención de Riesgos Laborales y materializarse por los responsables de cada centro de trabajo, en general, y por los de recursos humanos, en particular:

- Evaluación de riesgos psicosociales
- Medidas de formación, información y sensibilización sobre el acoso laboral
- Puesta en marcha de instrumentos de detección precoz de conflictos
- Implantación de códigos éticos o de conducta, etc.

Por último, el Protocolo fija los criterios a los que debe ajustarse la actuación y las garantías del procedimiento; concretamente, los siguientes:

- Respeto y protección de las personas
- Confidencialidad
- Diligencia
- Contradicción
- Restitución y protección de la salud de las víctimas
- Prohibición de represalias

## 21.6. Conclusiones

La visión actual de la RSE está totalmente consolidada y evoluciona hacia nuevos conceptos más ambiciosos como el denominado triple balance. Así, SANNAS<sup>150</sup>, Asociación de empresas que tiene como objetivo extender una nueva forma de entender la actividad económica, considera que *“es inimaginable pensar en una sociedad avanzada sin empresas modernas que asuman su papel vertebrador y que le den sentido a lo que producen y, sobre todo, a cómo lo producen”* (...) *Hasta ahora, la herramienta ideal era el Balance Económico. (...) Sin embargo, no es suficiente. Las certificaciones de Calidad o de Medio Ambiente, la Responsabilidad Social Empresarial, las políticas de conciliación o de igualdad, son reflejo de que el concepto de empresa no puede responder a criterios de siglos pasados. Han sido pasos muy importantes en el camino hacia una nueva empresa, pero ya han quedado superados por una visión más profunda: las empresas no solo no deben minimizar su impacto social y ambiental, sino que deben contribuir a impactar en positivo.*

150 Más información: <https://www.sannas.eu/triple-balance/>

*Y para ello, es fundamental saber evaluar ese impacto; incorporar un Balance Social y un Balance Ecológico (...)*

Las instituciones públicas no pueden sustraerse a esta realidad cambiante por lo que están obligadas a no perder el pulso del entorno y la realidad circundante, auspiciando la innovación en la gestión. Parece necesario, pues, que el alcance del concepto “asuntos sociales” -en el seno de una institución pública- se revise a corto plazo, tanto en su dimensión intramuros como extramuros, explorando vías que pongan en cuestión un modelo, consolidado, y eviten su obsolescencia.

En “Innovación Pública Abierta: ideas, herramientas y valores para participar en la mejora de la administración”<sup>151</sup> se refleja este deseo:

*“Si tomamos como referencia la óptica del modelo burocrático de Administración Pública, basado en certezas y procedimientos inamovibles, los Laboratorios de Innovación Pública aportan un enfoque disruptivo para unas Administraciones donde reina la aversión al fracaso, a hacer las cosas de manera distinta, algo que dificulta sobremanera poder dar respuesta a las nuevas demandas sociales, o incluso aún más grave, ofrecer soluciones ante un mundo que relega indefectiblemente a las organizaciones que no evolucionan, no innovan y no se convierten en estructuras adaptables y susceptibles al cambio permanente (...).*

*La innovación no puede ser un mero maquillaje o un conjunto de actos decorativos de la gestión pública, sin impactar seriamente en la burocracia administrativa y en la sinergia ad-hoc de los procesos y procedimientos estancos. De ahí, que el cambio debe empezar necesariamente desde dentro de las organizaciones, pero tiene que tener la vista puesta fuera, en la sociedad, en un cambio y una transformación cultural y social mucho más amplias”.*

---

151 Más información: [https://novagob.org/wp-content/uploads/2017/12/Estudio-Innovaci%C3%B3n-P%C3%ABlica-Abierta\\_compressed.pdf](https://novagob.org/wp-content/uploads/2017/12/Estudio-Innovaci%C3%B3n-P%C3%ABlica-Abierta_compressed.pdf)





## **CUARTA PARTE**

# **La seguridad de la información**

Los retos éticos del uso de las tecnologías de la información y de la comunicación y de la inteligencia artificial en las administraciones tributarias



# Capítulo 22

## SEGURIDAD DE LA INFORMACIÓN

*Vicente Peirats Cuesta*

### 22.1. Introducción

La relevancia de las tecnologías de la información y de las comunicaciones en la sociedad moderna y la aceleración del proceso de digitalización de la economía global son patentes.

En el ámbito de la administración tributaria, y en el sector público en general, la materia prima es precisamente la información y su tratamiento digital es actualmente la operación de negocio principal. Más aún, la administración digital es un instrumento estratégico para la administración tributaria, empleado con el ánimo de ofrecer mejores servicios a los ciudadanos y las empresas y de luchar contra el fraude, cumpliendo así la misión y los objetivos de la organización.

En ese escenario que no tiene retorno, la seguridad de la información se presenta como una garantía para la administración tributaria de que los riesgos tecnológicos no van a minar la confianza de los usuarios ni la reputación de la organización. Una seguridad que nunca puede ser absoluta, aunque sí sistemática y que se construye a partir de un conjunto de elementos técnicos y organizativos de gran complejidad, contando con la referencia de estándares internacionales en constante evolución.

En relación con la infraestructura ética de la administración tributaria, no es ya que las medidas de seguridad de la información contrarresten algunos de los riesgos más significativos detectados, sino que el medio en el que desenvuelve el personal es un medio digital cuya seguridad es crítica para un normal desarrollo de la actividad de la organización y el desempeño de sus empleados.

### 22.2. Retos que plantea la seguridad de la información

La información es uno de los principales activos de cualquier organización. La **seguridad de la información** se ocupa de proteger este activo para asegurar la continuidad de las operaciones, reducir los daños que puede padecer e incrementar el valor que aporta a la organización.

La presencia de una seguridad de la información solvente es uno de los requisitos más relevantes para dotar a una administración tributaria de una infraestructura ética robusta. Sin dicha seguridad, las medidas destinadas a fortalecer la cultura corporativa y los valores de la organización o bien a combatir el fraude interno y las malas prácticas pueden resultar estériles.

En efecto, el campo de juego en el que se desarrolla cualquier actividad de la organización es cada vez más el medio electrónico, en particular es así para los procesos de negocio. Por ello, las respuestas a cualquier enfoque y problema estratégico u operativo se dan en esta dimensión digital y exigen un análisis previo

detallado de los aspectos de “seguridad de la información”, denominada alternativamente “seguridad informática” o “ciberseguridad”.

La seguridad de la información precisa inversiones y gastos notables, genera costes de oportunidad y requiere un mantenimiento continuo de las medidas establecidas. La seguridad conlleva siempre una intensa labor de formación y comunicación de los empleados y la participación de especialistas, propios o contratados ex profeso.

Sin embargo, no existe en la administración tributaria una alternativa al desarrollo de un **Sistema de Gestión de la Seguridad de la Información** (SGSI), que consolida un conjunto de medidas organizativas, regulatorias y técnicas cuyo objeto es garantizar en un grado razonable la confidencialidad, la integridad y la disponibilidad de la información. Los retos a los que enfrenta la administración tributaria, en forma de amenazas y vulnerabilidades, lo hacen imprescindible.

Un sistema de gestión de la seguridad de la información debe resultar acorde con los objetivos de negocio y, por tanto, perseguir un nivel de exposición al riesgo menor o igual que el aceptado por la dirección (“apetito al riesgo”). El diseño del SGSI efectuará una selección de controles de seguridad que proteja los activos de información de la organización y dé confianza a las partes interesadas.

En cuanto al respaldo de los datos y de los servicios informáticos, orientado a asegurar el mantenimiento de la actividad de la organización y la recuperación ante desastres y contingencias, se refiere a la continuidad del negocio más que a la seguridad de la información, pero su incidencia en esta última obliga a tomarlo siempre en consideración.

Conviene resaltar que la seguridad de la información es un concepto eminentemente relativo. En efecto, la seguridad absoluta no puede alcanzarse porque el grado de aseguramiento que provee no permite evitar indefinidamente todos los incidentes (de seguridad) ni eliminar todos los riesgos, por muy improbables que sean unos y otros.

A continuación, se exponen cinco de los elementos o factores cuya presencia es imprescindible en cualquier organización y en especial en una administración tributaria para la construcción de un sistema de gestión de la seguridad de la información.

En primer lugar, la seguridad informática se sustenta en un **análisis de los riesgos** asociados a los sistemas de información que conducirá al establecimiento de los correspondientes controles. Este análisis debe ser lo más amplio y detallado posible y extenderse no sólo a todos los sistemas y aplicaciones en cuanto a su desarrollo y explotación, sino a todos los factores que intervienen en los procesos informáticos: instalaciones, personal, comunicaciones, etc.

Si en la organización existe un modelo de gestión de riesgos institucionales, como puede ser la metodología *Enterprise Risk Management*, el análisis y gestión de los riesgos tecnológicos deberá estar alineado con él.

Un segundo elemento crítico para la seguridad es la **disponibilidad de especialistas** o, en su defecto, de un apoyo externo especializado equivalente. En efecto, la seguridad de la información, la denominada “ciberseguridad”, demanda unos conocimientos ‘técnicos avanzados y muy actualizados que no son fáciles de dominar en toda su amplitud por el personal interno de una sola organización. Los aspectos tecnológicos que inciden en la seguridad de la información (seguridad perimetral, control del acceso



a los sistemas, lucha contra el malware, etc.) requieren estudios técnicos precisos y la implantación de soluciones apropiadas y testadas, acordes con los riesgos detectados y que no frenen el desarrollo de la administración digital.

En el caso de la administración tributaria, será necesaria probablemente la contratación de firmas especializadas en seguridad y, a la vez, la alianza con otros organismos de la Administración Pública, singularmente con aquellos que se ocupan transversalmente de la seguridad de la información, de la continuidad del negocio o de la protección de las infraestructuras críticas del país.

Sin embargo, en el orden interno se pueden acometer sin demora acciones que consolidan y potencian los recursos humanos dedicados a esta cuestión:

Una de ellas consiste en designar un responsable de la Seguridad Informática (“*Chief Information Security Officer*”) o CISO, una figura clave en el ámbito de la seguridad para cualquier organización de cierto tamaño y relevancia. De este CISO debería depender una unidad de especialistas internos en seguridad informática.

Asimismo, se puede establecer una red de oficiales de seguridad (también llamados administradores de seguridad), encargados de velar por la seguridad de la información en las distintas divisiones territoriales y funcionales. Estos profesionales, generalmente con una dedicación a tiempo parcial a esta labor, no tienen necesariamente un perfil informático y se ocupan de supervisar y controlar los procedimientos que inciden en la seguridad de la información (gestión de usuarios y de autorizaciones, control de accesos, suministros de información, etc.).

Un tercer elemento a considerar es el **cumplimiento de las normas y estándares** sobre la materia.

Por una parte, la administración tributaria debe cumplir la legislación que le sea de aplicación por imperativo nacional o internacional, exponiéndose en caso de no hacerlo a las consecuencias, que van desde una mayor exposición al riesgo hasta, eventualmente, sanciones y una merma de la reputación e imagen institucional.

Por otra parte, la administración tributaria puede elegir certificarse en algunas de las distintas normas o estándares que se ocupan de garantizar que se ha alcanzado un determinado nivel en la gestión de la seguridad de la información. La certificación es voluntaria e impone costes recurrentes, pero acrecienta la confianza de los usuarios y de los grupos de interés.

Como primer ejemplo, en España, la Agencia Estatal de Administración Tributaria debe ser conforme al Esquema Nacional de Seguridad, aprobado por el *Real Decreto 3/2010, de 8 de enero, por el que se regula el Esquema Nacional de Seguridad en el ámbito de la Administración Electrónica, modificado por el Real Decreto 951/2015, de 23 de octubre*. Esta norma, flexible pero exigente, se orienta hacia el sector público y propugna una mejora continua. El organismo realiza un examen guiado de la situación de los sistemas de información, analizando los riesgos, y determina, según unas pautas preestablecidas, qué medidas son necesarias para proteger la información y garantizar la seguridad de los sistemas, los datos, las comunicaciones y los servicios electrónicos. El resultado del proceso es una declaración pública de aplicabilidad. La validez del proceso está refrendada por auditorías periódicas de seguridad.

Como segundo ejemplo, la certificación ISO 27001 sobre Gestión de la Seguridad de la Información de una organización garantiza la ciberseguridad de los sistemas de información y el diseño e implantación de un sistema de gestión de la seguridad de la información; en ambos casos en relación con un patrón predefinido contenido en la norma que puede adaptarse a múltiples situaciones. Como cualquier certificación, está sujeta a renovaciones periódicas que validan la conformidad. Mediante el cumplimiento de normas como ésta, la organización entra en un ciclo virtuoso de mejora continua PDAC en el que, sin solución de continuidad, planifica, ejecuta, verifica y actúa.

Un cuarto factor consiste en la **formación y concienciación de todo el personal** en seguridad de la información, siempre de acuerdo a su responsabilidad y a los riesgos que afronta.

Una buena capacitación del personal en materia de seguridad no consiste en facilitar muchos contenidos, sino en centrarse en que el empleado conozca la información y domine las técnicas que precisa para desempeñar su puesto de trabajo y para desarrollar las labores de control encomendadas. Complementariamente, se debe establecer por parte de la organización una comunicación ágil al personal de las novedades en seguridad con objeto de conseguir la inmediatez en su implantación.

A esta labor se debe dedicar un esfuerzo reiterado y no culmina con un periodo inicial de formación, sino que se encuentra entre los temas que requieren una formación continua. Con ello, se potencia la confianza de los usuarios en el sistema de información, lo que redunda además en una mayor eficacia de los aplicativos. Se suele decir que las personas son el eslabón más débil de la cadena de la seguridad, pero esta afirmación puede combatirse con los medios oportunos.

Un quinto elemento es la **implantación de una política de seguridad de la información**, aspecto desarrollado en el siguiente apartado.

### 22.3. Política de seguridad de la información

Las normas y estándares internacionales recomiendan que una organización disponga de una política de seguridad de la información alineada con la estrategia de la organización y su gobernanza, tanto las generales como las específicas en materia de tecnologías de la información y las comunicaciones.

Los sistemas de información de una administración tributaria tienen la relevancia, tamaño y riesgos inherentes suficientes para que la organización establezca una política de seguridad de la información propia, si bien esta política se encontrará generalmente supeditada a la que se fije para el conjunto de la Administración Pública.

Entre los objetivos de una política de seguridad de la información cabe citar los siguientes:

- Asegurar la confianza de los usuarios de los sistemas de información.
- Cumplir las regulaciones impuestas por la normativa.
- Garantizar la protección de todos los activos de información (personal, instalaciones, infraestructuras de proceso de datos y de comunicaciones, sistemas y aplicaciones de gestión, acceso y utilización de la información).
- Conseguir la continuidad del servicio prestado por el sistema informático.
- Mejorar la calidad y fiabilidad de la información.

Una política de seguridad de la información debe ser aprobada por la dirección por medio de una norma de rango suficiente, que asegure su cumplimiento.

La política asigna además los roles y responsabilidades del personal de la organización en relación con esta materia, en particular los que recaen en la dirección, en el personal informático, en los especialistas en seguridad informática y en los oficiales o administradores de seguridad. También puede determinar quiénes son los responsables operativos de los procesos de negocio de la organización y de la información residente en las bases de datos.

La política de seguridad de la información debe estar convenientemente documentada y comunicarse sistemática y reiteradamente al personal para que sea conocida, según su grado de responsabilidad, por todos aquellos encargados de aplicarla. No obstante, se debe evitar que la difusión indiscriminada de los riesgos identificados y de las medidas de control aplicadas o previstas puedan suponer un perjuicio para la organización.

Una buena práctica de cara a asegurar su cumplimiento consiste en recordar periódicamente a los usuarios del sistema de información, en un formato didáctico y como parte de las actividades de concienciación, las líneas generales de la política de seguridad de la información, en particular aquellas que les afectan más directamente.

En cualquier caso, todo el personal propio debe confirmar que conoce y acepta la política de seguridad establecida, antes de ser autorizado a utilizar los sistemas y recursos informáticos de la organización. Esta prescripción se extiende también al personal ajeno a la organización en la medida en que emplee sus sistemas y recursos. Sin este prerrequisito, el acceso de unos u otros al sistema de información debería ser denegado. Las trazas de la confirmación efectuada por los usuarios deben ser conservadas.

La política de seguridad, en su aspecto organizativo, suele comportar la creación en la organización de un Comité de Seguridad de las Tecnologías de la Información integrado por responsables de rango administrativo suficiente. Dado que la seguridad de la información es una materia transversal que afecta a todos, la composición del Comité debe reflejar esta realidad. El Comité es una pieza básica de la gobernanza de la organización tanto en materia de seguridad de la información como de administración digital.

El Comité trata de la seguridad de la información y, por extensión natural, suele ocuparse de la supervisión y control de los sistemas de información y de los riesgos relacionados con ellos. En lo que se refiere a la política de seguridad de la información, el Comité es el órgano que prepara las disposiciones de dicha política para su posterior estudio y aprobación por la instancia que corresponda. El Comité supervisa el funcionamiento del sistema de gestión de la seguridad de la información e impulsa su mejora continua.

En cuanto a la protección de datos personales y la continuidad del negocio, será la norma de creación, en función de la cultura de la organización, la que determine si serán tratados por este Comité o por otros órganos colegiados. Este Comité debe tener también una relación fluida con el Comité de Tecnologías de la Información, también transversal, que en una administración tributaria se ocupa esencialmente de la coordinación y desarrollo de la administración digital.

El funcionamiento operativo de un Comité de esta naturaleza se produce mediante grupos de trabajo, permanentes o vinculados a un determinado proyecto, con miembros del Comité y otros responsables y técnicos de la organización.

La política debe desarrollarse en disposiciones de distinto alcance: directrices, instrucciones, procedimientos operativos, etc. Este despliegue debe cubrir diversas facetas que van de lo organizativo a lo técnico y de lo conceptual a lo procedimental.

A título de ejemplo y sin ánimo de exhaustividad, se señalan a continuación algunos de los aspectos que debe cubrir la normativa de seguridad asociada a la política de seguridad de la información:

- Adquisición, desarrollo y mantenimiento.
- Análisis y gestión de riesgos.
- Clasificación de la información.
- Continuidad del servicio.
- Control de acceso.
- Gestión de activos.
- Gestión de incidentes.
- Organización de la gestión de la seguridad de la información.
- Política de firma electrónica.
- Registro de la actividad.
- Relaciones con los proveedores.
- Retención de datos.
- Seguridad de las comunicaciones.
- Seguridad física y del entorno.
- Utilización los sistemas de información y recursos informáticos.

Mención especial merece esta última norma, que regula la utilización por el personal de los sistemas de información y recursos informáticos de la organización. Su difusión y conocimiento deberá ir en consonancia con su alcance general.

En cuanto a la clasificación de la información, en un primer nivel la información que maneja la administración tributaria puede dividirse en tres categorías: pública (datos estadísticos oficiales, manuales y prontuarios, etc.); de uso interno (instrucciones operativas, documentación formativa, etc.); y reservada, a la que sólo acceden los empleados que tramitan los correspondientes expedientes (datos de los contribuyentes).

Finalmente, para que la política de seguridad sea efectiva y evolucione al ritmo de la tecnología, es preciso que sea continuamente revisada y actualizada.

## 22.4. Gestión de autorizaciones

Las personas de una organización disponen de códigos de usuario con los que acceden a los sistemas de información. Las características y capacidades de estos usuarios (autorizaciones de acceso, mecanismos de identificación, autenticación y firma, etc.) conforman lo que se suele denominarse la “identidad digital”, que debe ser convenientemente gestionada.

Actualmente, uno de los elementos fundamentales del control interno en una administración tributaria es el establecimiento de una forma de acceso seguro a los sistemas de información, que responda a las necesidades de los usuarios. La razón de esta importancia reside en la intensa digitalización de todos los procedimientos tributarios, en concreto de los procesos de negocio que los soportan; tanto los internos (“back office”) como los externos ligados a la sede virtual de la organización.

En cuanto al acceso del personal de la organización, este debe basarse en autorizaciones explícitas a las distintas transacciones de consulta o mantenimiento de datos que permiten la utilización de los sistemas y aplicaciones informáticos. La autorización debe estar justificada debidamente por las funciones que el usuario desempeña en la organización o bien por las tareas que le son asignadas. Cuando unas u otras varíen, las autorizaciones correspondientes deben ser inmediatamente revisadas y, si resulta oportuno, revocadas.

Desde una perspectiva conceptual, las autorizaciones necesarias para el desempeño de los empleados deben ser otorgadas inspirándose en el “principio del derecho a conocer”, mientras que las autorizaciones innecesarias o inaplicables deben ser simplemente suprimidas sin dilación, siguiendo el “principio de mínimo privilegio”.

Dada la existencia de personal que lleva a cabo actividades de similar naturaleza, las autorizaciones pueden agruparse en “perfiles”, que responden a un conjunto de cometidos con una elevada relación funcional. Un empleado dispondrá entonces idealmente de uno o varios perfiles para su actividad ordinaria y de autorizaciones específicas adicionales para tareas más esporádicas.

Las autorizaciones pueden también estar asociadas a un ámbito territorial o bien particularizadas para un segmento determinado de contribuyentes. No obstante, la tendencia a que los expedientes tributarios, informatizados en gran medida, puedan ser examinados en función de la carga de trabajo por personal de la organización que no reside en la misma zona geográfica que el contribuyente afectado matiza estas restricciones por ámbitos.

La gestión de las autorizaciones al sistema de información debe delimitar claramente quiénes son los autorizadores de cada una de las transacciones, que suelen ser en la mayoría de los casos los responsables de las unidades, los supervisores del personal o bien empleados especializados en esta actividad y designados para la misma. Estos autorizadores deben preguntarse siempre quién solicita la autorización, para qué se concede dicha autorización y si resulta coherente con la actividad desarrollada efectivamente por el usuario. Los oficiales o administradores de seguridad, si la organización dispone de ellos, deben supervisar el funcionamiento del sistema de gestión de las autorizaciones.

En una administración tributaria, las transacciones tienen distinta relevancia, alcance y sensibilidad (altas, bajas, modificaciones, consultas, etc.), por lo que los correspondientes autorizadores de un usuario no tienen por qué coincidir para todas las opciones de la misma aplicación informática que esté sustentando un procedimiento tributario. Entre las autorizaciones calificadas de sensibles y que requieren a menudo autorizadores específicos, se encuentran las que comportan la posibilidad de acceso masivo a los sistemas de información y la capacidad de análisis avanzado e interrelación de los datos tributarios.

En todo caso, el proceso de concesión y revocación de los perfiles y autorizaciones de los usuarios debe ser registrado, trazable y auditable.

Dado que los empleados de una administración tributaria cuentan con grados de responsabilidad funcional diferentes, las autorizaciones al sistema deberían aplicar cuando sea posible el principio de segregación de funciones de forma que las tareas que componen habitualmente la gestión de un expediente (registro, consulta, tramitación, propuesta, confirmación, supervisión, etc.) no sean necesariamente desarrolladas por un mismo usuario.

Conviene resaltar que, en una administración tributaria, las autorizaciones no son fáciles de limitar porque las tareas de tramitación de las distintas fases del procedimiento tributario (recaudación, gestión e inspección) son complejas, y requieren con frecuencia la consulta de un gran número de datos. Además, el personal que atiende al público, que analiza información o que selecciona expedientes o contribuyentes, debe disponer de múltiples autorizaciones, concurrentes, para desempeñar convenientemente su trabajo. Si se restringen en exceso las autorizaciones concedidas de antemano, se merma la operatividad de la administración tributaria y la capacidad de respuesta de la organización.

A sensu contrario, si se otorga un número excesivo de autorizaciones que no siempre se corresponden específicamente con la actividad desarrollada, el riesgo de acceso indebido y de fuga de información se incrementa notablemente.

Las autorizaciones constituyen una importante medida de control a priori en la que debe guardarse un cierto equilibrio. Cuanto mejor estén descritas las funciones y competencias del personal y más sistemática sea la asignación de las tareas y de los expedientes tributarios (por ejemplo, a través de “bandejas” o “consolas de entrada”), más fácilmente se adecuarán las autorizaciones concedidas a las actividades efectivas de los usuarios.

## 22.5. Bitácoras de operaciones

Los eventos que se producen en los sistemas de información se registran automáticamente y cronológicamente por medio de utilidades informáticas que mantienen adicionalmente la integridad de los ficheros resultantes de este proceso de grabación, denominados genéricamente bitácoras o “log”. Estos ficheros deben estar especialmente protegidos frente a eventuales intentos de manipulación interna o externa por la naturaleza confidencial de la información que almacenan.

El *log* asegura la trazabilidad de los eventos y ofrece, adicionalmente, una visión secuencial de la actividad en los sistemas de información y por tanto de la actividad de la organización y de su personal.

La composición del *log* difiere según la utilidad empleada y su configuración. No obstante, las bitácoras de operaciones siempre incluyen un conjunto mínimo de datos, aquellos que permiten clasificar el evento, identificar al usuario que lo efectuó, y recuperar el momento en que se produjo con una alta precisión (fecha, hora, minuto, segundo y, en su caso, fracciones de segundo).

En particular, se registran en este tipo de bitácoras todos los accesos que efectúan los usuarios en los sistemas de información de la administración tributaria, obteniéndose en consecuencia una evidencia fehaciente de su comportamiento.

El proceso de registro de los accesos tiene que estar formalmente inscrito en la política de seguridad de la información de la administración tributaria para garantizar la validez de un empleo posterior de la información disponible en la bitácora.

Entre otros usos, las bitácoras pueden ser utilizadas para el análisis forense de los accesos registrados, en las condiciones en que estas técnicas sean pertinentes y estén autorizadas.

Sin embargo, es habitual que, en un sistema de información complejo como el tributario, las transacciones se produzcan en distintos subsistemas o bases de datos, interconectados, aunque se ejecuten con un mismo código de usuario cuyas autorizaciones de acceso se sincronizan. Más aún, las consultas al *log* suelen estar limitadas a un número reducido de personal informático, en ocasiones por los conocimientos técnicos que conlleva y siempre por razones de seguridad.

Por tanto, una buena práctica de la administración tributaria consiste en consolidar los accesos registrados en las bitácoras de todos los subsistemas de información y constituir así una base de datos única, dedicada preferentemente al control y auditoría de los accesos, y consultable por los usuarios debidamente autorizados.

El principal objeto de esta base de datos es prevenir el acceso indebido a los datos y, consecuentemente, la fuga de información tributaria. Una base de datos de estas características contribuirá a detectar las situaciones de riesgo y actuar de forma anticipada si es posible. Ahora bien, cuando su efecto disuasorio no sea suficiente y se produzca un incidente de seguridad, esta información permitirá reaccionar ante los acontecimientos adversos con las medidas correctivas que proceda.

Para cumplir con estos ambiciosos objetivos, resulta de gran utilidad enriquecer los datos del *log* que figuran en esta base de datos, con información complementaria, no incluida en la bitácora inicial, sobre:

- el usuario que realiza el acceso;
- el contribuyente o contribuyentes accedidos;
- los datos consultados durante el acceso;
- la transacción que se está ejecutando y su contexto informático y funcional;
- las relaciones económicas o familiares conocidas entre el usuario y los contribuyentes accedidos, si la normativa lo permite.

## 22.6. Control de accesos

Un paso más en este proceso preventivo se ha dado en ciertas organizaciones, entre otras la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España, estableciendo un proceso periódico de auditoría de una muestra de los accesos registrados. La muestra se selecciona con criterios aleatorios y de riesgo, procurando extenderla al mayor número posible de usuarios y de tipos de transacciones.

La auditoría consiste en determinar por un “controlador” si el acceso seleccionado se ha realizado por motivo de trabajo, en cuyo caso se califica de conforme. Para llevar a cabo esta tarea, el controlador dispone de la consulta al acceso que se produjo y a toda la información adicional, incorporada posteriormente a la base de datos de accesos enriquecida. En particular, la consulta secuencial de los accesos anteriores y posteriores al acceso auditado es un elemento clave para comprender la actividad desarrollada por el usuario.

Adicionalmente, el usuario puede ser interpelado por el controlador, si lo estima oportuno, para solicitarle aclaraciones sobre el acceso efectuado. Este trámite contradictorio refuerza el carácter garantista del procedimiento, asegura que el empleado siente la presencia del control e incrementa la validez de la calificación otorgada. No obstante, el controlador suele ser un superior jerárquico o funcional del usuario, que tiene un conocimiento directo de la actividad desarrollada por él. Aquellos accesos que son calificados de disconformes porque el trabajo desempeñado no los justifica, pueden conducir a la incoación de un expediente disciplinario.

El tamaño de la muestra periódica (quincenal en el caso español), está limitado por programa para que el coste indirecto sea asumible y no suponga una carga administrativa excesiva para los intervinientes, usuario y controlador. El conjunto del procedimiento está supervisado por los oficiales o administradores de seguridad de cada ámbito territorial o funcional y desde una perspectiva más amplia, está coordinado por el Órgano de Auditoría Interna.

El proceso de selección de la muestra de accesos es tan complejo como lo es el propio sistema de información de una administración tributaria por su volumen de registros y la heterogeneidad de los contenidos accedidos. Los criterios de riesgo deben ser convenientemente mantenidos.

Entre otras técnicas, el análisis de riesgo se puede desarrollar mediante la aplicación de filtros de riesgo que califiquen la coherencia del acceso según la información disponible. En particular, se deben excluir de la selección aquellos accesos de muy bajo riesgo, como los accesos de un actuario a los contribuyentes cuya fiscalización tiene explícitamente encomendada o, en general, los que se realizan a expedientes que el empleado tiene asignados explícitamente. Los accesos masivos, sean consultas o modificaciones, tendrán además por su volumen un tratamiento específico, si bien no deben ser a priori excluidos de la selección.

Si en el proceso de selección se toman en consideración además las relaciones económicas o familiares entre el usuario y el contribuyente accedido, según constan en las bases de datos de la organización, se puede determinar la existencia de un conflicto de intereses, que debería haberse evitado con la abstención del empleado respecto del procedimiento, trámite o expediente que motivó en un principio el acceso.



Además de los accesos con relaciones, los autoaccesos, o “*accesos a la propia información tributaria en el sistema de información corporativo*”, son accesos de alto riesgo, candidatos por esta razón a ser seleccionados para auditoría. La política de seguridad de la información de la organización debería prohibirlos, sean consultas o toma de decisiones, por el potencial conflicto de intereses que plantean.

La prohibición de los autoaccesos debe extenderse a todo tipo de situaciones, por ejemplo, cuando:

- se realizan para efectuar pruebas técnicas de las aplicaciones;
- sirven para verificar la fiabilidad y grado de actualización de los datos;
- se accede a información “accesible”, entendiendo por tal aquella que el interesado podría solicitar también y obtener sin más que identificarse en cualquier oficina, virtual o presencial, de la administración tributaria.

Si los autoaccesos no pueden evitarse por programa en todos los casos debido a causas técnicas, al menos se puede limitar su incidencia. En particular, el acceso del personal a su propia información tributaria y la tramitación de sus expedientes en tanto que contribuyentes se deben realizar en los mismos términos que el resto de los ciudadanos.

El establecimiento de un sistema de control de accesos como el descrito en los párrafos anteriores, o uno similar, supone un coste significativo en recursos humanos e informáticos, pero, una vez implantado, esta buena práctica impacta positivamente en la cultura corporativa, disminuye notablemente los riesgos asociados al acceso de los empleados a los sistemas de información y se integra en las prácticas de control interno aceptadas con naturalidad por la organización y por su personal.

Una premisa clave para el buen funcionamiento del sistema de control de accesos es su neutralidad: no deberían existir usuarios, o indirectamente contribuyentes, no sometidos al control de los accesos o bien, en sentido contrario, sometidos de una forma preferente.

Los procesos de registro y control de los accesos en una administración tributaria deben ser también compatibles con la legislación en materia de protección de datos personales. Si el Registro de Actividades de Tratamiento es obligatorio en la organización, se incorporarán a él estos tratamientos indicando los periodos de caducidad de la información almacenada.

Finalmente, la eventual utilización de la “nube”, el acceso remoto a los sistemas de información y el teletrabajo en general, cuestiones de gran actualidad a causa de la pandemia y que venían siendo tendencia en los últimos años a nivel internacional, suscitan una problemática notable técnica, organizativa y de seguridad que debe ser abordada por las administraciones tributarias, pero no modifican el esquema conceptual para la gestión de usuarios y el control de accesos presentado en los dos últimos apartados.

## En adelante se profundiza sobre experiencia seleccionada:



### Experiencia de Paraguay

#### Mejora en la utilización de los sistemas tecnológicos informáticos de la Subsecretaría de Estado de Tributación del Paraguay por medio de la implementación de políticas de seguridad

La Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) en el año 2007 ha implementado el Sistema de Gestión Tributaria Marangatú (SGTM), lo que generó la aparición de nuevas amenazas así como de requerimientos de seguridad que involucran las tecnologías de la información, más aun considerando el uso intensivo de Internet como medio de comunicación, por ello, en el año 2008 se aprobó la Política de Seguridad Informática de la SET, a fin de normar el uso adecuado de los medios tecnológicos, mejorando la confianza de la ciudadanía en general, apuntalando la credibilidad de la administración tributaria.

Sin embargo, se detectaron situaciones de utilización inapropiada del SGTM, contrapuestas a lo establecido en la Política de Seguridad, tales como acceso a través del perfil de usuario desde varias direcciones IP (Internet Protocol) al mismo tiempo, utilización de un perfil de usuario que no le corresponde, accesos al sistema en días y horarios no laborales y desde direcciones IP que no pertenecen al rango de segmentación de redes utilizado por la SET, además de seguimientos de casos y gestorías.

En ese orden, atendiendo a los riesgos que representa el acceso a informaciones críticas y con el propósito de acompañar los avances tecnológicos que la SET continuó implementando, en los años 2013 y 2014, como producto de un trabajo colaborativo entre la Dirección de TIC's y el Departamento de Auditoría y de Investigación Interna, denominado en adelante DAI, fue modificada la Política de Seguridad Informática, estableciendo medidas de prevención complementarias, a fin de precautelar la debida utilización del SGTM, y de cualquier otro sistema o herramienta de carácter informático utilizado por la SET. La misma, se aplica a todos los colaboradores que ejercen sus funciones en la administración tributaria, sin importar el tipo de vinculación con la institución.

En ese sentido, el DAI realiza tareas de monitoreo del acceso de los usuarios en todo lo concerniente a lo establecido en la Política de Seguridad Informática, con la utilización de un software que permite el análisis de las pistas de auditoría de los accesos, y la posterior solicitud de información a los funcionarios en caso de corresponder, así como la socialización de éstas y de prácticas inadecuadas a fin de evitarlas.

Por su parte la Dirección de TIC's, a través del Departamento de Seguridad Informática, controla el cumplimiento de las disposiciones relativas a las Políticas, y remite periódicamente correos electrónicos con recordatorios y mensajes de alerta cuando son requeridos.

#### Resultados:

- Disminución de los casos de incumplimientos en lo que respecta a accesos al SGTM.
- Incremento del cumplimiento de las normativas vigentes.
- Mayor apertura del funcionariado hacia el área de control.
- Generación de un ambiente laboral más ameno y cordial.
- Mayor conciencia por parte de los funcionarios ante los riesgos informáticos a través de capacitaciones.
- Así mismo, considerando los avances tecnológicos que se continúan implementando en la SET, la Política de Seguridad Informática actualmente se encuentra en proceso de adecuación con el fin de cubrir eventuales riesgos futuros.

# Capítulo 23

## PROTECCIÓN DE DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES

*Vicente Peirats Cuesta*

### 23.1. Introducción

El incremento de la capacidad de almacenamiento y procesamiento de información, consecuencia directa del desarrollo y aplicación generalizada de las tecnologías de la información y de las comunicaciones, pone a disposición de los ciudadanos y de las empresas de una manera eficiente una amplia gama de bienes y servicios, muchos de ellos transformadores de la realidad precedente. En contrapartida, la acumulación de datos personales y su interrelación por medio de tratamientos informáticos puede suponer una amenaza real para la privacidad, que debe ser afrontada convenientemente por las sociedades modernas.

Conforme se expande el mundo digital, las actividades de protección de datos, tendentes a la preservación de la intimidad de las personas tanto en la esfera pública como en la privada, se hacen más necesarias y se convierten en un imperativo ineludible para todos aquellos que participan en el tratamiento de datos, sea en calidad de responsables o simplemente de encargados.

En particular, las personas adquieren nuevos derechos, denominados “digitales”, como el de acceso a sus propios datos, que se suman a los que se han considerado histórica y universalmente derechos fundamentales.

Los derechos digitales generan a su vez un conjunto de obligaciones para aquellos que efectúan el tratamiento de la información, incrementando de esa manera las tareas de cumplimiento que deben realizar ordinariamente. Por otra parte, la garantía de que estas obligaciones, establecidas por medio de normas específicas, sean efectivas impulsa la creación de autoridades de control nacionales (o internacionales, en su caso), dotadas de una cierta independencia en el ejercicio de su función y, a menudo, con capacidad sancionadora entre las facultades y poderes que ejercen.

### 23.2. Planteamiento en la administración tributaria

La administración tributaria, como parte del sector público, ha encarado con rigor la protección de datos personales desde hace bastantes años y asume con naturalidad los costes indirectos que conlleva el cumplimiento de las disposiciones que le afectan.

Ahora bien, el despliegue de la administración o gobierno digital ha sido en su ámbito más que notable en términos comparativos, prestando numerosos servicios en línea y multiplicando las actuaciones de investigación y control tributario derivadas del procesamiento de datos. Todo ello requiere disponer de un gran volumen de información de calidad y fiabilidad suficiente y establecer unos tratamientos de datos masivos y complejos. Por tanto, la administración tributaria se ve impelida a abordar la protección de datos personales con una especial dedicación y esfuerzo, y debe poner en práctica acciones que mitiguen efectivamente los riesgos inherentes a esta materia, singularmente el riesgo de cumplimiento.

Para la administración tributaria, los costes asociados a la protección de datos personales deberían transformarse finalmente en activos, trocando un posible riesgo de reputación en una oportunidad para mejorar su imagen pública, a través de la utilización rigurosa de la información y de la transparencia de sus actuaciones.

En los apartados siguientes, se pasa revista, sin ánimo de exhaustividad, a algunos de los aspectos más relevantes inherentes a la problemática de la protección de datos personales. Los conceptos utilizados responden a definiciones aceptadas generalmente en las normas y estándares internacionales, debiendo citarse al respecto como fuente más común el *Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE* (Reglamento General de Protección de Datos o RGPD).

### 23.3. Nociones básicas

Siguiendo el citado Reglamento General de Protección de Datos, un “dato personal” es toda información sobre una persona física identificada o identificable. Se considera persona física identificable a toda persona cuya identidad pueda determinarse, directa o indirectamente, en particular mediante un identificador, como un nombre, un número de identificación, datos de localización, un identificador en línea o uno o varios elementos propios de su identidad física, fisiológica, genética, psíquica, económica, cultural o social.

En cuanto al “tratamiento de datos”, se define como cualquier operación realizada sobre datos personales, ya sea por procedimientos automatizados o no, como la recogida, registro, organización, estructuración, conservación, adaptación o modificación, extracción, consulta, utilización, comunicación por transmisión, difusión o cualquier otra forma de habilitación de acceso, cotejo o interconexión, limitación, supresión o destrucción.

El Reglamento General de Protección de Datos identifica dos figuras intervinientes en el tratamiento, el “responsable del tratamiento” o “controlador”, que es la persona física o jurídica, autoridad pública, servicio u otro organismo que, solo o junto con otros, determina los fines y medios del tratamiento, y el “encargado del tratamiento” o “procesador”, que es la persona física o jurídica, autoridad pública, servicio u otro organismo que trata los datos personales por cuenta del responsable del tratamiento. Tanto responsable como encargado, al margen de su mayor o menor compromiso con la protección de datos, deben cumplir una serie de preceptos y reglas predefinidas.

La protección de datos requiere la adopción de medidas proporcionadas al riesgo correspondiente a las distintas categorías de tratamientos y de datos. Si los datos son calificados de “sensibles”, como puede

ocurrir con los datos sanitarios o con los referidos a la infancia, las medidas de protección serán más estrictas y la capacidad de almacenamiento y procesamiento de los responsables y encargados más limitada o susceptible de mayores controles.

Las nociones anteriores son objeto de múltiples debates, al hilo de la evolución tecnológica, que han ayudado a delimitar el ámbito y el alcance de la protección de datos personales. Conviene señalar que el ordenamiento jurídico de cada país determina también diferencias significativas en su aplicación.

En lo que se refiere a la administración tributaria, los datos personales no se limitan a los puramente tributarios, sino que deben incluirse otras categorías de datos no tributarios, como los necesarios para la gestión del personal de la organización. La gran capacidad de proceso y el volumen de información disponible en la administración tributaria hacen además imprescindible considerar como datos personales información cuya identificación no estaría al alcance de terceros.

En la mayoría de los países, la definición de “dato personal” excluye como tales los datos de las personas jurídicas. No obstante, las medidas de protección puestas en práctica por la administración tributaria para los datos personales se extienden a menudo a los datos de las personas jurídicas y de las entidades sin personalidad jurídica, bien por una decisión administrativa de oportunidad, basada en criterios de seguridad y riesgo, bien porque la elevada integración de los sistemas de información hace pertinente un tratamiento homogéneo de todos los datos procesados.

Por otra parte, aunque la administración tributaria actúe como responsable de los tratamientos de los datos que le competen, resulta muy frecuente que una parte o incluso la totalidad de los procesos de información sean ejecutados por encargados de tratamiento ajenos a ella, entidades de naturaleza pública o privada. En consecuencia, la administración tributaria debe incorporar cláusulas específicas en los instrumentos jurídicos (convenios, acuerdos, contratos, etc.) en que formaliza su relación con el encargado de tratamiento externo, que garanticen que este cumple escrupulosamente con la normativa de protección de datos. Estas cláusulas amplían las que se ocupaban de asegurar la confidencialidad de los datos y, para que sean verdaderamente operativas, deben permitir que el responsable verifique directamente su cumplimiento por medio de controles automáticos y técnicas de auditoría, imponiendo si procede penalizaciones disuasorias de un eventual incumplimiento.

## 23.4. Principios

Ante la complejidad y versatilidad de los tratamientos de datos, que hacen muy difícil prescribir un conjunto de normas positivas que recojan todas las situaciones y su posible evolución, se ha extendido recientemente la tendencia de exigir legalmente, para los responsables y encargados de tratamiento, el respeto de una serie de principios que configuran un marco de diligencia debida para las organizaciones respecto de los datos personales que almacenan y procesan.

En primer lugar, una premisa fundamental es que el tratamiento de datos por el responsable tenga una *finalidad* predefinida, legitimada en la norma que regule la protección de datos personales. Concretamente el “interés legítimo que pueda ser demostrado”, un concepto amplio y sujeto a discusión, se configura habitualmente como el más general de los fines lícitos a los que apelará un responsable de tratamiento. No obstante, el tratamiento deberá contar a menudo para lograr una validez con el

“consentimiento del interesado”, que debe ser además consciente y explícito para mayor seguridad jurídica de las partes.

Sin embargo, en el ámbito público, y por tanto afectando directamente a la administración tributaria, el tratamiento de datos se sustenta generalmente en una “disposición legal” o en una “misión de interés público”, como señala el ya mencionado Reglamento General de Protección de Datos. Por tanto, el tratamiento de los datos por la administración tributaria no requiere en general recabar la conformidad de los interesados.

En lo que respecta a la utilización de información fiscal, la legislación suele establecer, como sucede en España a través del artículo 95 de la *Ley 58/2003, General Tributaria*, una especial reserva sobre ella, con objeto de permitir el tratamiento de datos por la administración tributaria para fines de gestión tributaria y lucha contra el fraude, pero garantizar que su utilización se ciñe a estas finalidades, con las excepciones explícitas que marque la ley.

En el marco de la protección de datos personales, la posibilidad de obtener información y de efectuar su tratamiento está vinculada ineludiblemente con las funciones y competencias que asume la administración tributaria. Por tanto, la normativa tributaria, en sus distintos niveles, debe ser suficientemente precisa al describir las obligaciones fiscales, los procedimientos con los que se materializan y la información involucrada, para evitar interpretaciones discrepantes de las partes que puedan derivar en conflictos posteriores sobre las actuaciones acometidas por la administración.

Un segundo principio es el de *minimización de datos*, que consiste en que un tratamiento lícito no debe utilizar, procesar y conservar más datos de los necesarios. Este principio está relacionado con el concepto de “privacidad por defecto”, en que sólo son objeto de tratamiento los datos personales estrictamente necesarios para cada uno de los fines, independientemente de los datos recogidos por el responsable del tratamiento.

La aplicación de este principio no debería impedir que la administración tributaria emplee la información con finalidades de investigación y mediante tecnologías disruptivas como el análisis avanzado de datos (“big data” y “data analytics”), necesariamente muy intensivas en el uso de estos datos y en su tratamiento. Tampoco que efectúe el denominado perfilado de datos cuyo objeto es segmentar a los contribuyentes y optimizar de este modo las actuaciones de gestión y control tributarios. Este tipo de procesos suelen ser aceptables para la normativa de protección de datos, incluso si es muy estricta, siempre que su interés público y base legal estén bien acreditados y que se ejecuten con las garantías de seguridad y de transparencia adecuadas a la finalidad que persiguen.

Un tercer principio, denominado de *responsabilidad o rendición de cuentas*, requiere de los responsables y encargados de tratamiento una proactividad en el cumplimiento de las medidas relativas a la protección de datos personales, que se sustancia en actuaciones como las siguientes:

- la fijación de periodos máximos de conservación de la información;
- el mantenimiento actualizado de la información sobre los tipos de datos personales empleados y los tratamientos que se llevan a cabo;
- la atención sistemática y puntual de las solicitudes y reclamaciones que plantean los ciudadanos y de los requerimientos de las autoridades de control;

- la integración de las garantías necesarias en el tratamiento de los datos a través de medidas técnicas y organizativas tomadas desde la fase de diseño de los procedimientos y servicios (“privacidad desde el diseño”).
- y la elaboración de evaluaciones de impacto en los datos, en especial cuando se vayan a realizar nuevos tratamientos de datos personales de cierta relevancia.

El principio propugna también que toda la actividad en este campo sea trazable, se documente convenientemente, y esté disponible, en la medida en que sea requerida y en los plazos establecidos, para las autoridades de control y para los interesados que ejerzan un derecho asociado a sus datos personales y reconocido en la legislación. En ese sentido, no basta con lograr el cumplimiento, sino que hay que aportar evidencias que lo demuestren.

El diseño e implantación de medidas de protección de datos proactivas se traduce para la administración tributaria en un coste directo y de oportunidad que no puede eludirse, pero sí mitigarse haciendo que las medidas sean concomitantes con la actividad ordinaria de la organización. En todo caso, la protección de datos debe tenerse en cuenta durante el proceso de planificación estratégica de la organización.

## 23.5. Derechos

Desde que se aprobaron las primeras legislaciones de esta materia, los derechos reconocidos a los interesados y su efectivo ejercicio se convirtieron en el núcleo central de la protección de datos personales. El acrónimo ARCO en su momento sirvió para poner de manifiesto los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición.

Con el paso del tiempo, estos derechos, que se ejercen, con carácter general, por los titulares de los datos ante el responsable del tratamiento, han evolucionado y se han diversificado. Cabe citar, entre otros, los siguientes derechos:

- **derecho de acceso**, que permite a los interesados conocer si sus datos personales están siendo tratados, qué datos son objeto del tratamiento y determinada información adicional (finalidad del tratamiento, plazo de conservación de los datos, etc.).
- **derecho de rectificación**, que persigue la modificación de datos personales inexactos o incompletos, sin dilación indebida.
- **derecho de supresión** (o “derecho al olvido”), cuyo objeto es la eliminación de los datos personales, sin dilación indebida.
- **derecho a limitación del tratamiento**, que se materializa en que los datos personales solo puedan ser tratados con el consentimiento del interesado o en determinados supuestos (para su conservación, para la formulación, ejercicio o defensa de reclamaciones, etc.).
- **derecho de portabilidad**, que asegura la recuperación de los datos personales tratados por un responsable a fin de trasladarlos a otro responsable.
- **derecho de oposición**, que habilita para instar, bajo ciertas condiciones, el cese del tratamiento realizado por el responsable.

En cada una de las distintas jurisdicciones, la regulación de estos derechos debe fijar sus condiciones y límites, así como dotar de eficacia a su ejercicio. En el ámbito público, el proceso de reconocimiento de estos derechos da lugar a que se dicte un acto administrativo, por lo que su implantación debe someterse a un procedimiento (administrativo) estandarizado, iniciado comúnmente a petición del interesado o de la autoridad de control.

La administración tributaria, ampliamente informatizada, debe procurar que la tramitación de estos derechos sea lo más ágil posible y preferentemente mediante un servicio en línea. El interesado, adecuadamente identificado, formulará una petición y recibirá una respuesta en los plazos previstos en la normativa.

Al respecto, una forma de minimizar el número y alcance de estas peticiones consiste en hacer disponible en Internet con carácter general a todos los contribuyentes una parte de sus propios expedientes tributarios (expedientes electrónicos). Esta disponibilidad no se extiende a toda la información obrante en las bases de datos de la administración tributaria, porque podría afectar negativamente a las actuaciones de gestión y control de los tributos, pero existe margen suficiente para facilitar automáticamente el acceso al contribuyente identificado a ciertos datos que le conciernen directamente como: declaraciones; autoliquidaciones; notificaciones, comunicaciones y avisos efectuados; situación censal; etc.

Sin embargo, la administración tributaria no estaría obligada en principio a aceptar el derecho de acceso a la información de los interesados para aquellos expedientes tributarios vivos, cuya tramitación suele comportar además una forma predefinida de acceso mediante trámites de audiencia a los intervinientes, reglados en el procedimiento.

Más aún, cuando el conocimiento por los obligados tributarios de la información que les atañe pudiera menoscabar la operatividad de las actuaciones que vayan a ser desarrolladas por la administración tributaria en el uso de sus facultades, el derecho de acceso debería ser denegado con esta justificación, sin perjuicio de lo que decidan posteriormente los órganos administrativos o judiciales que tutelen este ejercicio. En conclusión, estos derechos no deberían impedir la gestión tributaria ordinaria ni tampoco el pleno desarrollo de la administración digital y la aplicación intensiva de las facultades de investigación que ostenta la administración tributaria.

Adicionalmente, la fiabilidad de la información tributaria y la calidad de los sistemas y aplicaciones informáticas implicados en los tratamientos condiciona los errores e inconsistencias que pueden surgir y por tanto el número de reclamaciones que presentarán los interesados para que sus datos sean rectificadas o suprimidos.

Un derecho complementario de todos los anteriores es el *derecho de información*, consistente en comunicar adecuadamente a los interesados la información relevante que les afecta en relación con sus datos personales. La contrapartida de este derecho de los interesados es un compromiso o principio de actuación que deben llevar a la práctica los responsables y encargados del tratamiento.

En efecto, aunque no siempre es posible facilitar el acceso a todos sus datos a los contribuyentes, sí debería serlo para la administración tributaria que los ciudadanos estén informados sobre el tipo de datos que se utilizan y sobre los tratamientos que se efectúan.



En el Reglamento General de Protección de Datos de la Unión Europea, el derecho de información materializa en un *Registro de Actividades de Tratamiento de los Datos* que los responsables y encargados de tratamiento deben mantener en relación con sus ficheros de datos. En algunos países de la Unión, el establecimiento de este Registro ha venido a sustituir una medida anterior, muy garantista pero compleja de aplicar en todos los ámbitos, que obligaba a una declaración previa de los ficheros con datos personales ante las autoridades de control, así como de sus modificaciones.

El Registro resulta obligatorio en determinados supuestos, en particular para el sector público. El Registro contiene el nombre y los datos de contacto del responsable del tratamiento y su finalidad; describe las categorías de interesados, de datos personales y de destinatarios de los mismos; hace públicas las cesiones de datos personales, así como las transferencias a terceros países u organizaciones internacionales; y, cuando es factible, incluye también los plazos de supresión y las medidas de seguridad aplicadas.

En el caso de la administración tributaria, la publicación del Registro plantea una problemática singular: comunicar qué se cuenta con cierta información significa a sensu contrario que no se poseen otros datos, lo que puede dar una ventaja al defraudador. Por tanto, la confección de un Registro de Actividades de Tratamiento o cualquier solución similar debe evitar afectar negativamente a las facultades y métodos de la inspección tributaria y erosionar en ese caso el control fiscal.

En resumen, la normativa en materia de protección de datos promueve la transparencia e insta a la comunicación, pero la administración tributaria debe guardar un equilibrio y proporcionalidad, sopesando todos los factores que influyen en la publicación de la información ofrecida.

Por otra parte, el Registro de Actividades de Tratamiento se somete a la consideración y evaluación de las autoridades de control.

## 23.6. Delegado de protección de datos

Una figura clave para hacer efectiva la protección de datos personales es el denominado “delegado de protección de datos” (DPD). Su designación, que ha ido ganando adeptos con los años, se justifica en la idea de que “alguien” en la organización, con cierto grado de responsabilidad, tiene que ocuparse de estos temas.

Este profesional, idóneamente con un perfil multidisciplinar (técnico-informático y jurídico) y con conocimientos y experiencia en esta materia, asume el rol, en una organización que actúa como responsable o encargada del tratamiento, de velar por el cumplimiento de la normativa de protección de datos y, por lo tanto, por el pleno ejercicio de sus derechos por los interesados.

Su rol debe ser ejercido con el apoyo de medios humanos y materiales suficientes y con la debida independencia respecto de la organización en que lo desempeña. Si designar a un delegado de protección de datos puede considerarse una buena práctica para una organización, en el ámbito de aplicación del Reglamento General de Protección de Datos, es decir en la Unión Europea, es obligatorio para las organizaciones del sector público y las grandes empresas contar con un DPD. No obstante, no todas las jurisdicciones obligan a que los responsables y encargados de tratamiento incorporen a una persona con estas competencias en su plantilla.

Entre sus funciones, el delegado de protección de datos informa y asesora a la organización y a sus empleados sobre el tratamiento de los datos personales, supervisa el cumplimiento de la regulación y las políticas del responsable o encargado del tratamiento en esta materia, y participa en las evaluaciones de impacto en los datos. El delegado de protección de datos se implica en la concienciación y formación del personal que participa en las operaciones de tratamiento.

Asimismo, el DPD constituye el punto de conexión con los interesados que solicitan el ejercicio de sus derechos y con las autoridades de control nacionales o internacionales en materia de protección de datos.

El puesto que ocupa un DPD debe tener una gran visibilidad dentro y fuera de la organización y por ello, en el caso del Reglamento General de Protección de Datos, su nombre y dirección electrónica deben estar disponibles en Internet para el ejercicio de todo tipo de peticiones.

Para que esta figura alcance todo su potencial, el delegado de protección de datos debe recibir información suficiente de la organización, en especial en aquellas situaciones en que se producen conflictos con los interesados o cuando se descubre una brecha de seguridad.

La designación de un delegado de protección de datos implica un coste de recursos humanos y materiales directo y de oportunidad. No obstante, una administración tributaria se puede beneficiar de la actividad de un profesional de estas características, que canaliza una problemática compleja y especializada.

## 23.7. Seguridad, riesgos y protección de datos

La protección de datos está ligada intrínsecamente a la seguridad de la información. Sin una política de seguridad corporativa, alineada con la estrategia y que gestione los riesgos de modo continuado, la protección de datos no será eficaz.

Siguiendo el Reglamento General de Protección de Datos, el nivel de seguridad implantado debe garantizar la confidencialidad, integridad, disponibilidad y resiliencia permanentes de los sistemas y servicios de tratamiento, así como la capacidad de restaurar la disponibilidad y el acceso a los datos personales de forma rápida en caso de incidente físico o técnico. Más aún, debe establecerse un proceso de verificación, evaluación y valoración regulares de la eficacia de las medidas técnicas y organizativas de seguridad.

En particular, las medidas de seguridad deben impedir que los datos sean identificados por personal no autorizado de la organización o por terceros. A este propósito contribuyen tanto técnicas de cifrado de datos y de “seudonimización” como la elección de los soportes de almacenamiento de datos y los canales de transmisión de información más seguros, que minimicen la posibilidad de un error humano o material.

En cuanto a los incidentes de seguridad, también suscitan una problemática en materia de protección de datos personales. Más allá del tratamiento del incidente en sí, que requiere acciones técnicas e institucionales inmediatas, la organización que padezca uno de estos eventos debe evaluar si se ha producido una brecha de seguridad en los datos y si procede la notificación a los interesados y a la autoridad de control. La comunicación dependerá de la relevancia y características del incidente, y de las disposiciones generales o internas que se le apliquen que obligan a realizar estas notificaciones en unos determinados plazos.

En el ámbito tributario, debido al incremento notable de los intercambios de información tributaria y la ocurrencia y repercusión de ciertos incidentes, se han definido protocolos de actuación nacionales e internacionales para las brechas de información que marcan pautas de actuación consensuadas entre las distintas organizaciones implicadas.

Una mención especial merece la cuestión de las cesiones o intercambios de información tributaria. Si, con carácter general, las cesiones deben sustentarse en un precepto del ordenamiento jurídico que las ampare, la administración tributaria cedente debería verificar además que el cesionario aplica medidas de seguridad y protección de datos equivalentes a las suyas.

Por otra parte, si los datos no son cedidos o intercambiados, sino que permanecen en un sistema de información compartido, se plantea a menudo la necesidad de una “responsabilidad conjunta” de las partes intervinientes, que debe basarse en un protocolo de actuación aceptado por todas.

Cuando la cesión de datos se produce en un ámbito internacional, la falta de homogeneidad de las legislaciones nacionales ha suscitado numerosos problemas prácticos. Las organizaciones internacionales han encontrado desde hace unos años mecanismos para reconocer mutuamente la validez del entorno de seguridad, confidencialidad y protección de datos y permitir así el inicio y continuidad de los intercambios de información.

Al respecto de lo anterior, cabe citar la intensa actividad multilateral desarrollada por el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria que otras organizaciones transnacionales han continuado con éxito.

Finalmente, la protección de datos debe afrontar sistemáticamente nuevas realidades, en especial en la administración tributaria.

A título de ejemplo, son cada vez más frecuentes los tratamientos automáticos de datos, en los que un proceso predefinido toma una decisión basándose en la información aportada por el interesado y en la proveniente de otras fuentes, internas o externas. Este tipo de procesos forman parte de la administración digital del presente y más aún de la del futuro, pero deben incorporar garantías suficientes: no sólo los procesos deben ser aprobados y publicitados previamente para general conocimiento, sino que las consecuencias que de ellos se deriven para los interesados deben poder impugnarse ante una instancia conocida.



# Capítulo 24

## ESTRATEGIA DEL DATO

*Vicente Peirats Cuesta*

Los datos han sido protagonistas de los apartados anteriores, en relación con la seguridad de la información y la protección de datos personales. Desde un punto de vista más general, los párrafos siguientes señalan sucintamente algunos de los aspectos más generales y comunes de la gobernanza y gestión de los datos.

Como consecuencia de la revolución digital, las organizaciones abordan crecientemente los datos desde un enfoque integral. En consecuencia, las organizaciones definen una estrategia en relación con los datos, considerados uno de sus activos más relevantes, y la incluyen al elaborar su estrategia general.

En este escenario, la gestión de los datos no se compartimenta en función de su finalidad, y se realiza una aproximación unificada al ciclo de vida de los datos.

El “gobierno de los datos” se define como el conjunto de personas, procesos y tecnologías que se ocupan del diseño, control y supervisión de los datos desde una perspectiva integral: aplicando las políticas necesarias; definiendo los roles y responsabilidades adecuados respecto de los datos; y preservando la integridad, confidencialidad y disponibilidad de la información.

El gobierno de los datos forma parte de la gobernanza de la organización. El gobierno de los datos determina también una serie de roles y responsabilidades para el personal en relación con el dato, algunos de ellos novedosos, los de:

- “Responsable del dato” (“Chief Data Officer” o CDO):
- “Responsable funcional del dato”;
- “Responsable técnico” y,
- “Usuario de los datos”.

Entre los objetivos del gobierno de los datos, se encuentran los siguientes:

- Cubrir la demanda de interna y externa de datos;
- Facilitar el acceso a los mismos;
- Reducir los costes que inducen y;
- Con carácter general, agregar valor a la organización mediante la toma de las decisiones más oportunas a partir de datos pertinentes y objetivos.

El “ciclo de vida de los datos” se compone de cuatro fases:

- La creación y captura;
- La transmisión, almacenamiento y seguridad;
- La gestión de los datos, que incluye una depuración que asegure la calidad requerida y ;
- El análisis y explotación.

El ciclo de vida de los datos puede ser también “gestionado”, con el criterio de maximizar el valor y la utilidad de los datos para la organización, incidiendo en aspectos como el diseño de las bases de datos, las medidas de seguridad aplicadas, las características del almacenamiento y el desarrollo y ejecución de los procesos que soportan los datos. Al respecto, una buena gestión del ciclo de vida de los datos simplifica notablemente los procesos de la organización.

La “calidad de los datos” es uno de los atributos sobre los que esta perspectiva basada en la gobernanza puede contribuir en mayor grado a su mejora. Una evaluación de la calidad de los datos se sustenta en la aplicación de criterios, entre los que cabe citar los siguientes:

- Completitud;
- Unicidad;
- Validez;
- Consistencia;
- Disponibilidad;
- Exactitud y;
- Efectividad.

La gestión integral de los datos permite una asignación eficiente de los recursos, habitualmente escasos en las organizaciones, necesarios para aplicar estos criterios de modo sistemático y para lograr de esa forma un incremento sostenido de la calidad y fiabilidad de los datos.

En cuanto a la “gestión de la información”, es un concepto más general que el de “gestión del dato”, aunque relacionado con él, y se orienta a considerar conjuntamente la gestión de los datos, de los sistemas de información, de la tecnología y de los procesos.

La administración tributaria, como gran productora y consumidora de datos, adopta cada vez más, total o parcialmente, esta visión holística del dato y de la información en general, que contribuye a mejorar la eficacia y eficiencia de los tratamientos de datos y de los procesos de negocio. En particular, la mejora de la calidad y fiabilidad de la información tributaria es imprescindible para alcanzar los objetivos de la organización y, en este modelo de gobernanza que se abre paso rápidamente en los sectores público y privado, encuentra un acomodo idóneo para prosperar.

Los conceptos anteriores nos proporcionan una visión general a modo de introducción que nos permite analizar con mayor detalle y profundidad los aspectos éticos del uso masivo de información por las administraciones tributarias con una doble perspectiva a que se dedican los siguientes capítulos de este Manual. En primer lugar, mediante un análisis concreto de las tareas de la administración tributaria, el uso de los datos y los sesgos de su utilización. En un segundo término, mediante un acercamiento de carácter jurídico y doctrinal a los principios éticos y reguladores que deben orientar esta materia.

# Capítulo 25

## REFLEXIONES SOBRE ÉTICA Y TRATAMIENTO MASIVO DE DATOS Y DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

*Raúl Zambrano Valencia*

### 25.1. Introducción

El rol de la administración tributaria, tanto en la facilitación como en el control del cumplimiento, está soportado en procesos que gestionan información. Los datos de la administración tributaria son obtenidos a través de diversas fuentes, entre ellas, la reportada directamente por los contribuyentes durante el registro y actualización en el padrón, la incluida en las declaraciones determinativas o informativas que presentan, la que está asociada a las diversas solicitudes que el contribuyente puede realizar ante la administración tributaria o la que se encuentra asociada al cumplimiento de pagos. También fuentes provenientes de la propia administración genera a partir del procesamiento de esas declaraciones, pagos y solicitudes y que incluyen liquidaciones, ajustes por diferencias de impuestos, análisis y tratamiento de recursos administrativos, la eficacia o fracaso de las acciones de cobranza o las respuestas a consultas formales presentadas por los contribuyentes.

Los contribuyentes presentan, además, información sobre sus interacciones con terceros<sup>152</sup> que incluyen contenidos tan variados como las identificaciones de los salarios y las retenciones efectuadas en el empleo, los detalles de los intereses ganados o pagados en diversas operaciones en la banca, los dividendos o utilidades resultantes de la actividad empresarial o la lista de clientes que adquieren vehículos de alta gama, embarcaciones o aeronaves.

A estos datos, se suman los provenientes de convenios de intercambio de información con otras administraciones tributarias, subnacionales o de otras jurisdicciones, información proveniente de otras entidades y agencias del gobierno, estudios económicos sectoriales y reportes de asociaciones y gremios de contribuyentes.

En los últimos años los datos a los que accede la administración tributaria crecen exponencialmente con la introducción de sistemas nacionales de facturación electrónica y similares en los que se tienen detalles de cada operación de compra y venta que emiten los contribuyentes adheridos a ese régimen. El número de documentos que las administraciones tributarias reciben en muy pocos días es superior al total de elementos de información que previamente disponían en un año, incluyendo todas las declaraciones

152 Cardoso, P. R., Arias, I. G., Gesuelli, S., Gonzalez, I., & Spolzinho, E. (2020). *La fiscalización de los contribuyentes*. En CIAT, Las TIC como herramienta estratégica para Potenciar la Eficiencia de las Administraciones Tributarias. Panamá: CIAT

y reportes informativos que se recibían<sup>153</sup> en 2020, las administraciones tributarias en América Latina reciben, en promedio, centenas o miles de facturas por segundo, bajo un modelo operativo de 24 horas, 7 días a la semana.

Actualmente, a estos elementos de información pueden sumarse otras fuentes de datos, incluyendo varias fuentes no estructuradas como los reportes de noticias, las interacciones en redes sociales que tienen los individuos o en que los individuos aparecen, la geo-referenciación de la ubicación de los contribuyentes, las direcciones IP desde las que interactúa en la Internet y hasta las fotografías o videos en los que, de manera inadvertida, una persona aparece en cámaras de vigilancia o en las interacciones en redes sociales de otras personas, incluyendo aquellas con las que un determinado individuo no tiene relaciones más allá de estar en la misma fiesta, o en el mismo barco.

Como hemos visto en el capítulo anterior de este Manual, esta disponibilidad sin precedentes de datos y consecuentemente de información, que en los próximos años crecerá soportada por otras nuevas fuentes, asociadas a un control continuo y cercano de las transacciones o la incorporación de dispositivos conectados a la Internet -*Internet of Things* - (*IoT*), sumada a la disponibilidad de nuevas tecnologías como la analítica avanzada de datos y la Inteligencia Artificial, establece la necesidad de profundizar sobre los aspectos éticos asociados al tratamiento masivo de la información y al uso de las mencionadas herramientas.

## 25.2. Las TIC, la administración tributaria y el ciclo de vida de la información

El alineamiento de las TIC con la estrategia de la administración tributaria puede ser visto desde varias perspectivas bien diferenciadas<sup>154</sup>. Tal vez la perspectiva más tradicional, tiene que ver con un rol focalizado en la ejecución de la estrategia, en que la tecnología busca contribuir en la eficiencia y eficacia en la gestión de los diferentes procesos, reduciendo debilidades en los procesos, minimizando errores y buscando alcanzar grados de madurez en los sistemas de información que sostienen esos procesos.

Otra perspectiva es la que tiene que ver con el carácter habilitador que las tecnologías de información pueden traer a la administración tributaria con un potencial de cambio. Este es, precisamente el tipo de alineamiento compatible con las características y volúmenes de los datos descritos. Únicamente tecnologías relativamente nuevas como *Big Data* e inteligencia artificial tienen la capacidad de tratarlas íntegramente.

Al mismo tiempo, los altos volúmenes de información, y la intención de los usuarios de mantener los datos disponibles por extensos períodos de tiempo plantean retos prácticos para las administraciones tributarias. El costo destinado al almacenamiento de datos continúa creciendo a pesar del abaratamiento del costo de almacenamiento por byte<sup>155</sup>, lo que podría determinar que, en muchos casos, solo el uso de recursos de infraestructura en la nube o el traslado a medios de almacenamiento menos costosos, aunque secundarios en temas de acceso puede continuar soportando un crecimiento exponencial.

153 Barreix, A., & Zambrano, R. (2018). *La factura electrónica en América Latina*. Ciudad de Panamá - Washington D.C.: BID - CIAT.

154 Zambrano, R. (2009). *La planificación estratégica de las TIC: Dilemas que plantea el entorno actual*. En CIAT, Una visión moderna de la Administración Tributaria. 43 Asamblea General. Ciudad de Panamá: CIAT

155 Tallon, P., & Scannell, R. (2007). *Information life cycle management*. Communications of the ACM.



Desde una visión de eficiencia y de costes, no es razonable imaginar que todos los datos estarán disponibles (al menos en términos generales) de por vida y en los medios de acceso inmediato. Se hace indispensable gestionar el ciclo de vida de los datos dentro de la administración tributaria, materia de la que ya hemos hablado en el Capítulo anterior, pero sobre la que conviene volver.

## Políticas asociadas a la gestión del ciclo de vida de los datos

Las administraciones tributarias deben definir e implementar un conjunto de políticas que traten sobre la creación y captura, calidad, uso, acceso, retención y destrucción.

### Creación, captura y uso

Todos los elementos de datos contenidos dentro de la arquitectura de información de la administración tributaria deben estar idealmente registrados en un diccionario corporativo de datos, con identificación de los tipos de datos, dominios, reglas de negocios, límites, relaciones semánticas y restricciones de privacidad.

Al mismo tiempo, se debe identificar la utilización de los datos en los diferentes sistemas y procesos, particularmente aquellos elementos de información que son solo obtenidos y almacenados, pero no son utilizados.

Estos elementos deben estar asociados a una estructura de gobernanza de datos, que establezca responsabilidades en la gestión.

### Control de acceso

Es necesario implementar la seguridad física, la clasificación de información y monitoreo y la gestión de amenazas, con capacidades proactivas y reactivas, junto con la implementación de estándares y buenas prácticas (ISO 27000 – DAMA DMBOK2). Dentro de los sistemas y servicios de información se deben definir los mecanismos de seguridad y limitación de acceso<sup>156</sup> basados en roles, tanto a nivel funcional (servicio), a nivel de objetos (contribuyentes, declaraciones, pagos específicos) o a nivel de campo (valores específicos en declaraciones, líneas de detalle de facturas electrónicas).

### Calidad de datos

A su vez, corresponde la implementación de mecanismos de monitoreo y mejora de la calidad de los datos, en particular de los datos asociados a funciones críticas, incluyendo la gestión de cambio asociada al mantenimiento de sistemas de información, despliegue de nuevas facilidades, o cambios asociados a la estructura legales (modificaciones en regulaciones, adecuaciones en formularios, etc.). Es necesario establecer políticas asociadas a las condiciones de validación e integridad, así como al conjunto de unidades administrativas, funcionarios y roles que pueden, por un lado, actualizar los datos en los sistemas de información, y por el otro, los que pueden ejecutar las labores de limpieza de datos y corrección de errores.

---

156 Martins, W., Nieto, O., Seco, A., & Zambrano, R. (2020). *Tecnologías y servicios habilitantes*. En CIAT, Las TIC como herramienta estratégica para potenciar la Eficiencia de las Administraciones Tributarias. Panamá: CIAT.

## **Dstrucción de datos**

Los datos que han cumplido su vida útil pueden ser retenidos para consulta posterior en medios de bajo costo y velocidad durante un período establecido de tiempo, o eliminados de los sistemas de información, después de su pérdida de vigencia. Estas políticas deben ser definidas, respetadas y validadas íntegramente.

## **Analítica avanzada de datos y herramientas de *Big Data***

El procesamiento de datos en los sistemas de información o a través de herramientas específicas de análisis estadístico (R, Pandas y otras librerías en Python, productos de BI como Qlickview o Tableau), produce un resultado sobre el cual se tomarán decisiones o acciones. Estas decisiones pueden ser ejecutadas por individuos que reciben esa información, o por sistemas de información.

El tratamiento y procesamiento de datos, particularmente en altos volúmenes, está asociado a cuatro procedimientos progresivos dentro de la administración tributaria. Un nivel inicial, de análisis descriptivo, para entender lo qué paso en relación, por ejemplo, a los incumplimientos detectados; luego un análisis de diagnóstico, para entender por qué una determinada situación ocurrió; para trasladarse a un análisis predictivo, a fin de identificar lo que podría ocurrir, identificando probables situaciones de incumplimiento para concluir con una análisis prescriptivo, asociado a la solución a aplicar, por ejemplo, una receta o fórmula para evitar el incumplimiento o lograr el cumplimiento voluntario<sup>157</sup>.

El tratamiento de datos voluminosos conlleva al menos tres tipos de uso: uno en tiempo real, en que los datos deben ser analizados en cuanto llegan y validados, en cuanto a su calidad. Este procesamiento de los datos, continuo y permanente, debe permitir identificar situaciones probables de incumplimiento sobre las que la administración debe actuar. Un segundo tipo de análisis que incorpora diversas fuentes de datos agregados permite desarrollar estudios económicos y gestión de riesgos, soportado por diversas técnicas incluyendo mecanismos de regresión, que permiten, por ejemplo, estimar los impactos futuros en la recaudación que tendrán diferentes eventos relacionados. El tercer tipo de uso permite incorporar estas herramientas a los procesos de la administración tributaria de manera automática.

## **Inteligencia Artificial**

La Inteligencia Artificial se refiere a la capacidad de algoritmos, sistemas y máquinas (robots) de desarrollar tareas generalmente asociadas a la capacidad intelectual de los seres humanos.

Se debe distinguir entre Inteligencia Artificial especializada e Inteligencia Artificial de propósito general. La primera está dirigida a un propósito específico, por ejemplo, jugar ajedrez o conducir un vehículo, mientras la segunda se refiere a una capacidad para aprender y entender cualquier actividad intelectual que un ser humano pueda desarrollar. Este tipo de Inteligencia Artificial es, al menos por ahora, teórica y está lejos de ser alcanzada. Su análisis y utilización exceden el propósito de este texto.

La utilización de Inteligencia Artificial en la administración tributaria no es nueva, por ejemplo, con el uso de sistemas expertos para apoyar algunos procesos de la administración, tal como la codificación de

---

157 (Seco & Zambrano, 2020).

actividades económicas<sup>158</sup>. Sin embargo, los desarrollos en Inteligencia Artificial que vienen de la mano de técnicas de aprendizaje de datos, en las que los algoritmos son entrenados con datos, para inferir probables situaciones sobre hechos ocurridos o por ocurrir; son más recientes. Estos algoritmos pueden estar basados en técnicas supervisadas como regresiones lineales o logísticas, análisis bayesiano o análisis de proximidad. Sin embargo, pueden tratarse también de técnicas no supervisadas, a partir de datos no clasificados, buscando que los algoritmos aprendan a inferir, a partir de los datos existentes.

Aplicaciones exitosas de Inteligencia Artificial especializada permiten, con imperfecciones y errores, pero con resultados alentadores también, procesar lenguaje natural, traducir de un idioma a otro, reconocer e identificar objetos a partir de imágenes, reconocer personas a partir de imágenes, videos y otros elementos biométricos, conducir vehículos, identificar correo no deseado o detectar virus de computador, por citar algunos ejemplos.

La aplicación de Inteligencia Artificial en la administración tributaria tiene aplicaciones potenciales en los diferentes procesos. Partiendo del marco conceptual propuesto por el CIAT<sup>159</sup>, a continuación, se expone un breve análisis de potenciales aplicaciones y casos de uso.

### Registro de contribuyentes

A partir de los datos de socios, incluyendo sus datos biométricos, la ubicación geográfica reportada, las relaciones de los socios con otros agentes económicos, su comportamiento histórico (tributario, penal, financiero y su información disponible en fuentes de noticias o redes sociales), de los abogados involucrados en la constitución de compañías, de la redacción de las actas de constitución, las características de los inmuebles del domicilio fiscal y su historia de uso y otros elementos similares, aplicaciones de Inteligencia Artificial pueden identificar situaciones probables de creación de compañías fantasmas.

### Procesamiento de pagos

Atribución de pagos no aplicados por errores en la identificación de contribuyente, período o impuesto.

### Procesamiento de declaraciones

Identificación de situaciones probables de datos no correspondientes a la realidad económica. Por ejemplo, con ingresos no compatibles con los gastos y estilo de vida de un determinado individuo, a partir de datos estructurados, como las retenciones practicadas por terceros o las facturas en que es identificado como comprador, o gastos realizados con tarjetas de crédito dentro o fuera del país, o mediante evidencia de gastos o ingresos proveniente de medios no estructurados.

Herramientas de *Big Data* son ya utilizadas en la preparación de la propuesta prellenada de declaración del IVA en Chile<sup>160</sup> en producción desde 2017, a las que se incorporan más recientemente Ecuador desde 2019 y España con plan piloto en 2020.

158 Seco, A., Zambrano, R. (2020). *Nuevas tecnologías y servicios digitales disruptivos: oportunidades y desafíos*. En CIAT, Las TIC como herramienta estratégica para mejorar la eficiencia de las Administraciones Tributarias. Ciudad de Panamá: CIAT.

159 Redondo, J., y Gascón Catalán, J. (2020). *Marco conceptual: Las funciones de la Administración Tributaria*. En CIAT, Las TIC como herramienta estratégica para potenciar la eficiencia de las Administraciones Tributarias. Panamá: CIAT.

160 Barraza, F. (2020). *La experiencia chilena con declaraciones de IVA prellenadas*. En CIAT, Las TIC como herramienta estratégica para mejorar la eficiencia de las Administraciones Tributaria. Ciudad de Panamá: CIAT.

## Devoluciones

Definición de la legitimidad de los procesos de devolución planteados por los contribuyentes asociados a procesos de repetición de pagos, devolución de IVA a exportadores o, por ejemplo, devolución de IVA por ventas de operaciones exentas.

## Gestión de riesgos tributarios, control de cumplimiento y auditoría

Determinación del perfil de riesgo y desarrollo de auditorías automatizadas gestionadas por algoritmos que incluyen la preparación de papeles de trabajo, identificación de incidentes, preparación y redacción de actos administrativos.

Gestión de riesgos soportada por Inteligencia Artificial está ya en uso, incluso en operaciones concurrentes para selección de casos de inspección en aduana como el sistema *SISAM*<sup>161</sup> en la Receita Federal do Brasil, o de la integración de reconocimiento facial de pasajeros en conjunto con diferentes variables asociadas al viajero y al viaje en particular para determinar niveles de riesgo y acelerar el proceso de inspección<sup>162</sup>, siendo un caso de aplicación de Inteligencia Artificial en cooperación con seres humanos.

## Gestión de Relación con el contribuyente

Utilización de asistentes conversacionales virtuales para brindar asistencia a los contribuyentes, procesamiento de consultas formales sobre jurisprudencia. Hay desarrollos en varias administraciones tributarias<sup>163</sup>, por ejemplo, el asistente conversacional de la Agencia Tributaria Española.

## Objeciones y apelaciones

Análisis de los recursos interpuestos por los contribuyentes, identificando los argumentos presentados y las referencias legales, y utilización de jurisprudencia y otros precedentes utilizados en casos similares anteriores, para sugerir propuestas de juzgamiento que son ofrecidas a jueces humanos, mejorando la eficiencia de los procesos. Este es un caso de cooperación entre soluciones de Inteligencia Artificial y funcionarios, en los que los algoritmos no toman directamente decisiones, sino que se limitan a proponer juzgamientos.

161 Filho, J. (2015). *Inteligência Artificial no Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina*.

162 Receita, T. (14 de diciembre de 2016). *Sistema de Reconhecimento Facial do Projeto IRIS*. Obtenido de YouTube: <https://www.youtube.com/watch?v=6eJVpxe0pxY>

163 Seco & Zambrano, 2020

## 25.3. Consideraciones éticas sobre el uso de inteligencia artificial y la analítica avanzada de datos en la administración tributaria

La combinación entre los grandes volúmenes de datos junto a las herramientas y técnicas de analítica avanzada de datos, en particular de Inteligencia Artificial, tiene un gran potencial para el control tributario y la facilitación del cumplimiento, pero, al mismo tiempo, establece consideraciones éticas relevantes.

### Riesgos del sesgo en los algoritmos

Los algoritmos son creados por individuos, quienes tienen sus propios sesgos, que pueden trasladarse, consciente o inconscientemente, a los algoritmos de Inteligencia Artificial. Existe evidencia suficiente para determinar que esto ocurre en la realidad, por ejemplo, en la identificación de personas que probablemente reincidirían en actividades delictivas resultando desproporcionadamente desfavorable a personas de razas minoritarias.

Estos sesgos pueden venir de diferentes orígenes, incluyendo de la definición de correlaciones definidas por los creadores del algoritmo o incluso de la población en general, sin que esas correlaciones determinen causalidad. Esto es particularmente problemático cuando es conocido que, por ejemplo, el desarrollo de soluciones de Inteligencia Artificial tiene una concentración mayor en personas de género masculino. Otra fuente potencial de sesgo en el uso de Inteligencia Artificial resulta de adoptar, sin discusión ni análisis posterior, las decisiones de los algoritmos, y relegando el papel que deben tener los seres humanos<sup>164</sup>.

A los sesgos que podrían existir por temas de raza, religión o preferencias de algún tipo, se pueden sumar sesgos de aquellas personas que diseñan los algoritmos o los entrenan, provenientes de la experiencia y práctica que hayan tenido previamente en temas relacionados con el control de cumplimiento. Estos sesgos podrían apuntar a priorizar determinados indicios conocidos dejando espacios a otros tipos de comportamiento que podrían ser de interés.

### Riesgos de sesgo en los datos

El análisis y las inferencias que se puedan obtener a partir de los datos no garantiza que no existan sesgos, ya que los propios datos pueden ser precisamente la fuente de esos sesgos. Estos pueden ser generados por las diferencias entre el conjunto de datos utilizado para entrenar y el conjunto total de los datos. Estas discrepancias pueden presentarse, por ejemplo, por la distancia geográfica entre los datos de entrenamiento y los datos de la aplicación, en casos en que el entrenamiento se hace en una región del país muy distinta de otras en cuando a las composiciones étnicas o ideológicas, o puede derivarse de una escasa representatividad en la composición de los datos de entrenamiento.

Este tipo de discriminación o sesgo puede ser frecuente en situaciones en que la administración tributaria utiliza datos sobre los resultados de sus actuaciones, por ejemplo, sólo de inspección, cuyo proceso de selección en muchos casos fue determinado por procesos de gestión de riesgos, provocando un sesgo por una cantidad insuficiente de datos para el entrenamiento que resulte en muestras poco representativas de la población.

164 Coeckelbergh, M. (2020). *AI Ethics*. Cambridge, MA: The MIT Press.

Los datos con que tratamos pueden estar sesgados al responder a una realidad sesgada. Datos obtenidos en una empresa con mínimos niveles de cumplimiento voluntario en materia tributaria, probablemente generarán resultados muy distintos a los que esos mismos algoritmos podrían obtener con conjuntos de datos de otra empresa donde esos niveles son muy altos.

La selección del conjunto de datos con que se entrenarán los algoritmos de Inteligencia Artificial no es trivial. Es recomendable siempre hacer un análisis de idoneidad del conjunto de datos para el propósito determinado<sup>165</sup>

### Riesgos asociados a la visualización

Los altos volúmenes de datos con los que se trabajan hacen inútiles la producción de reportes detallados. No es práctico generar listados con millones de entradas. La forma de presentar los resultados de cualquier tipo de procesamiento con grandes volúmenes de datos puede influir en el proceso de decisión. En este sentido, la visualización de los resultados del tratamiento de los datos requiere también un tratamiento ético. Una visualización debe evitar esconder datos relevantes y resaltar datos que nos beneficien, desplegar mucha información para obscurecer la realidad o el uso de gráficos en formas inapropiadas o distorsionadas.

Estas técnicas podrían pasar inadvertidas y, en derivación, influir en la toma de decisiones<sup>166</sup>. Por ejemplo, la posición de un administrador para aceptar una propuesta de un algoritmo que le ofrece una mejor opción con un 65% de posibilidades de éxito puede ser distinta, si es informado que esa es la opción con más probabilidad pero que hay otras cuatro con probabilidades entre 60 y 64%. Este riesgo puede ser exacerbado cuando en el equipo de desarrollo de los algoritmos o en la selección de datos de entrenamiento, se incorporen expertos con hipótesis definidas.

### Riesgos asociados a la calidad de los datos

Si el conjunto de datos con que se entrenan los algoritmos y el conjunto total de datos disponibles adolecen de calidad suficiente, el procesamiento generará resultados disociados de la realidad y con escasa capacidad predictiva. Sin embargo, un conjunto de entrenamiento con razonable calidad puede ser utilizado para entrenar algoritmos para identificar potenciales problemas con la calidad de los datos generales.

### Confianza en el uso

Las aplicaciones de Inteligencia Artificial cometen errores, y algunos de esos errores no serían, en general, cometidos por seres humanos. Estos errores pueden ser generados por problemas en los algoritmos, en los datos, por intentar utilizar una herramienta para resolver un problema en un dominio distinto o por un exceso de confianza en la aplicación de los algoritmos.

165 Chenkai, S., Abolfazl, A., Jagadish, H., Howe, B., & Stoyanovich, J. (2019). *MithraLabel: Flexible Dataset Nutritional Labels for Responsible Data Science*. CIKM'19 November 3 - 7. Beijing : Association for Computing Machinery

166 Cairo, A. (2015). *Graphics Lies, Misleading Visuals*.

Hay ejemplos anecdóticos muy ilustrativos. En una ronda de preguntas, una persona participante emitió una respuesta errada, Watson contestó segundo, con la misma respuesta errada. Es evidente que Watson no estaba escuchando y muchas personas considerarían que la respuesta de la máquina no fue inteligente, a pesar de la capacidad de procesar un millón de libros por segundo. Más allá de la falta de oído, a los creadores de los algoritmos no les pareció importante analizar las respuestas fallidas de los otros participantes<sup>167</sup>.

Es indispensable que la utilización de soluciones de Inteligencia Artificial esté monitoreada por seres humanos que eviten situaciones como las mencionadas, o, considerando otro ejemplo con consecuencias más graves, una correlación sin causalidad identifique erróneamente a una persona como defraudador.

### Interoperabilidad y cooperación

Las posibles aplicaciones en los procesos de administración tributaria, mencionadas en una sección anterior, son muy específicas y dirigidas a objetivos relacionados con esos procesos. Sin embargo, no hay razón para pensar que esas aplicaciones y soluciones no puedan interactuar entre ellas, una en secuencia de la otra (por ejemplo, una aplicación que puede entender lenguaje natural y transcribir en texto, y otra que entiende un texto y lo traduce a otro idioma) o, con mecanismos de interoperabilidad, cooperar una con la otra. La cooperación flexible en grupos grandes es inherente a los humanos<sup>168</sup>, es previsible que esta pueda ser trasladada a la aplicación de soluciones.

El desarrollo de las actividades en un escenario con amplio uso de aplicaciones de Inteligencia Artificial es identificada como espacios con actividades que ejecutan las personas, actividades que ejecutan las máquinas solas y un espacio híbrido con actividades de cooperación entre personas y máquinas<sup>169</sup>.

Por una vía, las personas pueden complementar a las máquinas, por ejemplo, con entrenamiento activo en que un experto guía a los algoritmos para identificar la relevancia de datos, o de manera pasiva, en las que grupos grandes de personas generan, con sus acciones, los datos que luego serán utilizados para generar los modelos predictivos, por ejemplo, en las actuaciones de inspección. Y por la otra vía, las máquinas apoyan de manera significativa el trabajo de los humanos, evaluando alternativas o prediciendo impactos, antes de la toma de decisiones. Precisamente, en estos escenarios híbridos es donde se encuentra el mayor potencial de aplicación de Inteligencia Artificial.

---

167 Logros de la inteligencia artificial en juegos incluyen además de Jeopardy, en que Watson ganó la partida, que los programas que juegan ajedrez pueden vencer a cualquier humano y que Alpha Go finalmente ganó al Go al más experimentado campeón humano.

168 Harari, Y. (2015). *Sapiens: A brief history of humankind*. New York: Harper.

169 Daugherty, P., & Wilson, H. (2018). *Human + machine: reimagining work in the age of AI*. Boston: Harvard Business Review Press

## Definición de políticas

La potencia descrita en el uso de Inteligencia Artificial y la creciente complejidad del software concibe que ésta sea menos transparente. Las consideraciones éticas son indispensables ya que decisiones tomadas por máquinas, o apoyadas por máquinas, pueden afectar la privacidad y la vida de los individuos<sup>170</sup>.

En Europa, se plantea un marco regulatorio (European Commission, 2020)<sup>171</sup> donde se definen un conjunto de guías sobre privacidad, desde el diseño, supervisión humana, gobernanza de datos, transparencia, diversidad y no discriminación, bienestar social y ambiental y atribución de responsabilidad.

En el marco de la administración tributaria este manual incorpora un capítulo elaborado por Cristina García-Herrera Blanco sobre principios de proporcionalidad y prudencia que deben ser considerados por las administraciones tributarias al incorporar herramientas de *Big Data* e Inteligencia Artificial. Complementariamente, y desde una perspectiva más pragmática; se mencionan criterios adicionales a tener en cuenta:

## Auditoría y análisis de algoritmos

Es conveniente poder explicar las razones que sustentan decisiones. Puede ser necesario verificar los elementos que justificaron una determinada valuación. Este proceso puede ser particularmente complejo cuando se trata con volúmenes extensos y crecientes de datos, con atributos que pueden variar en el tiempo, y considerar en generar versiones estáticas de los datos que permitan verificar un determinado estado para cada decisión no resulta práctico ni razonable, en términos de costos.

La alternativa que permita esa verificación puede lograrse a través de auditorías a los algoritmos: el almacenamiento de pequeños resúmenes con datos agregados, parámetros y reglas que contribuyeron de manera especial a una decisión; de mecanismos que permitan reconstruir el conjunto de datos en algún momento en el tiempo puede ser una alternativa a explorar; o de análisis periódico por muestreo de un pequeño número de instancias de decisión.

Explicar las decisiones de los algoritmos se puede tornar más complejo al utilizar tecnologías como redes neuronales, algoritmos no supervisados de aprendizaje de máquinas con datos no estructurados o de la utilización de algoritmos adaptativos asociados a computación genética.

## Anonimización de datos

Los datos en poder de la administración tributaria tienen un desafiante potencial de uso dentro de la administración y fuera de ella, más aún cuando se consideran fuentes como la facturación electrónica. Análisis estadísticos y sectoriales, patrones de consumo, acompañamiento a la evolución de los precios son ejemplos de estas posibilidades. Sin embargo, la administración tributaria debe resguardar los datos de los contribuyentes y evitar que los mismos sean expuestos.

170 Tufekci, Z. (June de 2016). *Machine intelligence makes human morals more important*. Obtenido de TEDSummit: [https://www.ted.com/talks/zeynep\\_tufekci\\_machine\\_intelligence\\_makes\\_human\\_morals\\_more\\_important?language=en](https://www.ted.com/talks/zeynep_tufekci_machine_intelligence_makes_human_morals_more_important?language=en)

171 European Commission. (2020). *White Paper On Artificial Intelligence - A European approach to excellence and trust*. Obtenido de Ec.europa.eu: [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/commission-white-paper-artificial-intelligence-feb2020\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/commission-white-paper-artificial-intelligence-feb2020_en.pdf)



Una posibilidad es utilizar mecanismos para volver los datos anónimos, oscureciendo o eliminando elementos de identificación. Sin embargo, el uso de herramientas de Inteligencia Artificial podría permitir inferir cuáles son los contribuyentes asociados a cuáles datos, no a partir de datos de identificación sino de características, atributos y relaciones no evidentes de los datos.

### Atribuciones de responsabilidad

Finalmente, la atribución de responsabilidad<sup>172</sup> no puede ser dejado de lado. Las aplicaciones de Inteligencia Artificial que coadyuvan en el proceso de toma de decisiones pueden establecer fronteras borrosas. Una decisión errada, por ejemplo, en la concesión de un beneficio especial, un acuerdo de pago sin garantías reales, que luego resulte en un incobrable, probablemente levante cuestionamientos sobre la responsabilidad en ese proceso de decisión: ¿el administrador general, los creadores de los algoritmos, el administrador de datos corporativos, el que seleccionó el conjunto de datos con que se entrenaron los algoritmos, los humanos que con sus acciones e interacciones generan los datos que permiten ese entrenamiento? ¿un robot?

Cualesquiera de las opciones seleccionada contrapondrán argumentos a favor y en contra, y enfrenarán limitaciones prácticas sobre lo que puede o no determinarse en esos casos. No puede la administración tributaria esperar la ocurrencia del problema para identificar la atribución de responsabilidad.

## 25.4. La inteligencia artificial usada por los contribuyentes

Hoy, las máquinas cumplen eficientemente tareas especializadas, tales como, reconocer emociones en las personas a partir de expresiones detectadas por imágenes y evaluar si está mintiendo, jugar ajedrez o al *go*, o conducir vehículos. No hay razón para no pensar que la Inteligencia Artificial se incorpore en tareas de cumplimiento tributario, primero, en la automatización de ciertas tareas, y luego, potencialmente en procesos más complejos, incluyendo asientos y ajustes contables hasta el análisis de los resultados de todas las consultas formales resueltas por la administración tributaria o de los casos resueltos en procesos contenciosos.

Estos algoritmos podrían tener distintos objetivos, como minimizar el riesgo de exposición, buscando el máximo cumplimiento a las regulaciones, pero podrían también intentar minimizar la carga tributaria del contribuyente utilizando mecanismos de planificación, vacíos en la ley, prácticas probadas por otros casos, incluyendo prácticas opacas si la probabilidad de ser descubierto es baja, como la de un software capaz de jugar bien al póker y aprende a identificar cuando el otro jugador tiene o no tiene un buen juego, y ciertamente a mentir sobre su propia mano, cuando las probabilidades jueguen a su favor.

Las consideraciones que surgen de este análisis pueden ser amplias, pero sin duda, en estos casos la atribución de responsabilidad sobre las decisiones tomadas por esos robots será fundamental.

---

172 El “*Accountability*” del inglés

## 25.5. Consideraciones finales

Sin duda, hay elementos de máximo interés para la administración tributaria. Los volúmenes de compras y ventas reportados en esas facturas deben ser compatibles con los ingresos que esos contribuyentes deben declarar y ser coincidentes con los niveles de créditos y débitos que corresponden al impuesto al valor agregado, por supuesto.

Pero, también es verdad, que un supuesto abuso en el uso de esa información podría afectar la privacidad de los individuos, en aspectos como enfermedades asociadas a las medicinas que se compran, o identificación de hábitos de personas que se desprenden de la frecuencia, tipo y montos de algunos de sus consumos, elementos estos que podrían ser utilizado para dañar la reputación de personas públicamente conocidas o políticamente expuestas.

En cuanto a las compañías, sería posible determinar que se vende a quien y a qué precios, lo que podría ser utilizado por otras empresas para buscar posiciones competitivas, ventajosas y desleales o, por el análisis de las relaciones e interacciones de las compañías y sus socios de negocio, podrían ser determinantes en la decisión sobre fusiones o adquisiciones de compañías.

La gestión del ciclo de vida de la información, la incorporación de herramientas de tratamiento de datos, en particular la inteligencia artificial, y el proceso de toma de decisiones por máquinas, o por seres humanos apoyados por máquinas, requieren consideraciones éticas. Estas deben ser consideradas desde el inicio mismo de los proyectos y ser parte de los requerimientos y diseño de las soluciones.

## Referencias

- Barraza, F. (2020). La experiencia chilena con declaraciones de IVA prellenadas. En CIAT, *Las TIC como herramienta estratégica para mejorar la eficiencia de las Administraciones Tributaria*. Panamá: CIAT.
- Barreix, A., & Zambrano, R. (2018). *La factura electrónica en América Latina*. Panamá. BID - CIAT.
- Cairo, A. (2015). *Graphics Lies, Misleading Visuals*.
- Cardoso, P. R., Arias, I. G., Gesuelli, S., Gonzalez, I., & Spolzinho, E. (2020). La fiscalización de los contribuyentes. En CIAT, *Las TIC como herramienta estratégica para Potenciar la Eficiencia de las Administraciones Tributarias*. Panamá: CIAT.
- Chenkai, S., Abolfazl, A., Jagadish, H., Howe, B., & Stoyanovich, J. (2019). *MithraLabel: Flexible Dataset Nutritional Labels for Responsible Data Science*. CIKM'19 November 3 - 7. Beijing : Association for Computing Machinery.
- Coeckelbergh, M. (2020). *AI Ethics*. Cambridge, MA: The MIT Press.
- Daugherty, P., & Wilson, H. (2018). *Human + machine: reimagining work in the age of AI*. Boston: Harvard Business Review Press.
- European Commission. (2020). *White Paper on Artificial Intelligence - A European approach to excellence and trust*. Obtenido de Ec.europa.eu: [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/commission-white-paper-artificial-intelligence-feb2020\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/commission-white-paper-artificial-intelligence-feb2020_en.pdf)
- Filho, J. (2015). *Inteligência Artificial no Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina*.
- Harari, Y. (2015). *Sapiens : a brief history of humankind*. New York: Harper.
- Martins, W., Nieto, O., Seco, A., & Zambrano, R. (2020). Tecnologías y servicios habilitantes. En CIAT, *Las TIC como herramienta estratégica para potenciar la Eficiencia de las Administraciones Tributarias*. Panamá: CIAT.
- Receita, T. (14 de diciembre de 2016). *Sistema de Reconhecimento Facial do Projeto IRIS*. Obtenido de YouTube: <https://www.youtube.com/watch?v=6eJVpxe0pxY>
- Redondo, J., & Gascon-Catalan, J. (2020). Marco conceptual: Las funciones de la Administración Tributaria. En CIAT, *Las TIC como herramienta estratégica para potenciar la eficiencia de las Administraciones Tributarias*. Panama: CIAT.
- Seco, A., & Zambrano, R. (2020). Nuevas tecnologías y servicios digitales disruptivos: oportunidades y desafíos. En CIAT, *Las TIC como herramienta estratégica para mejorar la eficiencia de las Administraciones Tributarias*. Panamá: CIAT.
- Tallon, P., & Scannell, R. (2007). *Information life cycle management*. Communications of the ACM.

Tufekci, Z. (June de 2016). *Machine intelligence makes human morals more important*. Obtenido de TEDSummit: [https://www.ted.com/talks/zeynep\\_tufekci\\_machine\\_intelligence\\_makes\\_human\\_morals\\_more\\_important?language=en](https://www.ted.com/talks/zeynep_tufekci_machine_intelligence_makes_human_morals_more_important?language=en)

Zambrano, R. (2009). La planificación estratégica de las TIC: dilemas que plantea el entorno actual. En: CIAT, *Una visión moderna de la Administración Tributaria*. 43 Asamblea General. Panamá: CIAT.

Zambrano, R. (29 de febrero de 2012). Y otras cosas no clasificadas en otra parte. *CIATBlog*: <https://www.ciat.org/y-otras-cosas-no-clasificadas-en-otra-parte/>

# Capítulo 26

## PRINCIPIOS EN EL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LAS ADMINISTRACIONES FISCALES: La Necesidad de Generar Confianza para Potenciar su Utilización

*Cristina García-Herrero Blanco*

### 26.1. Planteamiento

La inteligencia artificial (en adelante, IA) se ha mostrado ya como una tecnología de enorme potencialidad, tanto en el sector privado como en el público. En palabras de la Comisión Europea (2018), estamos ante una de las tecnologías más estratégicas del siglo XXI.

En los próximos años las administraciones tributarias deben aprovechar al máximo las oportunidades que esta tecnología ofrece. Sin embargo, para poder hacerlo es indispensable la existencia de límites y controles adecuados que garanticen su buen uso, al mismo tiempo que se genera una mayor confianza por parte de todos y, en particular, por parte de los ciudadanos. Y es que, sin duda, “generar confianza es un requisito previo para su adopción”<sup>173</sup>.

Las ventajas de la IA están claras, pero los riesgos que su empleo conlleva también son relevantes y constituyen una creciente preocupación. En este sentido existe un esfuerzo desde distintos ámbitos por reforzar la perspectiva ética de la IA, aunque debemos llamar la atención sobre la idea de que no se trata solo de una cuestión ética, sino de auténtica trascendencia jurídica. Por este motivo, se impone la necesidad de identificar y reforzar los principios que han de regir la utilización de la IA, principios que en su caso deberán trasladarse a la regulación de esta materia y guiar la actuación de las administraciones tributarias con la finalidad de proteger adecuadamente los derechos y garantías de los ciudadanos.

Dicho en otros términos, en tanto no exista una regulación normativa del empleo de la IA, o cuando esta se produzca, es fundamental que, sin imponer trabas excesivas que eliminen las inmensas posibilidades que ofrece, ésta se desarrolle de acuerdo con una serie de reglas o principios básicos, a los que vamos a dedicar las páginas que siguen. De esta manera se estará garantizando un uso correcto de la IA, al mismo tiempo que se gana en confianza y credibilidad en la tecnología.

Como señalábamos, más allá de la preocupación por la ética de la IA, la trascendencia jurídica de esta materia ya ha tenido sus efectos. Así, una reciente sentencia de un Tribunal holandés, de 5 de febrero de

---

173 Comisión Europea (2020), *Libro Blanco sobre la inteligencia artificial - un enfoque europeo orientado a la excelencia y la confianza Bruselas*, 19.2.2020 COM(2020) 65 final, p.1.

2020<sup>174</sup>, ha considerado ilegal el uso de un algoritmo diseñado con la finalidad de luchar contra el fraude, basándose en que contraviene el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, relativo al derecho a la vida privada. Se trata de una decisión de enorme interés, que nos avisa de la importancia que esta materia va a tener en los años que vienen.

Atravesamos un momento en el que cada vez hay más voces que desde diversos ámbitos buscan proteger a los ciudadanos ante las actuaciones administrativas automatizadas o en las que se emplee la tecnología. En general, sus defensores tratan de adaptar los derechos y garantías alcanzados en el mundo pretecnológico a este nuevo contexto digitalizado y tecnológico. Pero ¿debe ser así? o por el contrario, ¿Pueden aplicarse dichos derechos tal y como los hemos conocido a este nuevo contexto?

La revolución digital cambia sustancialmente el modelo hasta ahora conocido, generando un nuevo paradigma al que deberemos adaptarnos los ciudadanos, las empresas y las administraciones y gobiernos de todo el mundo. Se trata de una cuestión de equilibrio, a la que debemos conseguir llegar. De una parte, no podemos perder las oportunidades que la tecnología ofrece. Por otra parte, los ciudadanos deben estar seguros y protegidos adecuadamente. Creemos que la clave se encuentra en establecer los cortacircuitos y controles precisos que impidan abusos y arbitrariedad, y de localizar los principios básicos que deben guiar la actuación administrativa cuando se emplea esta tecnología.

Sin duda, es el momento de hacer un esfuerzo por parte de todas las administraciones tributarias. Más allá de la inversión en tecnología o en recursos humanos con perfiles adaptados a la misma, se requiere, de una parte, la utilización de la IA a favor de los propios contribuyentes, y de otra, la existencia de límites bien definidos que protejan los derechos de los mismos. En este contexto, en España se ha abierto recientemente una consulta pública para la elaboración de una Carta de Derechos Digitales<sup>175</sup> que, sin duda, tendrá impacto en la regulación de esta materia en el futuro.

A lo largo de estas líneas, desarrollaremos estas ideas. En primer lugar, abordaremos el papel que la IA puede y debe tener en las diferentes funciones que desarrollan las administraciones tributarias (**apartado 2**). En segundo lugar, analizaremos de forma crítica la sentencia del Tribunal holandés a la que nos hemos referido, analizando sus principales argumentos jurídicos para limitar el empleo de algoritmos en la lucha contra el fraude (**apartado 3**). En tercer lugar, nos centraremos en desarrollar los principios que deben regir el uso de la IA y su aplicación por las administraciones fiscales (**apartado 4**) para terminar con unas conclusiones (**apartado 5**) y una cita de bibliografía (**apartado 6**).

174 Cfr. Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de la Haya, (ECLI:NL: RBDHA:2020:1878).

175 Secretaría de Estado de Digitalización e Inteligencia Artificial, Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, hasta el 24 de julio de 2020.

## 26.2. El uso de la inteligencia artificial por las administraciones tributarias

### Ámbito: experiencias internacionales

La IA puede emplearse por las administraciones tributarias en todas las funciones que ésta desarrolla. Basta con ver las experiencias internacionales que ya existen para comprobar esta realidad <sup>176</sup>.

Situándonos en lo que ha pasado hasta el momento, y por lo que se refiere específicamente al *Big Data* y a la IA, éstos son una realidad en un buen número de administraciones fiscales, y en los próximos años asistiremos a inmensos avances en este ámbito. Así, y de acuerdo con el último informe *Tax Administrations 2019* de la OCDE (2019) más de cuarenta administraciones tributarias están haciendo uso de Inteligencia Artificial o planean hacerlo.

Por una parte, comenzando por su uso en el contexto de la prevención, éste constituye un ámbito en el que ya están avanzando numerosos países, si bien de diversas formas. Así, muchas administraciones fiscales están empleando las técnicas de IA, en primer lugar, para prestar asistencia a los contribuyentes, informándoles de sus obligaciones tributarias o resolviendo dudas a través de asistentes virtuales.

Numerosos países ya han implantado estos asistentes o chatbots que, a diferencia de los sistemas tradicionales de información, pueden resolver dudas y asistir de manera dinámica. De acuerdo con la información contenida en OCDE (2019, p. 41) en el año 2017 10 países cuentan ya con chatbots, 7 los están implementando y 23 están planeando hacerlo. En España, la Agencia Tributaria colaboró con IBM Watson para resolver dudas relacionadas con el Suministro Inmediato de Información del IVA, creando un asistente virtual basado en IA cuyo funcionamiento puede considerarse una experiencia exitosa <sup>177</sup>.

El desarrollo de las labores de información y asistencia al contribuyente a través de la tecnología, habida cuenta de la complejidad de nuestro sistema tributario, debe ser una prioridad. De este modo, se consigue aliviar la carga de trabajo de los departamentos de asistencia tributaria, permitiendo que los funcionarios resuelvan solamente aquellas consultas de mayor calado y dificultad técnica.

En segundo lugar, el cumplimiento tributario también se incentiva cuando, detectada una situación irregular se disuade a los contribuyentes de llevarla a cabo, evitando que el incumplimiento se produzca. En este contexto, la Agencia Tributaria española, también a través de IA, ha realizado un envío masivo de cartas a los pequeños empresarios informándoles que, de acuerdo con su información, los ingresos declarados por los mismos están por debajo de la media del sector. También la Agencia italiana ha seguido esta estrategia, enviando en 2017 1.5 millones de comunicaciones a los contribuyentes avisándoles de discrepancia entre la información en manos de la Administración y la declarada por ellos (OCDE, 2019, p.48).

176 Véase, Antonio Seco y Raúl Zambrano (2020), “Nuevas tecnologías y servicios digitales disruptivos: oportunidades y desafíos”, *Las TIC como herramienta estratégica para potenciar la eficiencia de las Administraciones Tributarias*, CIAT.

177 Según información de la Agencia Tributaria desde la llegada de la Inteligencia Artificial a este tipo de consultas, se ha reducido en un 80% el número de correos electrónicos recibidos –de 900 mensajes, a 165 cada semana-. Al mismo tiempo, las consultas al asistente virtual han llegado a multiplicarse por diez –de 200 consultas la primera semana de uso, a un pico de 2.000 en el mes de noviembre.

Pero yendo más lejos y, en tercer lugar, aunque siguiendo en el contexto de la prevención, creemos que la IA debe emplearse para dar un servicio más personalizado al contribuyente. Este servicio personalizado debería generalizarse en el futuro, extendiéndose a todos los impuestos. En España, al igual que en otros muchos países esto ya sucede con el Impuesto sobre la renta personal que, aunque es un impuesto que se autoliquida por los contribuyentes, sin embargo, gracias al sistema de renta web, la implicación de estos últimos es cada vez menor, limitándose en un elevado número de supuestos su labor en confirmar a aceptar la declaración realizada por la administración tributaria. Seguir avanzando en esta dirección, ampliando este modelo al resto de impuestos, supondría un cambio esencial en las relaciones entre Administración y contribuyentes. Y en nuestra opinión la IA tiene mucho que aportar para conseguirlo.

Por otra parte, en la lucha contra el fraude, el *Big Data* y la IA se usan en muchos países (v.gr., España, Estados Unidos o Canadá) con la finalidad de valorar riesgos fiscales, lo que permite segmentar a los contribuyentes en función de la probabilidad de incumplimiento, iniciándose los controles en los supuestos de mayor probabilidad de fraude y, en consecuencia, en los casos más graves. Un ejemplo interesante lo encontramos en Estados Unidos que acude al machine learning a través de un modelo de redes bayesianas que permite identificar el riesgo leve, medio o elevado de las grandes empresas, e incluso ya se está planteando su implementación para valorar a otro tipo de contribuyentes. Asimismo, Canadá cuenta con un Sistema de Evaluación de riesgo integrado.

Como señala Centre for Public Impact (2019, p.2) desde hace veinticinco años se utilizan métodos de análisis de datos para elegir los contribuyentes que se van a comprobar. Con carácter más general se aplican métodos predictivos que buscan anticipar la probabilidad de fraude, lo que permite tomar medidas en dichos sectores. Los métodos prescriptivos permiten además valorar el impacto de las medidas de las administraciones en los contribuyentes, lo que, sin duda, es un avance sustancial en el control del incumplimiento tributario. Los enfoques más modernos combinan ambos métodos, tratando de predecir qué contribuyentes de alto riesgo tienen más probabilidad de reaccionar positivamente a las actuaciones de la Administración. Esto es muy interesante porque con este doble enfoque las administraciones fiscales pueden conseguir no solo enfocar mejor su ámbito de actuación sino adicionalmente conseguir un mayor impacto. Este doble enfoque existe en las administraciones fiscales más avanzadas como Australia, Canadá, Reino Unido o Noruega.

### **¿Qué otros ámbitos permiten utilizar del big data y la IA?**

Como decíamos, la finalidad es que en el futuro la IA pueda llegar a todos los ámbitos y procedimientos tributarios, a todas las funciones y competencias de las administraciones fiscales. Pensemos en todo el recorrido que plantea la automatización de funciones administrativas, que ya se emplea por muchas administraciones fiscales. A través de ella, se están llevando a cabo algunas comprobaciones sencillas de manera más efectiva y eficaz que la llamada “verificación desde el escritorio” (desk based verification review). De esta forma se reemplaza la actividad antes llevada a cabo de forma manual, lo que implica una reducción sustancial de costes por comprobación, además de que la comprobación se realiza prácticamente en tiempo real (OCDE 2019, p. 57).

En cuanto a los procedimientos, en el ámbito de la gestión tributaria también hay un campo importante para incluir IA y mejorar la eficiencia del procedimiento. En este terreno, cabe citar ya el caso español y en particular el nuevo valor de referencia para bienes inmuebles de la Dirección General del Catastro elaborado con redes neuronales. En el procedimiento de recaudación es posible imaginarse que la IA se use para la adopción de medidas cautelares, o para la derivación de procedimientos de responsabilidad



tributaria. En el procedimiento de inspección, como ya se ha señalado, ya se está empleando para definir riesgos fiscales y crear perfiles de riesgo para seleccionar a los contribuyentes que van a ser objeto de una comprobación. Pero también un procedimiento de revisión tributaria podría resolverse a través de estas técnicas.

En última instancia, la resolución completa de un procedimiento de forma automatizada, incluso sin intervención de funcionarios, se plantea como un ámbito posible, aunque aún estamos lejos de esa realidad.

### **Potenciar la confianza: la Inteligencia Artificial al servicio de los contribuyentes**

Ya hemos insistido en la idea de que es indispensable que las administraciones tributarias potencien el uso de la tecnología al máximo y, por supuesto, de la IA. Sin duda, ésta debe emplearse en la lucha contra el fraude, lo que, en definitiva, redundará en beneficio de la sociedad en su conjunto. Pero, además, la tecnología debe estar al servicio de la prevención, al servicio de la asistencia al contribuyente, para evitar que el incumplimiento se produzca, y en particular para favorecer un cumplimiento menos gravoso y más sencillo por parte de los ciudadanos. Esta doble función de la IA, tanto en la parte de servicio al contribuyente como en la de control del fraude fiscal, está muy presente en los informes de la OCDE en este terreno, tal y como se desprende de la lectura de *Technologies for better tax administration* (2016a) y *Advanced Analytics for Better Tax Administration: Putting Data to Work* (2016b).

En los retos que la administración tributaria tiene en la incorporación de la IA a la aplicación de los tributos, se encuentra potenciar lo que a nivel más general la Comisión Europea (2019) denomina un enfoque antropocéntrico, enfoque al que se refiere en la Comunicación *Generar confianza en la inteligencia artificial centrada en el ser humano*, y que es perfectamente trasladable al ámbito de las administraciones fiscales.

Así, en nuestro ámbito, creemos que es imprescindible que las administraciones refuercen el empleo de la IA al servicio de los contribuyentes, facilitándoles el cumplimiento y prestándoles mejores servicios. Muchas administraciones tributarias son cada vez más conscientes de la importancia que tiene la prevención del fraude, y han intensificado este ámbito de actuación. A modo de ejemplo, cabe citar el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023, en el que se recoge como eje esencial de sus actuaciones potenciar todas aquellas medidas preventivas en materia de asistencia al contribuyente, a través de un nuevo modelo de asistencia integral, y control a priori, con el objetivo de mejorar el cumplimiento tributario voluntario. Consecuentemente, las actuaciones de control se focalizan en el fraude tributario y aduanero más complejo.

Como es sabido, en las últimas décadas, uno de los terrenos claramente de mejora en la aplicación del sistema tributario ha sido el de reducir los costes de cumplimiento indirecto de personas y empresas en el ámbito fiscal. La transparencia que, sobre todo en el contexto internacional y en particular a raíz de BEPS se ha potenciado de forma considerable, ha generado numerosas obligaciones de información por parte de las empresas, de modo que en la actualidad sus costes indirectos son elevados. La IA puede ser de gran utilidad para reducir estos costes, aliviando a los contribuyentes del esfuerzo en el cumplimiento tributario a través de una mayor asistencia, servicios personalizados, y una reducción de sus obligaciones formales, que deberán limitarse al máximo. Lo cierto es que en la medida en la que las administraciones fiscales tengan más información, así como mejores herramientas para tratarla, la necesidad de intervención de

los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios debería reducirse de forma sustancial.

En este sentido, también somos partidarios de que las administraciones sean cada vez más transparentes con los contribuyentes sobre los datos que poseen sobre ellos. Es cierto que se trata de un camino ya iniciado por muchas administraciones en los últimos años. Así, entre otras, lo está haciendo la Agencia Tributaria española que, en un ejercicio de transparencia, sigue incrementando la información a disposición de los contribuyentes para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En este camino este año se ponen por primera vez a disposición de las empresas los datos fiscales que la Administración española posee para la elaboración del Impuesto sobre Sociedades, lo que sin duda es un avance sustancial en la transparencia y vocación de servicio de la Administración.

### 26.3. La sentencia del Tribunal de La Haya de 5 de febrero de 2020 y sus implicaciones

La sentencia del Tribunal de Primera Instancia de la Haya de 5 de febrero de 2020, ya citada, es de enorme relevancia, hasta al punto de haber sido considerada una sentencia histórica en este contexto.

En la misma el Tribunal considera que la regulación de SyRI (*System Risk Indication*) es contraria al Convenio europeo de Derechos Humanos. SyRI es un instrumento que el gobierno holandés usaba para prevenir y luchar contra el fraude, en diversos ámbitos: seguridad social y subsidios sociales, seguridad social e impuestos, y normativa laboral. SyRI constituye una infraestructura técnica en la que los datos se pueden enlazar y analizar de forma anónima en un entorno seguro, con la finalidad de generar informes de riesgo. Este tipo de informes permite considerar que una persona tiene un especial riesgo que justifica su investigación a los fines de determinar un posible fraude, un uso ilegal o un incumplimiento de sus obligaciones.

De la lectura de la sentencia se desprenden varias ideas muy interesantes.

La primera idea que nos parece relevante tener en cuenta es que, a diferencia de lo que sucede en la mayoría de los países, en los Países Bajos existe una normativa que regula el uso de esta tecnología para elaborar informes de riesgo. En este sentido, nos hallamos ante una regulación específica, y en particular, con una serie de previsiones normativas destinadas a garantizar un uso adecuado de la misma. Así, como defiende el gobierno holandés, los organismos que participan en el proyecto suministrando datos evalúan individualmente si existe la necesidad de suministrar dichos datos. Con este fin, deben demostrar que dentro de sus respectivas organizaciones se ha obtenido la aprobación para participar en el proyecto SyRI. También debe probarse que se ha evaluado de antemano qué datos son necesarios para los análisis de riesgos en relación con el propósito específico del proyecto SyRI. Los participantes también deben haber comprobado por separado que el daño potencial a los intereses de las personas cuyos datos se utilizan no es desproporcionado sino proporcional al propósito de la aplicación de SyRI. Solo se pueden emitir datos que sean necesarios para la realización de análisis de riesgos, cuando una manera menos invasiva no se pueda aplicar razonablemente para cumplir el fin de la aplicación de SyRI (apartado 4.25). Por otra parte, existe un modelo de carta de información que las autoridades municipales pueden utilizar para informar previamente a los residentes de un vecindario. Según este modelo, se informa a los residentes que organismos cooperan en la investigación y se garantiza que solo estos organismos tienen acceso a

los datos de los residentes. El modelo contiene una notificación de que el equipo compara información ya conocida por los distintos organismos. También se indica cómo se lleva a cabo la verificación con la ayuda de SyRI y cómo se realiza un seguimiento del informe de riesgos (apartado 4.26). Además, existían cautelas para garantizar la seguridad de la información, entre las que se encuentra su destrucción una vez pasados cuatro semanas después del análisis (apartado 4.31).

Pese a ello, el Tribunal considera estas garantías insuficientes.

La segunda idea a destacar es que para el Tribunal las nuevas tecnologías ofrecen mayores posibilidades en la lucha contra el fraude, lo que constituye un objetivo legítimo, pero, y aquí está la novedad, esas mayores posibilidades exigen una *especial responsabilidad* en el uso de las mismas. Ello podría implicar la necesidad de reforzar los derechos y garantías de los contribuyentes ante las actuaciones administrativas, más allá de las que existen en el ejercicio tradicional de dichas funciones. Esta idea, que fundamenta toda la sentencia, es cuanto menos discutible, al menos si queremos permitir que la tecnología tenga posibilidades de desarrollo en la lucha contra el fraude. En Estados muy garantistas, entre los que sin duda se encuentran los Países Bajos, exigir una mayor responsabilidad para las administraciones puede socavar el propio uso de la tecnología. Otra cosa será la necesidad de proteger adecuadamente a los contribuyentes, adaptando la normativa –cuando exista– al nivel adecuado de protección jurídica.

La tercera idea que queremos subrayar es la alegación por parte del Tribunal de una serie de principios inherentes al procesamiento de los datos personales que protege el Reglamento europeo de Protección de Dato (Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016). Se trata de los principios de transparencia, de minimización de datos, exactitud, integridad y confidencialidad, a los que nos referiremos al hilo del desarrollo de los principios básicos que deben regir el uso de la IA en el ámbito tributario.

## 26.4. Principios que deben regir el uso de la inteligencia artificial por las administraciones tributarias

En la actualidad, la mayor parte de los países que usan inteligencia artificial en el contexto tributario no tienen una regulación específica de esta materia. Sin embargo, los problemas que ya se conocen sobre el uso de esta tecnología nos llevan a defender la necesidad de buscar los principios básicos que deben inspirar la regulación cuando ésta se produzca. Con ello buscamos potenciar esta tecnología en el futuro, al mismo tiempo que se respetan y garantizan los derechos de los contribuyentes.

### Principio de prudencia

Es cierto que la IA no constituye una tecnología tan novedosa como pudiera parecer, si atendemos a la relevancia que ha adquirido en los dos o tres últimos años, ya que se trata de una tecnología desarrollada hace más de cuarenta años. El interés reciente se debe a que las posibilidades que ésta ofrece se han intensificado ahora, debido al sustancial incremento en la disponibilidad de datos y al aumento de la capacidad de computación.

Esta nueva realidad, sobre todo en lo que a la disponibilidad de datos se refiere, nos enfrenta a una situación desconocida hasta el momento y como tal exige cautela y prudencia en la adopción de la tecnología.

Este principio de prudencia tiene implicaciones en diversos ámbitos.

Por un lado, debe evitarse la complejidad de los algoritmos, comenzando por el uso de IA de baja intensidad o IA basada en reglas, primeras etapas de desarrollo de la IA. También debe limitarse el ámbito de los proyectos en los que se utiliza, con la finalidad de que se vaya avanzando conforme a los resultados sean seguros.

Por otro lado, nos parece imprescindible la adopción de programas piloto, que permiten probar los resultados de forma concreta y provisional, introduciéndose cautela antes de una aplicación generalizada de estas herramientas. En este sentido, por ejemplo, la administración tributaria de Canadá se muestra partidaria no solo de este tipo de programas piloto, sino también de medir y evaluar los resultados que se alcanzan<sup>178</sup>. La evaluación es una exigencia en el desarrollo de las políticas públicas, y la tecnología constituye un ámbito de evaluación imprescindible en el futuro. En este contexto, también hay que tener en cuenta que el empleo de estas técnicas implica un coste económico relevante para los países<sup>179</sup>, por lo que es importante alcanzar los resultados esperados de acuerdo con los medios que se emplean. Esta decisión fundamentada exige medir y evaluar los resultados que se pueden alcanzar a través de IA.

Además, el principio de prudencia también debe estar presente a la hora de valorar la validez de las conclusiones que derivan de programas desarrollados con inteligencia artificial. Dichas conclusiones no deben sustituir, al menos en las etapas de inicio, la labor que realizan las personas, en nuestro caso la de los funcionarios de la administración tributaria, sino que deben en los primeros momentos complementarlas. No sería prudente delegar en los algoritmos de IA la toma de decisiones. La IA debe servir como un medio más a los funcionarios para la toma de decisiones en su labor de aplicación del sistema tributario, pero no sustituirles. En definitiva, la IA debe servir de información adicional y como soporte para la toma de decisiones por los funcionarios de la Administración. Se debe garantizar la supervisión y el control humanos sobre los procesos de trabajo de los sistemas de IA<sup>180</sup>.

Por otra parte, como ha señalado Boix Palop (2020, p. 227) no puede obviarse el tratamiento que se otorgue al encuadre jurídico de las decisiones algorítmicas adoptadas por los poderes públicos, que habrá de estar permeado, en su opinión, por una precaución si cabe más cuidadosa y, también, extrema. Así, para este autor los algoritmos, aún con distinciones, son materialmente reglamentos, de donde se deriva la necesidad de aplicar las garantías jurídicas que nuestro derecho ha previsto para este tipo de normas. Esta cautela justifica en su opinión, posibles pérdidas en eficiencia a corto plazo por estas razones (pp. 234 y ss).

En definitiva, como se ha dicho con acierto (González De Frutos, 2020, p.159), a la hora de utilizar la tecnología IA las autoridades tributarias deberán ser extremadamente prudentes, porque el daño reputacional de no hacerlo puede superar las ganancias de que cualquier proyecto obtenga en el corto plazo.

178 Presentación al Centro Interamericano de la Administraciones Tributarias. Asamblea CIAT Marruecos octubre 2019. Presentación Canadá “El análisis de nuevas bases de datos y big data. Nuevas formas de intercambio de información”.

179 Se afirma que, si bien estos costes han de valorarse, no deben llevar a dudar sobre su adopción, ya que no es una elección la adopción de estas nuevas tecnologías. Cfr. OCDE (2016b).

180 Grupo Independiente de Expertos de Alto Nivel sobre Inteligencia Artificial (creado por la Comisión Europea) en junio de 2018), (2019), *Directrices Éticas para una IA fiable*, p. 15.

## Principio de no discriminación

El principio de no discriminación en este contexto tiene implicaciones en distintos ámbitos. Como es sabido, una de las perspectivas de la IA que más preocupa en estos momentos es su dimensión ética, con la finalidad de evitar la existencia de todo tipo de discriminación.

Por una parte, esta discriminación podría existir en la configuración del propio algoritmo. Los algoritmos se nutren de hipótesis elaboradas por los científicos, lo que implica el riesgo de que los errores humanos o sus sesgos puedan trasladarse al propio algoritmo, lo que obviamente condicionaría la validez de las nuevas hipótesis y sus resultados, al ser discriminatorias. Como se explica por la Comisión Europea, si no tenemos en cuenta esta dimensión “la inteligencia artificial puede conducir a resultados indeseables, como crear una cámara de eco donde las personas solo reciben información que corresponde a sus opiniones, o reforzar la discriminación, como en el caso de un algoritmo que se volvió racista en un plazo de 24 horas debido a la exposición a material racista” (Comisión europea (2018)). En el terreno de las administraciones tributarias también se conocen ya casos de discriminación algorítmica. Así, en la Administración fiscal americana (IRS) se emplearon criterios inapropiados en la selección de contribuyentes (como sus posiciones políticas) que iban a ser sometidos a un procedimiento de comprobación<sup>181</sup>.

Por otra parte, como advierte el *Libro Blanco de la Comisión Europea* (2020, p.23), la discriminación debe evitarse también en el conjunto de datos que se van a utilizar. Se recomienda el establecimiento de requisitos destinados a adoptar medidas razonables para velar por que dicho uso posterior de los sistemas de IA no genere resultados que conlleven una discriminación ilícita. Estos requisitos pueden suponer, en particular, la obligación de utilizar conjuntos de datos que sean suficientemente representativos, especialmente para garantizar que todas las dimensiones de género, etnicidad y otras posibles razones de discriminación ilícita queden correctamente reflejadas en estos conjuntos de datos.

La sentencia del tribunal holandés que hemos analizado también se refiere a la discriminación existente a través del mecanismo utilizado para prevenir y luchar contra el fraude. Los demandantes alegaron que existe una utilización sesgada del instrumento SyRI, al utilizarse solo en barrios donde viven personas de rentas bajas o minorías sociales. Esto determina una estigmatización de estos colectivos, lo que limita cada vez más sus posibilidades.

El tribunal entiende que la utilización de este instrumento en barrios “problemáticos” en sí misma no implica un uso desproporcionado, pero dada la gran cantidad de datos que se utilizan y su empleo para la creación de perfiles de riesgo existe de hecho el riesgo de que SyRI cree sesgos de forma inadvertida.

A pesar de ello y desde mi perspectiva personal, este argumento del Tribunal es difícilmente asumible, puesto que la Administración holandesa utiliza este instrumento para detectar fraudes en las personas destinatarias de subvenciones y ayudas sociales, lo que condiciona obviamente su ámbito de aplicación, necesariamente vinculado a sectores de población vulnerables. Algo similar sucede cuando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea analiza la posible discriminación de la normativa antiabuso de los Estados miembros cuando se proyecta sobre situaciones internacionales y no domésticas, pero que sin embargo está justificada porque es en aquél contexto dónde existe verdaderamente posibilidad de abuso. O cuando se prevén por parte de las administraciones planes de control tributario para determinados segmentos o ámbitos, por ejemplo, dirigidos a personas con mayor riqueza.

181 Véase, A. Schieck (2017).

Una cuestión distinta es los efectos que más allá de una situación concreta y particular pueda tener hacia el futuro una decisión basada en IA. En efecto, estamos ante una forma especial de discriminación algorítmica derivada de la memoria infinita de la tecnología que puede llevar a un riesgo permanente de aquel contribuyente que ha sido calificado como defraudador en una ocasión (González De Frutos (2020), pp. 256 y 257). En este contexto, puede traerse a colación el derecho al olvido, como límite que de algún modo debe estar presente cuando se analiza esta cuestión, que debería permitir, al menos, una atenuación de los hechos pasados en la búsqueda de nuevos contribuyentes incumplidores.

### **Principio de proporcionalidad**

El uso de la inteligencia artificial por las administraciones tributarias también requiere sin duda de un enfoque desde el principio de proporcionalidad.

En este sentido, creemos que es muy relevante tomar en consideración cuál es el grado de injerencia que se produce en los derechos y garantías de los contribuyentes con las decisiones que derivan de programas que utilizan inteligencia artificial. A modo de ejemplo, es muy diferente el impacto que puede tener el envío de una carta a un contribuyente avisándole de que la administración tributaria tiene una determinada información sobre su situación tributaria, en la que se ha empleado IA, con la que se trata de incentivar su cumplimiento (aún) voluntario, respecto del que puede tener el inicio de un procedimiento de verificación de datos o de un procedimiento de comprobación limitada o de una inspección que se realiza con base a una decisión derivada de un programa de IA.

Así, y de acuerdo con este principio, cabría entender que hay una proporcionalidad adecuada en la acción administrativa respecto de la finalidad que persigue en el caso del envío de una carta a un contribuyente con un aviso, ya que la injerencia que se produce en la esfera del contribuyente es leve. Mayor sería esta injerencia si estamos ante la iniciación del inicio de actuaciones inspectoras, lo que debe exigir cautelas adicionales.

De acuerdo con este razonamiento, este principio nos debería llevar a la máxima cautela cuando se pueden ver afectados derechos fundamentales. Una decisión adoptada derivada del tratamiento de datos a través de inteligencia artificial por sí misma no debe ser suficiente motivación para una actuación de la Administración si puede implicar la vulneración de un derecho fundamental. En este contexto, cabe citar el Auto del Tribunal Supremo 9821/2019, de 3 de octubre de 2019, que ha admitido el recurso de casación contra la sentencia del TSJ de Andalucía que desestimó un recurso de apelación en relación con la petición realizada por la Agencia Tributaria para la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido, por considerar a un contribuyente con un perfil de alto riesgo, de acuerdo con los bajos resultados declarados de su actividad económica en relación con la rentabilidad del sector a nivel nacional. En definitiva, el Tribunal Supremo entiende que debe precisarse el grado de concreción de la información de las solicitudes de entrada en un domicilio por la administración tributaria y si los requisitos para la entrada son proporcionados cuando se basan como único dato en ese tipo de información. En este supuesto debe determinarse si se ha vulnerado el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio recogida en el artículo 18.2 de la Constitución española.

Con ello, queremos poner de relieve cómo el uso de técnicas estadísticas presuntivas, y por tanto también de herramientas de IA, si bien puede servir para determinadas actuaciones de la administración, deben valorarse a la luz de la injerencia que pueden provocar en los contribuyentes, y por supuesto con el máximo respeto a los derechos fundamentales.

## Principio de transparencia

La transparencia se ha convertido en uno de los principios más relevantes y demandados en el empleo de la IA. En la sentencia del tribunal holandés se reconoce como el principio esencial de la protección de datos.

Se trata de un principio esencial que busca proteger a los contribuyentes, evitando una vulneración de su derecho de defensa. Esta transparencia nos parece esencial, aunque creemos que debe también ponderarse para evitar posibles abusos por parte de los contribuyentes que impidan un eficiente uso de la IA.

El problema que se plantea es que los algoritmos de IA están rodeados de una cierta opacidad. Este problema se intensifica particularmente en las más avanzadas modalidades de inteligencia artificial. Así, en la modalidad deep learning o redes de aprendizaje profundo en las que el algoritmo emula redes neuronales complejas, extrayendo patrones de las masas de datos, de manera que los resultados no se relacionan de modo lineal sino complejo, no es posible –ni para los propios ingenieros que han configurado el algoritmo- determinar la lógica en el proceso de toma de decisiones del mismo. Esto es lo que se conoce como caja negra o black box, uno de los mayores retos de futuro.

En cualquier caso, como advierte el Parlamento Europeo (2019), hay que distinguir esta falta de transparencia –que podría catalogarse como un efecto secundario indeseado-, con las formas deliberadas de falta de transparencia, más ligadas a intereses comerciales y prácticas empresariales.

¿En qué consiste la transparencia que debe observarse en el ámbito de la IA?

Volviendo de nuevo a la sentencia holandesa, la normativa SyRI no respeta este principio al no dar suficiente información sobre cómo funciona el modelo. El tribunal considera que la legislación SyRI de ninguna manera proporciona información sobre los datos fácticos que pueden demostrar la presencia de una circunstancia determinada, en otras palabras, no demuestra que los datos objetivos pueden llevar a la conclusión de que existe un mayor riesgo. Además, la legislación no da información sobre el funcionamiento del modelo de riesgo, como el tipo de algoritmo utilizado, ni sobre cómo se aplica la metodología de análisis de riesgo. Asimismo, no se puede verificar cómo se genera el árbol de decisión utilizado. Ello tiene implicaciones en el derecho de defensa, que no puede verse limitado.

Hasta el momento no existe respuesta de nuestro Derecho y no se trata de una cuestión de fácil regulación. Por un lado, en el ámbito tributario, en algunos casos la transparencia temprana puede no ser compatible con el ejercicio de las potestades administrativas por la administración tributaria. Pensemos en el inicio de un procedimiento de comprobación tributaria en el que el efecto sorpresa es esencial para alcanzar los resultados esperados, evitando maniobras elusivas. Desde luego no es una transparencia que hoy en día exista respecto de las decisiones de inicio de un procedimiento de comprobación con las herramientas tradicionales, pues los Planes de inspección de la Agencia tributaria no hacen público quiénes van a ser objeto de comprobación ni por qué. Por un lado, existe el deber de los contribuyentes de soportar las comprobaciones tributarias, pero por otro hay un derecho a ser tratado igualitariamente y sin discriminación respecto de los demás.

Pero frente a ello, la necesidad de garantizar los derechos de los contribuyentes ante los riesgos que se derivan de esta opacidad debería llevarnos a la adopción de medidas de transparencia que permitan a los contribuyentes conocer cómo se ha tomado esa decisión a través de IA, dándoles la posibilidad de

defenderse si la decisión ha sido arbitraria. Se trata de potenciar la explicabilidad de los algoritmos. Dicho en palabras de la Comisión europea (2019) se debe poder reconstruir cómo y por qué se comporta de una determinada manera, de modo que quienes interactúan con estos sistemas deben de saber que se trata de inteligencia artificial, así como qué personas son las responsables. Esta explicabilidad, como ya hemos señalado, es posible en los sistemas de IA basados en reglas, pero deviene muy difícil en las modalidades conocidas como Deep learning, problema de momento insalvable.

Como medidas concretas para fomentar la explicabilidad está, en primer lugar, la auditoría externa de los sistemas de IA, que permita velar por su buen funcionamiento, comprobándose los principios en los que se basa y controlándose la inexistencia de discriminaciones o sesgos. En segundo lugar, también es posible optar por una certificación a posteriori como condición para la validez de las decisiones adoptadas<sup>182</sup>. Este es el camino que parece que están avanzando algunos países, como Italia.

Existen otras propuestas interesantes en este campo. Cortés (2020, p.59) propone crear un registro de algoritmos y sistemas de IA que utilicen las administraciones tributarias, que certifique aquellos sistemas que cumplen las exigencias que se establezcan, pudiendo suspender la utilización de aquellos que no cumplen con las mismas. Este registro podría encardinarse en España, en la recientemente creada Secretaría de Estado de Digitalización e Inteligencia Artificial.

En Derecho comparado, cabe citar el caso de Francia, país referencia en este ámbito. El modelo francés – recogido en la Ley para la República Digital<sup>183</sup> – prevé el derecho de los administrados a tener conocimiento de la utilización de algoritmos para la toma de decisiones individuales, para evitar la posibilidad de desconocimiento por parte de los ciudadanos de decisiones administrativas basadas en IA. Asimismo, en Francia, los ciudadanos tienen derecho a tener información sobre el funcionamiento del algoritmo (cómo ha contribuido y en qué grado a la toma de decisión, los datos objeto de tratamiento y los parámetros de tratamiento).

Particularmente interesante nos parece el planteamiento de Boix Palop (2019, pp. 254 y ss) quien defiende que los algoritmos son auténticas normas reglamentarias. Ello debe llevar -entre otras garantías propias de las normas reglamentarias- a la necesidad de un acceso público total y en todo momento al código fuente. Aunque es una propuesta interesante y muy garantista, plantea algunos problemas, entre los que cabe citar la protección del secreto empresarial, o la operatividad de la IA en un contexto sumamente rígido. Pero, sobre todo, en el ámbito tributario, estas garantías podrían afectar al propio ejercicio de la actividad comprobadora de la administración tributaria, a través maniobras elusivas por parte de los contribuyentes al conocer con carácter previo la estrategia prevista.

Por último, la transparencia también tiene otra perspectiva interesante en lo que se refiere a los datos, como ya hemos señalado a la hora de desarrollar el papel de la IA al servicio del contribuyente. Nos referimos a la transparencia de la Administración respecto de los contribuyentes sobre la información que se posee sobre ellos. Muchas administraciones actúan ya de este modo, comunicando a los contribuyentes gran parte de la información que está en su poder. Creemos que debe seguir avanzándose en esta línea hacia una transparencia total de la administración frente a todos los contribuyentes. De esta manera, se impulsa también el cumplimiento voluntario. A esta transparencia temprana, se puede añadir la transparencia en

182 Bilbao Estrada (2019, pp. 149 y ss) propone la intervención del Consejo para la Defensa del Contribuyente en la previa definición de los algoritmos en relación con el conjunto de datos obtenidos.

183 Ley núm. 2016-1321, de 7 de octubre de 2016.



relación con el resto de información que la administración posee en relación con los contribuyentes. Así, en la sentencia holandesa citada se afirma que en el caso en el que tras un procesamiento de los datos de un contribuyente el resultado no es un informe de riesgo, y en que, además, los datos deben destruirse a más tardar cuatro semanas después del análisis, sigue existiendo el requisito de transparencia con respecto a ese procesamiento. El derecho al respeto de la vida privada también significa que un sujeto de datos debe poder rastrear razonablemente sus datos personales.

### Gobernanza de la información

Otra cuestión relevante es la gobernanza de la información. Las administraciones tributarias, como titulares de los datos de los contribuyentes, deben garantizar una correcta recopilación y uso de los mismos, rodeándose de medidas que fomenten la buena gobernanza de la información. Por una parte, deben velar por la seguridad de los datos (pensemos en el acceso a la misma por parte de los funcionarios), así como respetar la privacidad y confidencialidad. Los datos que nutren las herramientas de inteligencia artificial incluyen toda clase de información, también datos de naturaleza personal que consecuentemente han de respetar la normativa europea contenida en el Reglamento (UE) 2016/679 General de Protección de Datos.

Además, las administraciones deberán también responsabilizarse de la calidad de los datos, ya que no toda la información que reciben tiene el mismo valor y fiabilidad. Del mismo modo, deberá fomentarse una buena integración de toda la información, mejorando las bases de datos que las administraciones poseen.

## 26.5. Conclusiones

De acuerdo con la Comisión Europea, hemos de garantizar que las nuevas tecnologías estén al servicio de todos, de manera que mejoren las vidas de los ciudadanos al mismo tiempo que respetan sus derechos.

La IA es una tecnología estratégica llamada a desempeñar un papel clave en los próximos años. Las administraciones tributarias deben aprovechar al máximo esta oportunidad en su misión esencial de velar por el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas por parte de todos los ciudadanos. La situación en la que se éstas se encuentran es privilegiada, ya que, como sabemos, el éxito de esta tecnología se basa en los datos (en particular, en su calidad y su volumen), y éstas son cada vez más poseedoras de información de los contribuyentes.

Sin embargo, los riesgos que la IA plantea exigen un cuidadoso uso de la misma, y una reflexión sobre los principios que deben inspirar su regulación y aplicación. Los principios de prudencia, no discriminación, transparencia, proporcionalidad, junto a la gobernanza de los datos, han de ser asumidos para un empleo adecuado de la IA y deberán plasmarse en la elaboración de la normativa cuando esta se produzca. Junto a ello, deberá potenciarse la utilización de la tecnología al servicio del contribuyente, esto es, aplicada a la asistencia e información y a prestar un mejor servicio que simplifique el cumplimiento tributario y minimice las obligaciones formales de estos. Todo ello coadyuvará a ganar en credibilidad y confianza, fomentando una cultura a favor del empleo de esta tecnología que se muestra esencial para potenciarla en los próximos años.

Las administraciones tributarias que sean capaces de desarrollar la IA en toda su potencialidad, respetando los principios que hemos desarrollado en estas páginas, tendrán una ventaja competitiva respecto de las demás. Al mismo tiempo, serán capaces de prestar mejores servicios a sus ciudadanos, a la vez que lucharán mejor contra el fraude fiscal.

## Referencias

AEAT, *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023*, 20 de enero 2020.

Bilbao Estrada, I. (2019). Disrupción tecnológica para la administración tributaria en la era digital. En Antón, A. y Bilbao Estrada, I (Eds.), *Retos y oportunidades de la Administración tributaria en la era digital*. Thomson Reuters-Aranzadi.

Boix Palop, A. (2020). Los algoritmos son reglamentos: la necesidad de extender las garantías propias de las normas reglamentarias a los programas empleados por la administración para la adopción de decisiones. *Revista de Derecho público: teoría y método*, (1).

Centre for Public Impact (2019). *Artificial Intelligence in taxation. A case study on the use of AI in government*.

Comisión Europea (2018). *Plan coordinado sobre la inteligencia artificial*, Bruselas, 7.12.2018 COM (2018) 795 final.

Comisión Europea (2019). Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, *Generar con Generar confianza en la inteligencia artificial centrada en el ser humano*, Bruselas, 8.4.2019, COM (2019) 169 final.

Comisión Europea (2020). *Libro Blanco sobre la inteligencia artificial - un enfoque europeo orientado a la excelencia y la confianza*, Bruselas, 19.2.2020 COM (2020) 65 final

Cortés, O. (2020). Algoritmos y algunos retos jurídico-institucionales para su aplicación en la Administración Pública. *Revista Vasca de Gestión de Personas y Organizaciones Públicas*, (18).

García-Herrera Blanco, C. (2020). El uso del big data y la inteligencia artificial por las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. Particular referencia a los principios que han de regirla y a los derechos de los contribuyentes. En Serrano Antón, F. (Ed.), *Fiscalidad e Inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*. Thomson Reuters Aranzadi.

González De Frutos, U. (2020). Inteligencia artificial y Administración Tributaria. En Serrano Antón, F. (Ed.), *Fiscalidad e Inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*. Thomson Reuters Aranzadi.

Grupo Independiente de Expertos de Alto Nivel sobre Inteligencia Artificial (creado por la Comisión Europea) en junio de 2018), (2019), *Directrices Éticas para una IA fiable*.

OCDE (2016a), *Technologies for better tax administration*.

OCDE (2016b). *Advanced Analytics for Better Tax Administration: Putting Data to Work*

OECD (2019). *Tax Administrations 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris.

Parlamento Europeo (2019). *Why artificial intelligence matters*.

Schieck, A. (2017). Big data: a framework for taxpayer and IRS protection, *Tax Notes*.

Seco, A. y Zambrano, R. (2020). Nuevas tecnologías y servicios digitales disruptivos: oportunidades y desafíos. En CIAT (Ed.), *Las TIC como herramienta estratégica para potenciar la eficiencia de las administraciones tributarias* (pp.526-560). CIAT.



## **QUINTA PARTE**

# **La administración tributaria frente a la corrupción externa**



# Capítulo 27

## LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FRENTE A LA CORRUPCIÓN EXTERNA

*Juan F. Redondo Sánchez*

Más allá de la reacción de la AT frente a la corrupción interna o del impacto de la corrupción en el modelo de cumplimiento tributario voluntario debemos adentrarnos en otras dimensiones que plantea este fenómeno: ¿Cómo se aborda la corrupción desde el sector privado?, ¿Existen mecanismos e instrumentos para afrontarla?, ¿Qué efectos fiscales tiene el pago de sobornos?, ¿Cómo se identifican los casos de corrupción en los procesos de fiscalización o auditoría?, ¿Es necesaria la cooperación internacional en la lucha contra la corrupción? o ¿Qué papel tiene la AT en la lucha contra la corrupción externa a la propia AT?

A responder estas preguntas dedicaremos los siguientes apartados de este capítulo.

### 27.1. Planes anticorrupción para empresas

Es importante revisar las medidas anticorrupción que puede adoptar el sector privado y las empresas en un marco de la autorregulación. Como vimos en el Capítulo 1, la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción<sup>184</sup> aborda las principales manifestaciones de la corrupción -como el cohecho y la malversación- y también los actos realizados en respaldo de la corrupción, como la obstrucción de la justicia, el tráfico de influencias y el encubrimiento o el blanqueo del producto de la corrupción.

Además, la Convención no solo abarca la corrupción en las relaciones entre el sector público y el privado (la relación comercial con funcionarios públicos, incluyendo las empresas paraestatales), sino también las relaciones dentro del sector privado (relaciones únicamente entre empresas).

En este contexto, existen diversas iniciativas de distintos organismos tendentes a facilitar la implementación de programas anticorrupción:

- Código de conducta anticorrupción para empresas (Foro de cooperación económica Asia-Pacífico (APEC, por su sigla en inglés))
- Principios empresariales para contrarrestar el soborno (TI: Transparencia Internacional)
- Guía de buenas prácticas sobre controles internos, ética y cumplimiento de la OCDE.
- Lineamientos para el cumplimiento de la integridad (Banco Mundial)

184 Ver más detalle en la Guía Técnica de la CNUCC, la Guía legislativa y la Guía de Recursos en los siguientes documentos: [https://www.unodc.org/documents/mexicoandcentralamerica/publications/Corrupcion/Guia\\_tecnica\\_corrupcion.pdf](https://www.unodc.org/documents/mexicoandcentralamerica/publications/Corrupcion/Guia_tecnica_corrupcion.pdf)  
[https://www.unodc.org/documents/mexicoandcentralamerica/publications/Corrupcion/Guia\\_legislativa.pdf](https://www.unodc.org/documents/mexicoandcentralamerica/publications/Corrupcion/Guia_legislativa.pdf)  
[https://www.unodc.org/documents/corruption/Publications/2014/14-04939\\_eBook\\_S.pdf](https://www.unodc.org/documents/corruption/Publications/2014/14-04939_eBook_S.pdf)

- Principios para contrarrestar el soborno (PACI: Iniciativa Alianza contra la Corrupción del Foro Económico Mundial)
- Reglas para combatir la corrupción (CCI: Cámara de Comercio Internacional)

Todos estos modelos son analizados en un documento conjunto de la OCDE, UNODC y el Banco Mundial<sup>185</sup> sobre “Ética Anticorrupción y Elementos de Cumplimiento: Manual para Empresas” que examina con mucho detalle y compara los siguientes extremos:

1. Respaldo y compromiso del personal directivo para prevenir la corrupción.
2. Desarrollo de un programa de lucha contra la corrupción.
3. Vigilancia del programa anticorrupción.
4. Una política clara, visible y accesible que prohíba la corrupción
5. Políticas detalladas para áreas de riesgo específica (pagos de facilitación, gastos de tipo especial, conflictos de interés, etc.
6. Aplicación del programa a los socios del negocio.
7. Controles internos y mantenimiento de registros.
8. Comunicación y capacitación.
9. Promoción y estímulo de la ética y el cumplimiento.
10. Búsqueda de asesoramiento -detección y denuncia de infracciones-.
11. Tratamiento de las infracciones.
12. Revisiones y exámenes periódicos del programa anticorrupción.

Como hemos visto, el detalle de estos elementos puede verse también en el documento de UNODC, Programa anticorrupción de ética y cumplimiento para las empresas. Guía Práctica<sup>186</sup> que incorpora además diversas adaptaciones para pequeñas y medianas empresas.

Por su amplitud y claridad resulta particularmente interesante la Guía Práctica de Autodiagnóstico y Reporting en Cumplimiento normativo, Buen Gobierno Corporativo y Prevención de la Corrupción elaborada por Transparencia Internacional <sup>187</sup>-España- cuya presentación dice que la Guía: “*Invita a las empresas a que adopten una postura proactiva y madura en relación con la prevención de la corrupción, el cumplimiento normativo y el buen gobierno corporativo, así como con la promoción de una adecuada transparencia empresarial, de acuerdo con las mejores prácticas y fuentes nacionales e internacionales*”.

Respondiendo más concretamente a la pregunta sobre cómo se enfrenta la corrupción desde el sector privado es interesante repasar el contenido de esta Guía tanto en materia de cumplimiento normativo como en políticas de prevención de la corrupción.

Para el autodiagnóstico en materia de cumplimiento normativo, la Guía establece una serie de indicadores acerca de si la empresa cuenta con un programa específico, completo y actualizado de prevención de

185 Más información: <https://www.unodc.org/documents/corruption/Publications/2014/Etica-Anticorrupcion-Elementos-Cumplimiento.pdf>

186 Más información: [https://www.unodc.org/documents/corruption/Publications/2013/13-85255\\_Ebook.pdf](https://www.unodc.org/documents/corruption/Publications/2013/13-85255_Ebook.pdf)

187 Transparency International España (2017). *Guía práctica de autodiagnóstico y reporting en cumplimiento normativo, buen gobierno corporativo y prevención de la corrupción*. Madrid.



delitos y sobre si existe una declaración pública de la alta dirección de tolerancia cero con la corrupción y compromiso con una cultura empresarial de cumplimiento.

Propone que la empresas dispongan de un mapa de riesgos actualizado y plantea si se dispone de un Código de Conducta o Código de ética claro, actualizado y de fácil acceso aplicable en todos los países en los que se opere y en toda la cadena de suministros.

La Guía aboga por la incorporación en los contratos de cláusulas para el sometimiento a proveedores y empresas al Código ético. Desde el punto de vista organizativo, la Guía examina si se cuenta con un departamento de cumplimiento -y su incardinación dentro de la estructura de la empresa-, la comunicación con el Consejo de Dirección y su organización interna y la existencia de oficiales de cumplimiento.

También se establecen indicadores sobre la existencia de protocolos sobre donaciones y patronazgo, regalos, conflictos de intereses y operaciones vinculadas, sobre pagos de facilitación y sobre el ámbito subjetivo de aplicación de estos protocolos.

Es interesante ver cómo la Guía también aborda si la empresa dispone de un canal de denuncias para los empleados, si está reglamentado y cuál es su funcionamiento o si la empresa ha establecido un protocolo de investigación y un régimen disciplinario claro transparente y respetuoso con la legislación laboral.

El apartado relativo al tratamiento del blanqueo de capitales establece un buen número de indicadores sobre la existencia de un sistema de alertas y medidas de diligencia debida.

Contempla indicadores sobre los compromisos en materia de transparencia y la relación con la administración tributaria. Finalmente, se incorporan indicadores sobre si se realiza o no la revisión, actualización y mejora periódica del programa de *compliance*.

En materia de prevención de la corrupción la Guía incorpora, entre otros, los siguientes indicadores en relación con los planes o programas empresariales:

1. Establecer una política para prevenir y combatir la corrupción y el soborno clara, detallada, disponible y respaldada públicamente por parte de la alta dirección.
2. Contar con un Manual o programa específico con este mismo fin y para verificar si el programa está adaptado a las normas antisoborno nacionales e internacionales y si dicho programa incorpora valores, políticas y procedimientos, mecanismos de control interno y externo, reporting del programa, auditoría y monitoreo, seguimiento y evaluación.
3. Comprobar si el programa abarca las situaciones de riesgo de cohecho activo y pasivo, tráfico de influencias, corrupción entre particulares, provocación y conspiración, corrupción de funcionarios públicos, prevención del blanqueo, irregularidad o incumplimiento de obligaciones contables, pagos de facilitación, regalos y conflictos de interés.
5. Identificar los responsables de la implementación, supervisión y seguimiento del programa con los suficientes recursos para estas tareas y sobre si se informa a los socios y proveedores y suministradores del mismo.
6. Comprobar la existencia de un canal de denuncias, un régimen disciplinario interno claro y contundente y protocolos de investigación.

7. Identificar si el programa garantiza que ningún empleado pueda sufrir represalias o alguna forma de degradación por rehusar el pago de sobornos o incurrir en algún otro comportamiento inidóneo previsto en el programa o por denunciar un posible comportamiento corrupto por parte de otro empleado o un superior jerárquico.
8. Verificar si la compañía incluye una cláusula anticorrupción (de adhesión al programa y a la política anticorrupción de la empresa) en todos los contratos con agentes, socios de negocio, distribuidores y demás terceras partes.
9. Comprobar si la compañía brinda información pública y periódica sobre su programa o manual anticorrupción, incluyendo los sistemas de gestión utilizados para su correcta implementación y reporta información relevante sobre el mismo en su informe consolidado o memoria anual.

Por su parte, la OCDE ha elaborado numerosos documentos y actuaciones en esta materia. Destaca la Guía de la OCDE de Debida Diligencia para una Conducta Empresarial Responsable<sup>188</sup> cuyo objetivo es brindar apoyo a las empresas para la implementación de las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales<sup>189</sup> -EMN- que formulan recomendaciones para abordar impactos negativos en el ámbito de la actividad empresarial relacionados, por ejemplo, con los trabajadores, el medio ambiente y también en relación con el cohecho y la corrupción, fomentando procesos de debida diligencia para una conducta empresarial responsable.

Esta Guía y sus recomendaciones va dirigida a todas las empresas multinacionales EMN independientemente de su estructura de propiedad, en todos los sectores y de todos los tamaños que operen o tenga sede en los países adherentes a estas Líneas Directivas incluyendo las PYMES multinacionales, empresas del grupo, matrices y filiales. Entre los temas tratados se encuentra, como decimos, el relativo a la Lucha contra la Corrupción, peticiones de soborno y otras formas de extorsión (Capítulo VII) especificándose que la debida diligencia abarca este ámbito subjetivo y a todo tipo de relaciones comerciales.

La Guía identifica una serie de ejemplos prácticos de impactos negativos en materia anticorrupción:

- Cohecho de funcionarios públicos para la obtención de contratos públicos de adquisición.
- Cohecho de funcionarios públicos para obtener un tratamiento tributario favorable u otro trato preferencial o acceso a información confidencial.
- Cohecho de funcionarios públicos para obtener el despacho de aduanas.
- Cohecho de funcionarios públicos para obtener autorizaciones o permisos.
- Vender productos a agencias gubernamentales a un precio elevado para ofrecer a los funcionarios públicos una parte de las ganancias.
- Sobornar a los funcionarios públicos para que ignoren o eviten las normativas o controles.
- Ofrecer regalos, comidas y entretenimiento a quienes hacen negocios con la empresa sin controles ni registros adecuados.
- Recibir regalos de socios comerciales o funcionarios públicos sin controles o registros adecuados.

188 OCDE (2018), *Guía de la OCDE de Debida Diligencia para una Conducta Empresarial Responsable*.

189 OCDE (2013), *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202436-es>

En efecto, establece la recomendación genérica de que las empresas no deberán ofrecer, prometer, dar ni solicitar, directa o indirectamente, pagos ilícitos u otras ventajas indebidas para obtener o conservar un contrato u otra ventaja ilegítima señalando también que deberán, asimismo, rechazar cualquier soborno y otras formas de extorsión. Formula la recomendación de que se elaboren planes y mecanismos de control interno y programas de ética y cumplimiento partiendo de criterios derivados de una adecuada evaluación de riesgos.

Estas recomendaciones abarcan aspectos financieros, contables, mejoras la transparencia, información a los empleados y promueven contribuir a la eliminación de la oferta de sobornos implementando las medidas previstas y las recomendaciones de la Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales (la Convención Anticohecho de la OCDE) que entró en vigor el 15 de febrero de 1999.

Esta Convención Anticohecho, junto con la Recomendación del Consejo para Fortalecer la Lucha Contra el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales de 2009 (la Recomendación Anticohecho de 2009), la Recomendación del Consejo sobre Medidas Fiscales para Combatir más a fondo el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales de 2009 y la Recomendación del Consejo sobre Cohecho y Créditos Oficiales para la Exportación de 2006 son los documentos centrales de la OCDE en esta materia.

En apartados posteriores analizaremos los instrumentos prácticos desarrollados por la OCDE para la implementación de la Convención y sus Recomendaciones.

Por otra parte, la Organización Internacional de Normalización (ISO), publicó en el año 2016 la norma ISO 37001<sup>190</sup> para hacer frente al soborno desde las organizaciones. La norma ISO que mantiene su propia definición de corrupción -centrada en el soborno-. Está diseñada para ayudar a una organización a establecer, implementar, mantener y mejorar un programa de cumplimiento contra el soborno, incluye medidas basada en buenas prácticas que la organización debe implementar.

De acuerdo con ISO (2016) los objetivos de esta norma son: Mejorar la reputación de las empresas a través de la promoción de la confianza y seguridad en los negocios; establecer una cultura ética y un marco antisoborno como sistema de gestión; prevenir, identificar y tomar acciones de cara al soborno y la corrupción, buscando evitar daños importantes en el hipotético caso que esto se presente; mostrar y demostrar el esfuerzo de la organización en la gestión antisoborno.

Uno de los elementos importantes de la norma ISO 37001 es disponer de procesos bien estructurados: Debida diligencia, controles financieros y no financieros, control de las organizaciones y socios de negocios, compromisos contra el soborno, regalos, hospitalidad, donaciones y otros beneficios, gestión de la insuficiencia de controles, denuncias internas e investigación y gestión del soborno.

---

190 Un análisis muy detallado del ISO 37001 aparece en la publicación del Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo CLAD (2019). Edmundo R. Lizarzaburu, Kurt Burneo, Gabriela Barriga Ampuero, Luis Eduardo Noriega y Julio Cisneros: *Gestión empresarial: una revisión a la norma ISO 37001 antisoborno*.

Además, esta norma ISO está coordinada con las directrices establecidas por la ISO 19600, de Sistemas de Gestión de Compliance<sup>191</sup> que es una guía de referencia internacionalmente aceptada, para organizaciones de cualquier tipo, para una implementación, mantenimiento y evaluación eficaz de un Sistema de Gestión del Compliance, con el objetivo de dotarla de herramientas basadas en la mejores prácticas internacionales y basado en la mejora continua en materia de:

- Cumplimiento Legal.
- Transparencia.
- Ética corporativa.
- Buen Gobierno.

## 27.2. Normas de compliance penal -UNE 19601-

En España existe una norma UNE 19601 de *Compliance* Penal Normalizado cuya exigencia deriva del Código Penal que establece sus requisitos básicos y que alcanza, entre otros delitos que pueden cometer las personas jurídicas, a los relacionados con la corrupción.

No estamos, por tanto, en presencia de una exigencia derivada de la autorregulación empresarial. Antes al contrario, el Código Penal español exige este tipo de modelos de organización y gestión por la especial vinculación con la exención de responsabilidades penales en el caso de los delitos que pueden ser cometidos por las personas jurídicas.

En relación con estos modelos de *compliance* penal la Fiscalía General del Estado de España<sup>192</sup> indica, con carácter interpretativo, una serie de requisitos que, por su interés y conexión con las materias estudiadas, resumimos a continuación:

1. Los programas deben ser claros, precisos y eficaces y, desde luego, redactados por escrito. No basta la existencia de un programa, por completo que sea, sino que deberá acreditarse su adecuación para prevenir el concreto delito que se ha cometido, debiendo realizarse a tal fin un juicio de idoneidad entre el contenido del programa y la infracción.
2. Los modelos de organización y gestión deben estar perfectamente adaptados a la empresa y a sus concretos riesgos. No es infrecuente en la práctica de otros países que, para reducir costes y evitar que el programa se aleje de los estándares de la industria de los compliance, las compañías se limiten a copiar los programas elaborados por otras, incluso pertenecientes a sectores industriales o comerciales diferentes. Esta práctica suscita serias reservas sobre la propia idoneidad del modelo adoptado y el verdadero compromiso de la empresa en la prevención de conductas delictivas.
3. La persona jurídica deberá establecer, aplicar y mantener procedimientos eficaces de gestión del riesgo que permitan identificar, gestionar, controlar y comunicar los riesgos reales y potenciales derivados de sus actividades de acuerdo con el nivel de riesgo global aprobado por la alta dirección

191 Puede rescatarse más información en <https://www.normas-iso.com/iso-19600-sistemas-de-gestion-de-compliance/> y en KPMG (2018) Casanovas, Alain. Estándares internacionales de compliance. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/es/pdf/2018/07/estandares-internacionales-compliance.pdf>

192 Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado de España sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica 1/2015. <https://www.pactomundial.org/wp-content/uploads/2016/09/Circular-sobre-la-Responsabilidad-Penal-de-las-Empresas.pdf>

de las entidades, y con los niveles de riesgo específico establecidos. Para ello el análisis identificará y evaluará el riesgo por tipos de clientes, países o áreas geográficas, productos, servicios, operaciones, etc., tomando en consideración variables como el propósito de la relación de negocio, su duración o el volumen de las operaciones.

4. En las empresas de cierto tamaño, es importante la existencia de aplicaciones informáticas que controlen con la máxima exhaustividad los procesos internos de negocio de la empresa. En general, pues depende del tamaño de la empresa, ningún programa de compliance puede considerarse efectivo si la aplicación central de la compañía no es mínimamente robusta y ha sido debidamente auditada.
5. Los procedimientos deben garantizar altos estándares éticos de manera singular en la contratación y promoción de directivos y en el nombramiento de los miembros de los órganos de administración.
6. El modelo de organización y gestión, además de tener eficacia preventiva, debe posibilitar la detección de conductas criminales. La existencia de unos canales de denuncia de incumplimientos internos o de actividades ilícitas de la empresa es uno de los elementos clave de los modelos de prevención. Ahora bien, para que la obligación impuesta pueda ser exigida a los empleados resulta imprescindible que la entidad cuente con una regulación protectora específica del denunciante (*whistleblower*), que permita informar sobre incumplimientos varios, facilitando la confidencialidad mediante sistemas que la garanticen en las comunicaciones (llamadas telefónicas, correos electrónicos...) sin riesgo a sufrir represalias.
7. La obligación de establecer un sistema disciplinario adecuado que sancione el incumplimiento de las medidas adoptadas en el modelo presupone la existencia de un código de conducta en el que se establezcan claramente las obligaciones de directivos y empleados. Las infracciones más graves, lógicamente, serán las constitutivas de delito, debiendo contemplarse también aquellas conductas que contribuyan a impedir o dificultar su descubrimiento así como la infracción del deber específico de poner en conocimiento del órgano de control los incumplimientos detectados.
8. La eficacia del modelo debe ser verificada periódicamente. Un adecuado modelo de organización debe contemplar expresamente los plazos para su revisión. Además, el modelo deberá ser revisado inmediatamente si concurren determinadas circunstancias que puedan influir en el análisis de riesgo, que habrán de detallarse y que incluirán, además de las indicadas en este requisito, otras situaciones que alteren significativamente el perfil de riesgo de la persona jurídica (por ej., modificaciones en el Código Penal que afecten a la actividad de la corporación).

### 27.3. No deducibilidad de los gastos en sobornos y delitos conexos

La Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción CNUCC prevé en su artículo 12.4 lo siguiente: *“Cada Estado parte denegará la deducción tributaria respecto de gastos que constituyan soborno, que es uno de los elementos constitutivos de los delitos tipificados con arreglo a los artículos 15 (soborno de funcionarios públicos nacionales) y 16 (soborno de funcionarios públicos extranjeros o de organismos internacionales) de la presente Convención, y, cuando proceda, respecto de otros gastos que hayan tenido por objeto promover un comportamiento corrupto”*

En las Guías Técnicas que ha elaborado UNDOC sobre la Convención se indica sobre la no deducibilidad fiscal de gastos que constituyan soborno que: *“Los Estados parte deben promulgar legislación para que las*

*empresas no puedan reclamar deducciones tributarias respecto de gastos que puedan constituir soborno. Esta prohibición se hace extensiva al soborno de funcionarios públicos extranjeros y debería abarcar también a los particulares. Esta prohibición debe exponerse claramente, y las autoridades fiscales deben procurar que el pago de sobornos no pueda ocultarse en categorías legítimas, como la de “gastos sociales y de representación” o “comisiones”.*

*Las medidas tributarias sólo contribuirán eficazmente a la detección de delitos de corrupción si las autoridades fiscales están obligadas o, al menos, autorizadas a notificar sus sospechas de corrupción a las autoridades encargadas de hacer cumplir la ley”.*

Esta disposición pretende despejar dudas que podrían ser aprovechados para obtener beneficios fiscales de prácticas corruptas y concuerda con los artículos 15 y 16 de la Convención en virtud de los cuales se ha de tipificar como delito penal el soborno de funcionarios públicos nacionales y extranjeros o de funcionarios de organizaciones internacionales públicas.

En esa misma línea son de destacar el Convenio de Lucha contra la Corrupción de Agentes Públicos Extranjeros en las Transacciones Comerciales Internacionales, suscrito por los países de la OCDE en 1997, junto con la Recomendación revisada de 1997 para combatir la corrupción en las transacciones comerciales internacionales y con la Recomendación de 1996 sobre la deducibilidad fiscal de los pagos ilícitos a agentes públicos extranjeros que son los instrumentos que obligan a los países miembros a luchar contra la corrupción de agentes públicos extranjeros. También hay un conjunto de trabajos, recomendaciones y directivas de la Unión Europea en este mismo sentido

Corresponde, por tanto, a las legislaciones de los distintos países establecer una normativa que rechaze la deducibilidad de la cantidades abonados por sobornos o dádivas o regalos inapropiados.

Al margen de las previsiones legales específicas de cada país, desde una perspectiva más amplia de técnica tributaria hay que señalar que los pagos de sobornos a funcionarios públicos difícilmente estarán registrados contablemente como tales o respaldados documentalmente mediante la correspondiente factura u otro medio de prueba. Es evidente que el reconocimiento contable o documental constituiría un elemento de prueba de la comisión de un delito de corrupción tipificado en las normas penales. Tales conductas suelen encubrirse o camuflarse bajo la apariencia de negocios lícitos, suficientemente acreditados.

Pues bien, ni siquiera en dichos casos sería posible admitir el registro contable y, por ende, la deducibilidad fiscal de los gastos derivados de tales negocios simulados, al tratarse de actividades o negocios aparentes, es decir, no reales. El registro contable de operaciones ficticias resulta de pleno incompatible con el reflejo de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Además de lo anterior y como señala un informe de la Dirección de Tributos española <sup>193</sup>- los pagos realizados a funcionarios públicos con la finalidad de corromperles -o intentarlo- son “dádivas o

---

<sup>193</sup> Informe de la Dirección General de Tributos de marzo de 2007, anterior a la reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que desde 1 de enero de 2015 establece la no deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Estos gastos se definen como aquellos cuya realización está castigada por el propio ordenamiento jurídico -como es el caso de los sobornos- de manera que su realización es contraria al mismo y está penada. Esto es, la realización del propio gasto, el gasto ilícito, y que, como tal, conlleva una pena, es el gasto que no resulta fiscalmente deducible.

promesas” realizadas con ánimo de liberalidad y sin contraprestación de ningún tipo por tanto no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles.

En conclusión, en la realización de actividades intrínsecamente prohibidas el gasto asociado a tales actividades no supone una verdadera disminución de la capacidad económica puesto que el contribuyente sabe que de ningún modo puede realizar dicho gasto. No cabe admitir, desde un punto de vista jurídico y de técnica tributaria, la existencia de correlación entre ingresos y gastos y, en consecuencia, estos gastos no se toman en consideración para determinar la base imponible del sujeto pasivo.

## 27.4. Tributación de las ganancias derivadas de actos ilícitos

Cuando la actividad generadora de las rentas es ilícita (por ejemplo, cohecho, cobro de sobornos y demás delitos de corrupción) las operaciones destinadas a la introducción de los bienes o rentas obtenidas ilícitamente en el mercado económico legal pueden dar lugar a la comisión de un delito de blanqueo de capitales. Por eso la CNUCC incorpora en su ámbito los delitos de blanqueo de capitales como hemos visto.

Este delito de blanqueo puede ser cometido de dos formas: Por un tercero que se presta a realizar las operaciones de blanqueo (blanqueo ordinario o común) o por el mismo individuo que generó esas rentas (supuesto de autoblanqueo).

Excedería del ámbito de este apartado entrar al detalle de estas cuestiones que solo dejamos apuntadas. Pero, en todo caso, es importante mencionar que tradicionalmente se ha planteado el problema de si las rentas obtenidas por la comisión del delito deben ser objeto de tributación.

En efecto, el gravamen de las rentas ilícitas es una cuestión recurrente en la doctrina, normativa y jurisprudencia de los distintos países. En el caso español hay una doctrina mayoritaria tendente a considerar que debe procederse al gravamen de las rentas ilícitas dado el carácter omnicomprendido de la definición del hecho imponible del impuesto sobre la renta personal en el que no existe además una exclusión de gravamen expresa de este tipo de ingresos por actos ilícitos.

La figura de la ganancia patrimonial no justificada permitiría incluir entre las fuentes de renta a aquellas que tengan un origen ilícito. Como indica por Monteyserín, Ricardo (2017)<sup>194</sup>: *“Esta cláusula de cierre, al referirse a bienes o derechos que no se corresponden con lo declarado por el contribuyente, no entiendo que haya razón para considerarla restringida únicamente a lo ganado lícitamente y no declarado, pues no dice tal el tenor de la norma, sino que se refiere a todo lo ganado y no declarado, incluyendo, por tanto, lo que se haya ganado ilícitamente, e incluso aunque se haya ganado mediante ilícitos penales”*.

Admitir la posibilidad del gravamen de las rentas ilícitas lleva a considerar que el que percibe un soborno o el receptor de un delito de corrupción puede, a su vez, cometer un delito fiscal por no declarar las rentas al fisco. Además, si las rentas de ilícita procedencia y ocultadas al fisco son objeto de blanqueo se puede cometer un tercer delito, como ya vimos, de blanqueo de capitales.

194 Foro, Nueva época (2017): Monteyserín Sampalo, R. Tributación de las ganancias que se obtienen del ilícito penal. <http://dx.doi.org/10.5209/FORO.5>

## 27.5. La detección de sobornos en el proceso de fiscalización

La puesta en práctica de la legislación que establece la no deducibilidad de los sobornos es trascendental dado que su efecto disuasorio depende en gran medida de las medidas que se adopten para asegurar su cumplimiento. Para ayudar en esta implementación, la OCDE al tiempo que formuló el Convenio Anticohecho y las recomendaciones ya citadas, elaboró un Manual de la OCDE para inspectores fiscales para la detección del cohecho<sup>195</sup> que “proporciona el marco legal útil, así como consejos prácticos: indicadores de corrupción, técnicas de intervención y ejemplos de cohechos identificados en comprobaciones fiscales. El Manual también incluye un formulario normalizado para la información de retorno a suministrar por los inspectores fiscales a sus Servicios fiscales para facilitar la evaluación de riesgos.”

El Manual define el cohecho como una forma específica de corrupción consistente en la entrega voluntaria de algo de valor para influir la actuación del trabajo de un funcionario ya sea para hacer algo impropio o por no hacer algo que deberían hacer dentro del marco de sus atribuciones.

La AT es responsable de garantizar el cumplimiento de la normativa nacional que impida la deducibilidad de los sobornos pero además el inspector tributario tendrá la obligación de informar y reportar estos casos a las autoridades competentes. Esta obligación depende, como dice el Manual, del régimen jurídico de sus países. En algunos países, la administración tributaria está obligada a suministrar información a la policía, al Ministerio Fiscal y a los tribunales en los casos en los que el cohecho concierna a un caso en el que hay sospecha de delito fiscal. En otros países, no es éste el caso.

Pero sea cual sea la situación, son muy interesantes los indicadores de posibles cohechos que contempla el Manual:

Los indicadores relativos al historial del contribuyente y a su comportamiento ante la inspección como que se ha estado anteriormente involucrado en sospechas o en litigios relacionados con cualquier tipo de delito financiero, se producen intentos de influir en el inspector tributario, incluso ofreciendo un soborno o bien se producen intentos de dificultar la inspección, por ejemplo, rechazando responder a cuestiones o no aportando información financiera o correspondencia.

Los Indicadores relativos a las partes implicadas en las operaciones son:

- La identidad de las partes intervinientes en una transacción no está clara.
- Participación en contratos con empresas o prestadores de servicios ajenos al sector del contribuyente.
- Participación en contratos con una empresa propiedad o controlada por una persona políticamente expuesta (PPE) (o familiar de una PPE), particularmente cuando la PPE tiene competencias (contratación, licencias) en el ámbito de negocio del contribuyente
- Participación en transacciones con empresas offshore, especialmente cuando se encuentran en países de alto riesgo.
- Los intermediarios o consultores están ubicados en un país de alto riesgo o en un país donde el contribuyente no tiene actividad.
- Los intermediarios o consultores utilizados prestan servicios a un único cliente.

195 Más información: <https://www.oecd.org/ctp/crime/37356711.pdf>. Versión en inglés en: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/bribery-and-corruption-awareness-handbook-for-tax-examiners-and-tax-auditors\\_9789264205376-en#page3](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/bribery-and-corruption-awareness-handbook-for-tax-examiners-and-tax-auditors_9789264205376-en#page3)



- Participación en transacciones con una empresa registrada (o con directores que están registrados) en el domicilio de un proveedor de servicios a empresas offshore.
- Participación en múltiples transacciones o transacciones significativas con empresas recién creadas, poco transparentes o no identificables.
- Emisión de crédito a sucursales o entidades ubicadas en países de alto riesgo.

Indicadores relativos a los términos de las operaciones:

- Participación en contratos o préstamos que no tienen documentación soporte subyacente.
- Participación en contratos en los que la documentación no establece claramente los términos clave, tales como los bienes o servicios a ser prestados, pagos a ser realizados, etc.
- Participación en contratos que aparentan no reflejar la realidad de una operación (por ejemplo, cuando los bienes suministrados o pagos efectuados difieren de los establecidos en el contrato y no hay documentación justificativa de las discrepancias).
- Participación en contratos que aparentan no tener razonabilidad comercial, tales como: préstamos en condiciones particularmente favorables o desfavorables, contratos en los que el pago de los bienes o servicios parece insuficiente o excesivo, acciones fuera de los términos de un contrato (por ejemplo, la realización de pagos adicionales).
- Modificaciones de los contratos, tales como aumentos de precios, sin justificación comercial.
- Contratos cuyos principales términos difieren de los términos de otras operaciones del contribuyente o de las normas del sector (por ejemplo, la adquisición de bienes o servicios que normalmente no son utilizados por el contribuyente).
- Contratos que prevén pagos que son contingencias del resultado de acuerdos con otras partes.
- Cuando no se siguen los procedimientos normales de adjudicación (por ejemplo, la no obtención de múltiples ofertas de precios que normalmente serían necesarias).
- Cualificación insuficiente de las personas designadas para altos cargos o existencia de empleados ficticios en la nómina del contribuyente.
- Transacciones que no pueden explicarse claramente por el contribuyente.

Los indicadores relativos a los pagos efectuados a o recibidos de terceros:

- Pagos para o de personas en países de alto riesgo, que no pueden ser identificados, o son empresas cuyos beneficiarios efectivos no pueden ser identificados.
- Pagos efectuados o recibidos a través de intermediarios en terceros países.
- Pagos de altos importes relativos a servicios de asistencia en países de alto riesgo.
- Pagos para cuentas con domicilio en el extranjero en nombre de individuos o empresas con las que no existe una relación comercial.
- Pagos efectuados para viaje y alojamiento de PPEs.
- Pagos de comisiones divididos en varias partes, efectuados para diferentes cuentas bancarias offshore.
- Pagos efectuados a países con reglas de secreto bancario, que no intercambian información bancaria.
- Pagos para cuentas bancarias con sede en países distintos de donde se encuentra el destinatario.
- Pagos para cuentas bancarias personales, en lugar de cuentas empresariales.

- Pagos a entidades que no participaron en proyectos o operaciones.

Los indicadores relativos a los términos de pago son:

- Pagos o recibos de importes elevados, frecuentes o de valores redondos.
- Anomalías en los procedimientos en la aprobación de pagos.
- Pagos efectuados o recibidos sin la existencia de contrato escrito o en el que el contrato escrito no está claro o no está disponible.
- Pago de facturas no exigidas en virtud de contratos.
- Pagos relativos a facturas que no se encuadran en el perfil habitual del contribuyente (por ejemplo, en términos de cantidad, tiempo, ubicación del destinatario, etc.).
- Pagos efectuados sobre la base de facturas o documentos generados internamente en lugar de facturas emitidas por terceros.
- Pagos de comisiones elevadas efectuadas en determinadas fechas (por ejemplo, en la conclusión de los contratos).
- Pagos efectuados inmediatamente después del (o antes del) recibimiento de una factura o firma de un contrato.
- Terceros que efectúan pagos directamente a los acreedores en nombre del contribuyente.
- Tratamiento favorable dispensado a ciertos acreedores.
- Los importes recibidos parecen excesivos para los bienes vendidos o servicios prestados.
- Los valores pagados a intermediarios o consultores parecen excesivos.

Otros indicadores relativos a los pagos y flujos financieros son:

- Movimientos en efectivo de importes significativos y sin explicación.
- Utilización de cuentas de notario o abogado sin necesidad aparente.
- El origen de los fondos utilizados no está claro.
- Historial de frecuencia en la apertura y cierre de cuentas bancarias.
- Pagos significativos efectuados para las cuentas bancarias del contribuyente, sin explicación.
- Prueba de pagos no registrados en la contabilidad.
- Falta de una explicación satisfactoria para algunos pagos.

Por otra parte, también existen indicadores relativos a los resultados y forma del negocio:

- Beneficios derivados de un trato favorable por agencias gubernamentales, proveedores o clientes.
- Éxito inusual o poco usual en la obtención y el mantenimiento de contratos.
- Contratos o licencias concedidos por PPEs o sus familiares.
- Contratos concedidos sin la necesidad de licitación, negociaciones, o documentación normalmente exigible.
- Adquisición de bienes o servicios en el marco de contratos sin que se hayan materializado.
- Dimisión reciente de personas de altos cargos de la empresa sin justificación clara.

- Registros que incluyen correspondencia incriminatoria que sugiere posibles sobornos u otros tipos de corrupción.

Los indicadores relativos a la contabilidad y registros del contribuyente:

- Las principales ratios financieros no están en sintonía con las ratios de empresas similares.
- Pérdidas o ganancias inusuales o inexplicables en el contexto de los contratos existentes.
- Los registros no incluyen beneficios esperables.
- Los registros incluyen gastos no relacionados con las ventas o los beneficios.
- El balance refleja bienes o derechos adquiridos a precios mayores o menores que el valor de mercado, que no tienen valor real o puede que no existan.
- Registros de bienes o derechos enajenados a precios mayores o menores que su valor de mercado.
- En el balance figura un préstamo injustificado que involucra a una entidad no relacionada.
- Renuncia de un préstamo con una entidad no relacionada, sin explicación.
- El balance incluye pasivos asociados a activos que no están identificados, o el valor del pasivo parece excesivo.
- Empresas con un aumento de capital significativo e inexplicable.

Los indicadores relativos al patrimonio del contribuyente son los siguientes:

- La empresa es propietaria de bienes de lujo no relacionados con su actividad (aviones privados, yates, inmuebles residenciales de alto valor, etc.).
- El contribuyente, un empleado o un miembro de la familia tienen un estilo de vida o patrón de gastos incompatible con sus rentas declaradas.

Finalmente, otros indicadores a considerar son los siguientes:

- Trabajos u obras para agencias gubernamentales en países de alto riesgo.
- Es responsable de la concesión de autorizaciones, licencias o contratos.
- Propiedad o control de entidades no relacionadas con la actividad principal del beneficiario.
- Recibe comisiones de trabajos de consultoría, pero no demuestra competencias, cualificación o experiencia profesional relevantes.
- Apoyo repentino o poco usual ofrecido a empresas o sectores particulares.
- Referido en una comunicación de operaciones sospechosas recibidas por la Unidad de Información Financiera (lavado de dinero).
- Crecimiento injustificado del patrimonio neto (incluido el de los miembros de la familia).
- Donativos injustificados efectuados para campañas o partidos políticos.
- Gastos inusuales, poco comunes o injustificados, efectuados principalmente en efectivo (incluidos los miembros de la familia).

El Manual dedica una especial atención a promover que se establezca una declaración informativa obligatoria a las personas físicas o a las entidades que, en el contexto de sus negocios o profesiones pagan comisiones, honorarios de intermediación, reembolsos u otros honorarios, a residentes o a no residentes que estarían obligados a declarar estos pagos, todos los años, a las autoridades fiscales.

De acuerdo con el Manual esta obligación se aplicaría a todas las autoridades, cualquiera que sea su finalidad o actividad, incluyendo las administraciones públicas a nivel nacional o local, así como a los organismos bajo control público. El incumplimiento del suministro de esta información podría conducir a la denegación de la deducción del pago realizado (aún cuando el pago hubiese sido sometido a tributación en el lado del perceptor) y también se podrían aplicar sanciones tributarias.

Expresamente señala: *La administración fiscal tiene, por lo tanto, una herramienta que le permite analizar la información suministrada sobre comisiones y esto puede ser un criterio potencial para emprender comprobaciones fiscales que pudiesen revelar la existencia de corrupción.*

Durante la fase de planificación de la actividad de fiscalización el Manual propone la posibilidad de contactar con otras dependencias gubernamentales y de obtener información de otros países a través de los Acuerdos de Intercambio de información y Convenios disponibles ya sea intercambios espontáneos ya sean previa solicitud. Además, el Manual promueve que se solicite, por los cauces establecidos, la realización de comprobaciones en el extranjero y comprobaciones simultáneas.

El Manual otorga especial importancia a las entrevistas en el proceso de fiscalización señalando que pueden constituir un factor significativo en la resolución de los expedientes, debiendo documentarse e incorporarse al expediente. Esta diligencia documentada no solo sirve al expediente de fiscalización sino también al cumplimiento de la obligación que corresponde al auditor fiscal de informar a las autoridades judiciales.

También presta atención a la Evaluación de los controles internos del contribuyente. La promoción de instrumentos de autorregulación lleva aparejada la posibilidad de que los planes y programas deban ser evaluados para fijar su funcionamiento y efectividad y que se pueda examinar el Entorno de Control de los negocios, el sistema contable, los procedimientos de control, etc.

Se incentivan actuaciones más selectivas o procedimientos especializados en relación con **los fondos de empresas para cohecho y el soborno** que son definidos como: *Las cuentas o grupo de cuentas, generalmente creadas a través de esquemas complejos, fuera de los controles internos corporativos normales, con el propósito de hacer contribuciones políticas, cohecho, devoluciones, atender a los gastos personales de empleados de empresa y hacer otras actividades ilegales. El personal directivo de alto nivel está generalmente involucrado, y los esquemas son llevados a cabo mediante diversas transacciones, a través del uso de filiales extranjeras y nacionales.*

En relación con este tipo de fondos son de resaltar los ejemplos que contempla el Manual:

- *La práctica usual en esquemas que operan en el ámbito internacional es que las empresas matrices utilicen una filial extranjera, un consultor extranjero o una cuenta bancaria extranjera para “lavar” fondos, de tal manera que el dinero pueda ser generado y repatriado a la empresa matriz, para suministrar fondos con los que sobornar a funcionarios públicos nacionales. Los fondos, desde luego, no serán repatriados si el pago se hace fuera a un funcionario público extranjero.*

- *Fondos para sobornar generados por devoluciones procedentes de un consultor jurídico extranjero. El consultor jurídico extranjero, quien también ha realizado servicios de consultoría legítimos para la empresa nacional, infla sus honorarios a la compañía y luego, este exceso, lo envía de regreso a la compañía de origen, en forma de efectivo.*
- *A los directivos y/o empleados clave se les paga una compensación adicional basada en su promesa de que contribuirán, ya sea con un porcentaje de la renta o la suma neta (ingreso neto de impuesto sobre la renta) al un pago político o a un pago por cohecho.*
- *Sobrecapitalización corporativa: la propiedad privada y real es adquirida por la entidad mercantil, por un precio superior a su valor de mercado. El exceso es devuelto o reembolsado y usado por el promotor del esquema para hacer una contribución a una organización política o el pago un funcionario público.*
- *Las contribuciones son pagadas a un despacho de abogados que actúa como conducto, depositando los fondos en cuentas de fideicomiso desde las cuales son desembolsadas para los comités de campañas políticas designados por los directivos de la corporación que aporta los fondos o a un funcionario público.*

En el Manual aparece un listado de preguntas en torno a identificación de pagos irregulares a Directivos de empresas previendo incluso una Guía de uso.

Para concluir, el Manual se cierra con un aspecto muy útil e interesante al incluir un Formato estándar para Inspectores Fiscales para Informar actividades o Conductas de Cohecho.

## 27.6. La implementación de medidas anticorrupción: La Experiencia OCDE

Las recomendaciones, Guías y el Manual para la aplicación e implementación de la Convención Anticohecho son objeto de seguimiento específico por parte del **Grupo de Trabajo de la OCDE Sobre Cohecho (GTC)** en el estudio sobre **la Detección del Cohecho Internacional**<sup>196</sup> (2017) que analiza las buenas prácticas y la mejora de estos instrumentos.

El estudio analiza muy ampliamente **las Fuentes de detección** centrándose en las denuncias internas voluntarias que define como: *“Todo acto a través del que una empresa informa a las autoridades competentes de un acto, hecho o conducta de la que no tenían conocimiento, lo que implica bien que dicha empresa admite la irregularidad cometida, o bien que manifiesta la posibilidad de admitir dicha irregularidad (si la investigación se encuentra en una fase inicial)”*.

Este estudio analiza las distintas opciones que plantea este tipo de denuncias (bases para el acuerdo, circunstancias atenuantes o mecanismos de exculpación) analizando casos de diversos países respecto de estas alternativas.

<sup>196</sup> OCDE (2017), *La Detección del Cohecho Internacional*, Ediciones OCDE, París. [www.oecd.org/corruption/the-detection-of-foreign-bribery.htm](http://www.oecd.org/corruption/the-detection-of-foreign-bribery.htm)

Se examinan distintas experiencias de países sobre este canal recomendando la capacitación de las empresas, el establecimiento de procedimientos claros, la oferta de incentivos que promuevan y faciliten la denuncia y, sobre todo, el refuerzo de la capacidad operativa de las autoridades para detectar, perseguir y sancionar el cohecho internacional con sanciones efectivas proporcionadas y disuasorias.

Se abordan cuestiones tales como dónde presentar las denuncias, la gestión de la imagen corporativa, la obligación de secreto profesional de los abogados, las repercusiones sobre los empleados. La conclusión final respecto de las denuncias es la necesidad de buscar: *“claros incentivos que hagan inclinarse la balanza a favor de la presentación de una denuncia interna voluntaria sobre todo en los casos más graves.”*

Es interesante el análisis del papel de los denunciadores como fuente importante para la detección de casos de cohecho internacional, sobre todo, la evaluación que se hace de las recomendación relativa a la protección de los denunciadores al considerar que este es un problema que afecta a muchos de los países concluyendo:

*Los denunciadores deben gozar de tutela judicial efectiva en forma de denuncias confidenciales y seguras y de medidas de protección frente a posibles represalias para poder denunciar con total libertad y seguridad presuntos casos de cohecho internacional de funcionarios públicos extranjeros. Si bien es cierto que varios países han adoptado recientemente normas sobre la protección de los denunciadores, dos tercios de los países firmantes del Convenio Anticohecho OCDE aún no ofrecen medidas de protección satisfactorias. Dada la importancia de los denunciadores en cuanto representan una fuente de detección en los casos de cohecho internacional, el GTC vigilará de cerca esta cuestión y los posibles avances como una prioridad.*

Respecto a los confidentes y testigos colaboradores el GTC significa que *“pueden representar una valiosísima fuente de detección del cohecho internacional siempre que se les aseguren las correspondientes garantías y salvaguardas legales. En la medida de sus posibilidades, sería conveniente que los países del GTC que no permiten el uso de testigos colaboradores o de confidentes se planteasen la posibilidad de adoptar medidas legislativas o de otra índole necesarias para legitimar el uso de esta valiosa herramienta al servicio de la ley. Por su parte, los países del GTC que ya permiten el uso de testigos colaboradores y de confidentes deben sacar el máximo provecho de esta herramienta para investigar y perseguir los casos de cohecho internacional, a cuyo fin deben esforzarse por aprobar directrices de aplicación y leyes de enjuiciamiento, en su caso, para mejorar y aumentar su uso”*.

En relación con las denuncias de los medios de comunicación y el periodismo de investigación, incluidas las ONG, el GTC considera que son una fuente de información enormemente útil aboga por: *Una verdadera libertad de prensa, los datos abiertos, el acceso a la información y la existencia de marcos jurídicos de protección de denunciadores son elementos indispensables de cara a la presentación de denuncias voluntarias y verosímiles.*

La OCDE en *Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes*<sup>197</sup> - y en *Improving Co-operation between Tax and Anti-Money Laundering Authorities: Access by tax administrations to information held by financial intelligence units for criminal and civil*

197 OECD (2017) *Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes* - Third Edition, OECD <http://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes.htm>.

propósitos<sup>198</sup> analiza con detalle estos aspectos de la cooperación interinstitucional, los diferentes modelos organizacionales, la información en poder de las distintas agencias, los modelos organizativos para compartir información y para otro tipo de actuaciones comunes, así como la descripción por países de todas estas materias.

Es de destacar la importancia que se presta a la cooperación con las Unidades de Inteligencia Financiera -o unidades antoblanqueo- al señalar que el aumento de sus capacidades y competencias para detectar el cohecho internacional precisa de un esfuerzo común e integral de todas las partes afectadas.

En este análisis no puede faltar el papel de las AT que veremos más adelante con mayor detenimiento y amplitud en este mismo Capítulo.

Finalmente, este Grupo de Trabajo contra la Corrupción atribuye un papel fundamental a la Cooperación internacional a la hora de detectar casos de cohecho internacional.

## 27.7. La cooperación internacional

Para la OCDE no existe duda de que la cooperación internacional es esencial para la obtención de pruebas y para la detección de casos. Esta cooperación puede derivar de solicitudes formales o informales de información y para ello promueve que existan autoridades centrales eficientes y diligentes a través de los denominados Puntos de Contacto de los países firmantes del Convenio Anticohecho detallando buenas prácticas al respecto.

El análisis concluye que la cooperación se intensificará aún más por el creciente número de asuntos multijurisdiccionales y la reciente tendencia observada entre los miembros del GTC a acumular asuntos.

Por su parte, la Unión Europea desde 2018 ha puesto en marcha una serie de medidas para identificar jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales para poder hacer frente a los retos de la evasión fiscal. La lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales ayuda a los Estados miembros de la UE a tratar con mayor firmeza a los países que fomentan prácticas fiscales abusivas. El objetivo es fomentar un cambio positivo a través de la cooperación.

En este sentido, la mejora de la Gobernanza fiscal implica necesariamente políticas para afrontar:

- El fraude o evasión fiscal,
- La elusión fiscal,
- El blanqueo de capitales.

La lista de la UE forma parte de la estrategia exterior de la UE en favor de una imposición efectiva y al determinar los países que permiten prácticas fiscales abusivas, los Estados miembros pueden actuar juntos para ejercer presión a favor de las reformas.

198 Más información en: <https://www.oecd.org/tax/crime/improving-cooperation-between-tax-and-anti-money-laundering-authorities.htm>

Resulta muy interesante destacar este aspecto de la cooperación internacional mencionando la Declaración de Punta del Este -Uruguay- de 19 de noviembre de 2018 denominada “Un llamado a reforzar las medidas contra la evasión fiscal y la corrupción”<sup>199</sup> de distintos países y organizaciones internacionales que, por su interés reproducimos:

1. *Reiteramos nuestro compromiso de aplicar plena y eficazmente las normas internacionales de transparencia fiscal del Foro Global;*
2. *Acordamos establecer una iniciativa latinoamericana para maximizar el uso efectivo de la información intercambiada en virtud de las normas internacionales de transparencia fiscal para hacer frente a la evasión fiscal, la corrupción y otros delitos financieros, y mejorar la cooperación fiscal internacional para contrarrestar las prácticas que contribuyen a todas las modalidades de delitos financieros;*
3. *Resolvemos liderar con el ejemplo, utilizando de forma efectiva la poderosa infraestructura mundial para el intercambio de información que se ha construido en la última década con el objetivo de contrarrestar los flujos financieros ilícitos y apoyar la movilización de recursos nacionales;*
4. *Alentamos a todos los países de América Latina a fortalecer aún más sus esfuerzos para combatir la evasión fiscal transfronteriza, la corrupción y otros delitos financieros mediante una cooperación más estrecha, tanto a nivel mundial como regional, en particular mediante un uso más intensivo de todas las herramientas disponibles de intercambio de información con el fin de disuadir, detectar y procesar a los evasores de impuestos;*
5. *Nos comprometemos a explorar todas las posibilidades de cooperación que brinda la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, incluso mediante una mayor cooperación;*
6. *Analizaremos la posibilidad de (i) un uso más amplio de la información proporcionada a través de canales de intercambio de información fiscal para otros fines de aplicación de la ley, según lo permitido con arreglo a la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y la legislación doméstica, y (ii) promover un acceso más efectivo y en tiempo real a la información sobre beneficiarios reales en América Latina;*
7. *Consideraremos realizar una autoevaluación siguiendo los principios identificados en el informe de la OCDE, Fighting Tax Crime: the 10 Global Principles («Lucha contra la delincuencia fiscal: los diez principios globales») y las prácticas exitosas identificadas en los informes de la OCDE Effective InterAgency Co-Operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes («La cooperación interinstitucional efectiva en la lucha contra los delitos fiscales y otros delitos financieros») y Improving Cooperation between Tax Authorities and Anti-Corruption Authorities in Combating Tax Crime and Corruption («Mejora de la cooperación entre las autoridades fiscales y las autoridades anticorrupción en la lucha contra la delincuencia y la corrupción»);*
8. *Celebramos el establecimiento de la Academia Latinoamericana de Investigación de Delitos Tributarios y Financieros de la OCDE en Buenos Aires (Argentina), que ayudará a capacitar a nuestros investigadores de delitos financieros para perseguir con mayor eficacia los delitos fiscales, la corrupción y otros delitos financieros;*
9. *Renovamos nuestro compromiso de mejorar los cimientos de la confianza pública en la administración tributaria y otros organismos de control mediante la erradicación de la corrupción y la confidencialidad de la información obtenida por las autoridades públicas;*

199 Más información en: <https://www.oecd.org/tax/transparency/Latin-American-Ministerial-Declaration.pdf>



10. *Acordamos establecer planes de acción nacionales para promover estos objetivos y que nuestros representantes informen sobre los avances materializados en la próxima reunión plenaria del Foro Global;*
11. *En lo que respecta a los desafíos fiscales de la digitalización, seguimos comprometidos a trabajar en pro de una solución a largo plazo basada en el consenso en el marco inclusivo de BEPS.*

## 27.8. Modelos organizativos en la lucha contra la corrupción: El papel de la administración tributaria

Hasta ahora hemos analizado cómo la corrupción afecta al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, la no deducibilidad de los gastos asociados a cohechos y sobornos, la detección de casos de cohecho y sobornos por los inspectores en el curso de las auditorías fiscales o la importancia de la cooperación interinstitucional e internacional.

Desde una perspectiva más amplia, es oportuno que examinemos el papel que puede adoptar y corresponder a la AT en la lucha contra la corrupción.

Existe una amplia gama de modelos organizacionales para estructurar y atribuir competencias a los organismos que pueden luchar contra los delitos financieros -incluida la corrupción-. En muchos países existen órganos específicos para prevenir y luchar contra la corrupción que deben coordinarse y colaborar entre sí, también con la Administración Tributaria.

En el documento de la OCDE (2017) *Effective InterAgency Co-Operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes* y en *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*<sup>200</sup> se propugna que las diferentes autoridades públicas trabajen en estrecha colaboración en materia de delitos económicos ya que enfrentar estos delitos requiere de enfoques integrados en los que la colaboración interinstitucional es clave.

En efecto, la lucha contra los delitos financieros comprende una serie de etapas clave, entre ellas, la prevención, detección, investigación y enjuiciamiento de los delitos y la recuperación del producto del delito. Añadiendo que *“dependiendo de las circunstancias, esto puede involucrar a varios organismos gubernamentales, incluyendo la administración tributaria, la administración de aduanas, los reguladores financieros, las autoridades de lucha contra el lavado de dinero, incluyendo la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF), la policía y los organismos especializados de aplicación de la ley, las autoridades anticorrupción y la fiscalía lo que evidencia esta necesidad de cooperación”*.

Los distintos organismos pueden disponer de facultades únicas de información o de investigación y de observancia que pueden mejorar la investigación de otro organismo en relación con un delito en particular. Todo ello hace que la cooperación entre los organismos pertinentes sea particularmente importante y beneficiosa. Y en este caso, la AT no solo puede aportar personal especializado en la detección y seguimiento de fraudes sino, sobre todo, compartir información.

200 Más información en: <https://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm>

En este contexto, el Grupo de Trabajo Anticohecho (GTC) de la OCDE destaca que las administraciones tributarias desempeñan un papel decisivo y fundamental en la detección del cohecho internacional *“siempre que existan marcos jurídicos apropiados y se hayan implantado los canales de denuncia pertinentes que permitan poner los presuntos delitos perpetrados en conocimiento de las autoridades competentes”*.

El GTC señala que *“conviene recordar a las administraciones tributarias este cometido y dotarlas de personal debidamente capacitado para detectar las señales que alertan de un delito de cohecho”*. Añade que *“la retroalimentación e intercambio de información entre autoridades competentes y administraciones tributarias en el marco de casos reales de cohecho serán, asimismo, esenciales a la hora de concienciar y de promover la idea de responsabilidad dentro del ámbito de actuación de la administración tributaria, y de cara a desarrollar los conocimientos técnicos de estos organismos y su experiencia en la detección de posibles casos de cohecho internacional”*.

En conclusión, el papel de la AT en la lucha contra la corrupción es muy relevante. El nivel de participación de la AT en la lucha contra la corrupción dependerá del marco jurídico e institucional de cada país y las interrelaciones con las instituciones competentes para ello.

Pero más allá de esta afirmación, podemos plantear una cierta disyuntiva para las AT de adoptar un rol que puede ser más o menos protagonista en función de que se pretenda una implicación directa de la AT en la lucha contra los delitos de corrupción -en sus distintas modalidades- que exceda de los aspectos puramente fiscales o que, por el contrario, se considere que la actuación de la AT debe restringirse exclusivamente a los casos relacionados con delitos fiscales.

Hemos visto cómo la AT en el ejercicio de su función de comprobación e investigación -auditoría- examina contabilidades, operaciones financieras, revisa facturas, analiza información bancaria, posee declaraciones tributarias, recibe informaciones detalladas de las facturas electrónicas, dispone de relaciones de bienes, activos, empresas, coteja información de terceros, etc. Es decir, realiza una serie de actividades y ejerce una serie de funciones y potestades (entrada en domicilios, en locales de negocios, etc) en los que es posible detectar casos de corrupción.

También es cierto que las AT afrontan en problemas presupuestarios, recursos limitados y personal que debe atender muchas tareas, dificultades para alcanzar sus propios objetivos, o simplemente existen resistencias a introducir nuevos elementos en las formas de trabajar.

Por ello la decisión de considerar que la colaboración ha de limitarse a los casos de delitos fiscales o, por el contrario, extender esta colaboración a todo tipo de delitos financieros -incluida la corrupción- en cualquier caso, es una decisión estratégica de primer orden. Hay argumentos en uno y otro sentido y hemos visto cómo la lucha contra la corrupción es también una forma de contribuir a la mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

En este sentido, podría decirse que las estrategias de colaboración y cooperación que involucren de manera más proactiva a la AT serán tanto más efectivas cuando más relación tengan con la persecución de los delitos fiscales al estar éstos relacionados directamente con las competencias de la AT.

## 27.9. Las formas de colaboración de la AT en la lucha contra la corrupción

En una reciente encuesta llevada a cabo con países miembros del CIAT <sup>201</sup> se acreditó que en la totalidad de los países que atendieron la encuesta la AT comparte información tributaria obrante en sus bases de datos con otras instituciones encargadas de la lucha anticorrupción.

Puede servirnos de ejemplo el artículo 117 del Modelo de Código Tributario del CIAT que prevé la cesión de información a las autoridades judiciales, a las administraciones públicas para la prevención del blanqueo de capitales, infracciones monetarias y financiación del terrorismo.

En efecto, como es sabido los funcionarios de la Administración tributaria tienen la obligación de *“guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes, por terceros responsables o por terceros, así como de las informaciones obtenidas en el ejercicio de las facultades de fiscalización”*. Constituye un derecho de los contribuyentes el carácter reservado y confidencial de la información de cada uno de ellos en poder de la Administración que debe hacer todo lo posible para mantener este carácter reservado.

Tal reserva no es, sin embargo, absoluta y admite excepciones vinculadas a otros bienes jurídicos protegidos que se sitúan por encima del carácter reservado de la datos en poder de la AT. Estas excepciones se establecen en una lista cerrada, tasada -de interpretación muy restrictiva- que, como es obvio, debe ser fijada por cada país.

La lista ofrecida por el artículo 117 del Modelo es ejemplificativa, susceptible de adecuación local *“siempre bajo la idea de que se debe tratar de información a ser utilizada en aras de la protección de un bien jurídico superior y de las posibilidades prácticas de que la información no se filtre más allá de lo necesario para el cumplimiento de los fines de las entidades.”*

Por lo que aquí interesa, el número 1.a) del precepto excepciona la posibilidad de compartir información con las autoridades judiciales en procesos de orden penal.

El apartado 1.c) permite compartir información con las *“Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal, contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones y contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas de los sistemas de seguridad social, así como en la obtención y disfrute de prestaciones a cargo de dichos sistemas, sin perjuicio de los acuerdos interadministrativos de colaboración que se pudieran alcanzar.”* Finalmente, el literal 1.d) establece la excepción respecto de administraciones públicas para la prevención del blanqueo de capitales, infracciones monetarias y financiación del terrorismo.

201 CIAT (2019) PT-04-2019. *El Papel de las Administraciones Tributarias en la Lucha contra la Corrupción Externa.* [https://www.ciat.org/Biblioteca/Papeles\\_Trabajo/Etica/2019/PT\\_04\\_2019.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Papeles_Trabajo/Etica/2019/PT_04_2019.pdf)

Cada país adopta su propia forma en que se realiza este intercambio de información. De acuerdo con la OCDE podemos distinguir:

- El acceso directo a la información contenida en registros o bases de datos del organismo.
- La obligación de ofrecer información espontáneamente (a veces expresada como “obligación de reportar”);
- La capacidad, pero no la obligación, de ofrecer información espontáneamente;
- La obligación o la capacidad de ofrecer información sólo si se solicita.

Además de compartir información, la cooperación efectiva puede llevarse a cabo mediante la constitución de Equipos de Investigación conjunta que, como señala el documento la OCDE, tiene la virtualidad de que *“estos equipos hacen posible que los organismos con intereses comunes trabajen juntos en una investigación. Además de compartir información, permite que un equipo de investigación haga uso de una gama más amplia de aptitudes y experiencias de los investigadores con diferentes antecedentes y capacitación. Las investigaciones conjuntas tienen la facultad de evitar la duplicación que surge de las investigaciones paralelas y de aumentar la eficiencia al hacer posible que los funcionarios de cada organismo se centren en aspectos distintos de una investigación dependiendo de su experiencia y sus facultades jurídicas. En algunos casos, los portales para compartir información son más amplios cuando los organismos participan en una investigación conjunta de lo que serían en otras circunstancias.*

Otra modalidad son los centros de inteligencia interorganismos que se establecen para centralizar los procesos de obtención y análisis de información para una serie de organismos. En este caso, *“al centralizar estas actividades, los funcionarios de un centro ganan experiencia acerca de temas legales y prácticos particulares y se hace posible la creación de sistemas especializados que pueden aumentar su eficacia. También es posible lograr ahorros de costos, al poder compartir el gasto que implica obtener, procesar y analizar datos entre los organismos participantes”.*

Las Comisiones de servicio y coemplazamiento del personal también se consideran como una buena práctica al ser maneras eficaces de compartir experiencias y habilidades.

La OCDE destaca otras experiencias y estrategias como el uso de bases de datos compartidas, la difusión de productos de inteligencia estratégica como boletines y resúmenes de inteligencia, comités conjuntos para coordinar la política en ámbitos de responsabilidad compartida y reuniones entre organismos y sesiones de capacitación para compartir información sobre tendencias de crímenes financieros, orientación sobre técnicas de investigación y mejores prácticas en el manejo de casos.

En los Papeles de Trabajo del CIAT n° 4 de 2019<sup>202</sup> se exponen estas distintas modalidades y el resultado de una encuesta entre varios países del CIAT.

202 CIAT (2019) PT-04-2019. *El Papel de las Administraciones Tributarias en la Lucha contra la Corrupción Externa.* [https://www.ciat.org/Biblioteca/Papeles\\_Trabajo/Etica/2019/PT\\_04\\_2019.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Papeles_Trabajo/Etica/2019/PT_04_2019.pdf)

## Referencias

CIAT (2019). El Papel de las Administraciones Tributarias en la Lucha contra la Corrupción Externa. *PT-04-2019*. Panamá.

OECD (2017). *Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and other Financial Crimes* - Third Edition. [https://www.ciat.org/Biblioteca/Papeles\\_Trabajo/Etica/2019/PT\\_04\\_2019.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Papeles_Trabajo/Etica/2019/PT_04_2019.pdf)

OCDE (2017). *La Detección del Cohecho Internacional*, Ediciones OCDE, París. [www.oecd.org/corruption/the-detection-of-foreign-bribery.htm](http://www.oecd.org/corruption/the-detection-of-foreign-bribery.htm)

Transparency International España (2017). *Guía práctica de autodiagnóstico y reporting en cumplimiento normativo, buen gobierno corporativo y prevención de la corrupción*. Madrid







*Agencia Estatal de Administración  
Tributaria – AEAT*  
<http://www.agenciatributaria.es/>



*Centro Interamericano de Administraciones  
Tributarias – CIAT*  
<https://www.ciat.org/>