

CENTRO DE ESTUDIOS EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Procesos críticos y buena gobernanza

Juntos, pero no revueltos

Rodrigo Luis González Cao

2022

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, UBA

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
CENTRO DE ESTUDIOS EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

PROCESOS CRÍTICOS Y BUENA GOBERNANZA. JUNTOS, PERO NO REVUELTOS

Autor: Rodrigo Luis González Cao.

Octubre de 2022.

Copyright © 2022 por CEAT. Todos los derechos reservados.



Las opiniones y conclusiones expresadas en los contenidos que presenta este trabajo de investigación son de exclusiva responsabilidad del autor y pueden no coincidir con las del CEAT.

El CEAT se siente complacido de que terceros citen los contenidos de sus investigaciones para su uso personal, sin fines comerciales, sin ningún derecho a revender o redistribuir las mismas.

Agradeceremos que siempre se aclare que la fuente de información es el presente material.

Todas las publicaciones del CEAT se encuentran disponibles en
http://www.economicas.uba.ar/extension_centros/ceat

Resumen

Este trabajo forma parte de una serie de investigaciones sobre la gestión en las administraciones tributarias realizadas por el Centro de Estudios en Administración Tributaria (CEAT) de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.

El objetivo es presentar ciertos aspectos potencialmente relacionados con la estructura organizacional en las administraciones tributarias, con especial énfasis en los procesos operativos críticos, así como también inferir de qué modo y en qué medida las reglas de la buena gobernanza inciden sobre dichos procesos para crear valor público para la ciudadanía.

La estructura organizativa de las administraciones tributarias es el resultado de procesos históricos y responde tanto a las demandas de los actores sociales como también a los paradigmas que gobiernan los modelos de gestión de las administraciones públicas en cada momento.

Los resultantes de las transformaciones organizacionales, en muchos casos, se acumulan como capas geológicas superpuestas.

El presente trabajo, al intentar analizar la organización de las administraciones tributarias, ha tenido que afrontar el reto de reflexionar sistemáticamente sobre las burocracias de los organismos fiscales y su funcionamiento, al tiempo que analiza las posibles fórmulas institucionales que pueden utilizarse para mejorar su capacidad de generar valor público y recaudar los ingresos necesarios para aplicar políticas de desarrollo e inclusión social, sin descuidar su rol de asegurar un orden justo en el que todos los actores contribuyan de acuerdo a su capacidad económica.

Palabras clave

Administración Tributaria, Organización, Gobernanza, Valor público, Talento humano.

Abstract

This work is part of a series of investigations on management in tax administrations carried out by the Center for Tax Administration Studies (CEAT) of the Faculty of Economic Sciences of the University of Buenos Aires.

The objective is to present certain aspects, potentially related to the organizational structure in tax administrations, with special emphasis on critical operational processes, as well as to infer how and to what extent the rules of good governance affect these processes to create public value for citizens.

The organizational structure of tax administrations is the result of historical processes and responds both to the demands of social actors as well as to the paradigms that govern the management models of public administrations at any given time.

The results of organizational transformations, in many cases, accumulate as superimposed geological layers.

The present work, when attempting to analyze the organization of the tax administrations, has had to face the challenge of systematically reflecting on the bureaucracies of the fiscal organisms and their functioning, while analyzing the possible institutional formulas that can be used to improve their capacity to generate public value and collect the necessary income to apply development and social

inclusion policies, without neglecting its role of ensuring a fair order in which all actors contribute according to their economic capacity.

Keywords

Tax administration, Organization, Governance, Public value, Human talent.

Agradecimientos

Al Centro de Estudios en Administración Tributaria (CEAT) de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires (UBA), y a sus autoridades, por generar espacios para la investigación académica en la universidad pública.

Tabla de Contenidos

Resumen	iv
Palabras clave	v
Abstract	v
Keywords	vi
Agradecimientos	vi
Tabla de Contenidos	vii
Marco de Trabajo y Planteo del Problema	1
Justificación del tema	1
Planteo del problema	1
Síntesis de los planteos centrales	3
Cuadro 1. Paradigmas organizativos	4
Objetivo	5
Hipótesis	5
La Comparación como Campo de Conocimiento y Reflexión	5
La Comparación y las Generalizaciones	7
El Estado y las Administraciones Tributarias	10
La Organización del Estado-Nación y la Estatidad	10
El Rol Estratégico de las Administraciones Tributarias	10
Una Evolución Signada por Necesidades y Demandas Sociales	11
El paradigma organizativo: de Max Weber a la Gobernanza Digital	12
La Administración Weberiana Tradicional	14
La Nueva Gerencia Pública	16
La Modernización del Estado, la Automatización de Procesos y el Rol Regulador	18
La Gobernanza Digital Participativa	19
La Administración Tributaria como Organización	23
Resultado de la Evolución Histórica y las Respuestas a los Desafíos Sociales	23
Un Conjunto Interrelacionado de Funciones y Procesos	25
Una Organización para Interactuar con el Entorno y Alcanzar Metas	26
La División del Trabajo y la Distribución del Poder	27
División por Funciones	28

División por Áreas de Negocio	29
División Territorial	30
Segmentación por Grupo Objetivo	31
La Administración de la Complejidad	32
La Complejidad Creciente de las Administraciones Tributarias	32
El Modelo de “Agencia Única”	34
El Modelo de “Ciclo Completo”	36
La Cadena de Valor de una Administración Tributaria	37
Los Procesos Operativos Críticos	38
Función de Recaudación y Cobranza	38
Registro	38
Presentación de Declaraciones	39
Recolección de Fondos	40
Control del Cumplimiento	40
Gestión ante el Incumplimiento	41
Cobranza Persuasiva	42
Cobranza Coactiva	43
Función de Fiscalización	44
Investigación	44
Fiscalización	45
Determinación de Oficio	46
Revisión y Recursos	46
Procesos Transversales de Apoyo, Creación de Valor Público y Gobernanza	47
Los procesos de Apoyo son Transversales	47
Creación de Valor Público	49
Buena Gobernanza	51
Responsabilidad y Rendición de Cuentas	52
Claridad y Simplicidad de Reglas de Juego	53
Aplicación Congruente y Previsible de la Ley	53
Participación Comprometida	54
Dinamismo Transformador	54
Las Capacidades Institucionales	55
Identificación de Problemas y Capacidades Institucionales	55

Un Contexto Volátil e Incierto	56
Informalidad, Desigualdad y Erosión de la Cohesión Social	57
Compleja administración de incentivos y regímenes especiales	57
Instituciones Debilitadas, Lentas y Reactivas	58
Evolución de las Prácticas de Gestión	59
Demandas Ciudadanas Post Pandemia	60
Transformación Basada en Datos	61
Campos de Acción de una Buena Gobernanza	62
Gestión y Organización	63
Administración de Reglas de Juego y Relaciones Institucionales	63
Administración de Recursos Humanos	63
Gerenciamiento de los Recursos Materiales	63
Gestión de la Información basada en Tecnología	64
Caso Práctico: La AFIP de Argentina	65
Autarquía Financiera, Personalidad Jurídica y Patrimonio Propio	65
Marco Legal y Evolución de la Estructura Organizacional	67
El rol de la AFIP como agencia tributaria única y autoridad fiscal	67
Evolución de la estructura organizacional	68
Cuadro 2. Estructura Organizativa de la AFIP	85
Síntesis y conclusiones	89
Referencias	91
Trabajos citados	91
Conceptos Clave	95
Información del Autor	100

Marco de Trabajo y Planteo del Problema

Justificación del tema

La estructura organizativa de las administraciones tributarias ha acompañado los convulsionados procesos sociales y económicos que ha transitado nuestro país. Hubo momentos donde primó la lógica de privatizar la gestión fiscal en el marco del “*Estado mínimo*” que invitaba al personal a acogerse a un retiro voluntario y postulaba el lema “*menos Estado es mejor Estado*”, continuador de su antecedente “*Achicar el Estado es agrandar la Nación*”. En otros tiempos la incorporación acrítica de herramientas propias del gerenciamiento del sector privado forzó cambios que no siempre encajaban adecuadamente en la lógica de las burocracias públicas.

Este intento por comprender la lógica del diseño de las estructuras organizativas de las administraciones tributarias busca colaborar en la búsqueda de una mayor eficiencia del Estado en la generación de valor público, al tiempo que revaloriza la importancia de la profesionalización de quienes lideran y gestionan dichas interfaces estratégicas entre el poder público y la ciudadanía.

Planteo del problema

Cada momento histórico ha planteado un paradigma y su correspondiente modelo de gestión. Sin embargo, en el actual contexto volátil e incierto, dichos paradigmas que en el siglo pasado parecían

eternos (el paradigma weberiano) rápidamente se vuelven obsoletos y son reemplazados por nuevas propuestas supuestamente superadoras, cada vez de vida útil más acotada.

El rígido paradigma de Max Weber bajo el cual nacieron en el siglo pasado las administraciones públicas en general (y las tributarias en particular) fue reemplazado por intentos de implementación de lógicas propias del sector privado en el sector público por medio de la nueva gerencia pública (Felcman, 2015).

Sin embargo, la reciente pandemia de COVID-19 ha puesto en evidencia la insuficiencia de la lógica de la desregulación, a la vez que puso en duda la infalibilidad de la mano invisible del mercado, recuperando para la percepción ciudadana la importancia de un Estado presente en el cual las administraciones tributarias juegan un rol estratégico.

Según Bauman la actual vida líquida (Bauman, Vida líquida, 2005) se expresa en una modernidad líquida (Bauman, Modernidad líquida, 2000) que transforma el contexto estable en una mezcla de volatilidad, incertidumbre, complejidad y ambigüedad, en la cual detonan los paradigmas sobre los cuales se constituyeron las instituciones públicas en el siglo pasado.

Conscientes de esta incertidumbre, intentaremos explicitar la posible lógica del futuro reordenamiento de estos conceptos paradigmáticos alrededor de una idea aún en construcción que muchos denominan “*buena gobernanza*”.

La “*buena gobernanza*”, concepto ampliamente utilizado en la literatura académica reciente, parece resultar un término tan amplio y generoso que, en su ambigüedad, termina calzando a medida de cada autor para los más variados propósitos.

En la presente investigación pretendemos precisar los modelos organizacionales de gestión pública de las administraciones tributarias y los consecuentes procedimientos y tecnologías de gestión asociados a los procesos operativos críticos, sin descuidar la cultura organizacional (Seyahian, 2022) y el liderazgo efectivo como ejes de acción que garantizan el éxito de las futuras transformaciones (González Cao, Transformación organizacional, 2022).

Síntesis de los planteos centrales

Como marco conceptual plantearemos que a cada momento histórico le corresponde un paradigma que propone un determinado modelo de gestión pública de las administraciones tributarias (recursos, tecnologías, cultura organizacional y fines).

Dicho modelo de gestión plantea, a su vez, ciertas tecnologías de gestión acordes a sus postulados, las cuales intentan transformar la cultura organizacional.

La brecha entre el estado inicial de cada ente fiscal y el punto de llegada deseado es gestionada por medio de liderazgos. Un liderazgo efectivo sustentado culturalmente es aquel que muestra una coherencia entre sus actitudes, sus habilidades y sus comportamientos con la cultura organizacional que lo sostiene (Felcman, 2015).

Las unidades de análisis susceptibles de ser caracterizadas a partir del marco conceptual son las administraciones tributarias.

Para entender los cuatro paradigmas que presentaremos, trazaremos dos ejes: por un lado, la mayor o menor discrecionalidad en la toma de decisiones y, por otro lado, el grado de privatización de los servicios y actividades. A cada eje lo consideraremos con valores polares extremos (mayor grado de adopción y menor).

Cuadro 1. Paradigmas organizativos

		Grado de privatización de los servicios y actividades	
		Mayor	Menor
Discrecionalidad en la toma de decisiones	Menor	Modernización y automatización de procesos	Burocracia tradicional weberiana
	Mayor	Nueva gerencia pública	¿Gobernanza digital participativa?

Fuente: propia.

Objetivo

El objetivo es presentar los potenciales aspectos relacionados con la estructura organizativa en las administraciones tributarias.

Hipótesis

La estructura organizativa de las administraciones tributaria responde a procesos históricos, a demandas de los actores sociales y a tendencias en la organización de las administraciones públicas.

La Comparación como Campo de Conocimiento y Reflexión

Uno de los campos de investigación del Centro de Estudios en Administración Tributaria (CEAT) es la gestión de las administraciones tributarias.

El análisis de procesos críticos a la luz de las reglas de la buena gobernanza nos permite verificar la pertinencia y el alcance de ciertas conjeturas que se formulan al plantear mejoras en los procesos de la administración tributaria y sus componentes organizativos.

Si bien pondremos el foco en los procesos operativos críticos estamos convencidos que hablar de buena gobernanza sin hacer mención a los procesos transversales de apoyo y soporte a la gestión es caer en enunciaciones vacías de contenido.

Por tal motivo, en la presente publicación retomamos algunas de las investigaciones previas del CEAT referidas al aprestamiento de la organización (Castagnola, Aprestamiento de la organización y capacidad de respuesta al cambio, 2005), el clima laboral (Seyahian, 2022) y la calidad institucional (Nadal & Brula, 2020) como factores que influyen en la buena gobernanza de las administraciones tributarias.

En el actual contexto líquido (Bauman, Modernidad líquida, 2000) de cambio exponencial propio de la digitalización de la economía de vigilancia (González Cao, La economía de vigilancia y las plataformas. Su evolución y la mitigación de sus externalidades negativas a través de la regulación y la fiscalidad., 2021) la mejora de las administraciones tributarias pasa necesariamente por promover la formación y retención del talento humano, especialmente el que posee idoneidad digital, así como la actualización permanente de las competencias requeridas para la comprensión de situaciones y acontecimientos desde una mirada amplia (González Cao, Transformación organizacional, 2022).

En consonancia, las administraciones tributarias modernas requieren liderazgos que impulsen estilos de gestión basados en actitudes proactivas del personal y en el desarrollo de las competencias necesarias para reconocer las oportunidades tecnológicas para la transformación y mejora de los procesos de gestión (Castagnola, Aprestamiento de la organización y capacidad de respuesta al cambio, 2005).

La Comparación y las Generalizaciones

No existe una única forma de realizar investigación ni de construir representaciones en el campo de lo organizacional en cuestiones relacionadas con los sistemas de gobernanza, estructura organizacional, modelos de gestión y herramientas utilizadas.

El método comparativo, es un método posible de investigación del objeto que estudiaremos, pero no es el único método de control de generalizaciones con el cual contamos, porque también podemos recurrir al método experimental, al estadístico o al estudio de caso.

De hecho, para responder sobre la influencia de una mejor gobernanza sobre la organización de las administraciones tributarias, según la finalidad de la investigación y la estrategia que se defina, podemos recurrir, entre otros métodos al histórico-descriptivo, el cuantitativo, el cualitativo, el funcional y/o el estructural, complementando al comparativo.

En el campo académico, la comparación nos permite detectar semejanzas y diferencias entre administraciones tributarias de los diferentes niveles nacionales y subnacionales (o respecto de las burocracias fiscales de otros países), pero también podemos comparar la evolución de un ente impositivo en el tiempo, es decir, como es hoy respecto de cómo era en el pasado, o cómo imaginamos que podría ser en el futuro.

Por lo tanto, la elección del método comparativo, si bien es una opción de las tantas posibles en relación con el objetivo de investigación particular que nos planteamos, es la que asumiremos para confrontar las similitudes y diferencias entre las burocracias fiscales y entre las distintas configuraciones que una misma administración tributaria ha adoptado a lo largo del tiempo.

La comparación sirve para validar las presunciones acerca de las estructuras y procesos de cada administración tributaria ya que entendemos, a los fines de la presente investigación, que el método comparativo es el que mejor nos permite controlar las generalizaciones e hipótesis que pueden exponerse para avanzar en una transformación positiva. En definitiva, el sentido de establecer comparaciones es controlar el alcance de las generalizaciones e hipótesis acerca de lo que hacemos, cómo lo hacemos y por qué lo hacemos.

Comparar también nos sirve tanto para valorar las virtudes de aquellas formas que se desea mantener o mejorar, así como los vicios de las que requieren ser reemplazadas. En cada situación, las formas que adopta una administración tributaria (tanto nacional como subnacional) son consecuencia de dinámicas sociales, regímenes políticos, organización territorial del Estado, trayectoria del desarrollo económico y también de la cultura propia del ente (Felcman, 2015).

Por lo tanto, antes de comenzar debemos tener claro que todas las estructuras y procesos organizativos de una administración tributaria son confrontables en determinados aspectos, e incomparables en aquellos otros que expresan una particularidad. Comparar los potenciales sistemas organizacionales de las administraciones tributarias nos permite reconocer lo que es diferente y lo que puede ser único de cada una (Santa Cruz, 1997), sin obviar la influencia que ejercen sobre ellas el régimen institucional, la cultura política, la organización formal del aparato burocrático estatal y los aspectos socio culturales en general.

Sumado a ello, enfrentamos también la dificultad de explicar o predecir realidades administrativas demasiado complejas (Díaz Yubero & Porporatto, Las administraciones tributarias modernas en contextos complejos, 2020). Si bien la administración tributaria comparada es un campo de conocimiento y de reflexión sistemática, somos conscientes de las limitaciones que tanto la actual

volatilidad y complejidad como la influencia de ciertos fenómenos sociales y políticos le imponen a un análisis integral.

El estudio de la *Administración Tributaria* corresponde al universo de los fenómenos no sujetos a determinación causal, como toda investigación en el campo de las ciencias sociales. Por lo tanto, dado que los estudios comparativos sobre las administraciones tributarias pueden abarcar un amplio abanico de temas, advertimos que encarar la presente investigación puede presentar limitaciones originadas en sesgos metodológicos u omisiones empíricas.

En consecuencia, coincidiendo con lo sostenido por Ricardo Schmukler, aspiraremos a realizar un pequeño aporte a una teoría integradora del pensar, el actuar y el valorar la cosa pública sin procurar establecer lineamientos científicos del gobierno, ni de la administración tributaria (Schmukler, 2018).

Por tal motivo, encaramos la presente investigación con ánimo introductorio, presentando una descripción preliminar del estado del arte sobre la buena gobernanza y la integración de los procesos críticos en las administraciones tributarias.

En las próximas páginas intentaremos realizar un primer acercamiento a este desafío y dejaremos planteadas inquietudes a retomar en futuras investigaciones.

El Estado y las Administraciones Tributarias

La Organización del Estado-Nación y la Estatidad

A partir de la organización nacional, con el dictado de la Constitución de 1853, comienza la consolidación del Estado-nación como organización política de nuestro país. El Estado, al constituirse como tal, adquiere distintos atributos que caracterizan la “*estatidad*” (Oszlak, Burocracia estatal: política y políticas públicas, 2006).

Los principales atributos que Oscar Oszlak enuncia como parte de la “*estatidad*” son:

- el reconocimiento internacional de la soberanía por parte de otros países,
- la institucionalización del monopolio de la autoridad y del uso de la fuerza en el territorio,
- la capacidad de producir símbolos que refuerzan la identidad nacional y la cohesión social y,
- la imposición de tributos, la obtención de recursos fiscales y el establecimiento de una burocracia que los gestione para asegurar el bienestar general.

El Rol Estratégico de las Administraciones Tributarias

Nos interesa particularmente poner el foco en el atributo referido a la imposición de tributos, la obtención de recursos fiscales y el establecimiento de una burocracia que los gestione para ejercer el rol estratégico de las administraciones tributarias definido en el artículo 4° de la Constitución Nacional.

Debido al ejercicio de este rol estratégico, la administración tributaria es la principal interfaz estatal con la ciudadanía, debiendo articular los medios para asegurar su misión con el fin último de garantizar los fondos necesarios para atender los derechos constitucionales de una vida digna y asegurar el bienestar general (Galinelli & Migliore, 2015).

En virtud de ello, el rol estratégico de las administraciones tributarias comprende la capacidad de obtener caudales públicos de la sociedad, tanto para reproducir la burocracia de toda la administración gubernamental como también para desempeñar el rol del Estado en el establecimiento de la ley y el orden, el progreso económico y la equidad social, garantizando a la ciudadanía los derechos establecidos en la Constitución Nacional (González Cao, Recursos de la Seguridad Social y Administración Tributaria, su contribución conjunta a la cohesión social, 2021).

Pero dicho rol estratégico también comprende el desarrollar una estructura organizativa y un cuerpo profesionalizado de servidores públicos que sean capaces de llevar a cabo las crecientes responsabilidades que asume la gestión estatal, tanto la administración pública en general como en lo particular la administración tributaria (Castagnola, Aportes para estrategias post-pandemia en las administraciones tributarias, 2020).

Una Evolución Signada por Necesidades y Demandas Sociales

La configuración de la administración tributaria en cada momento es el resultado de una interpretación particular de ciertas necesidades y demandas de la sociedad.

Dicha configuración se traduce tanto en patrones de asignación de recursos como en compromisos institucionales específicos acordes a cada contexto coyuntural (Olsen, 2005).

Por lo tanto, en algunos momentos puede asignárseles a las administraciones tributarias nuevas funciones (como la recaudación de los Recursos de la Seguridad Social) o también en otros tiempos quitarles ciertas tareas (transferencia de los impuestos de sellos a los niveles subnacionales).

A su vez, sus estructuras al adquirir mayor diferenciación y complejidad, pueden ganar o perder independencia (tanto autonomía administrativa como autarquía financiera) e, inclusive, requerir nuevos mecanismos de coordinación.

En consecuencia, las modificaciones en la configuración particular de la burocracia fiscal en cada momento histórico nunca serán casuales, sino que su estructura evolucionará en el tiempo como respuesta a demandas de la sociedad y a decisiones políticas (Felcman, 2015).

El paradigma organizativo: de Max Weber a la Gobernanza Digital

Para analizar la evolución del paradigma organizativo de la “*Administración Tributaria*” recurriremos a las ciencias de la administración. Al describir el concepto de “*administración*” nos referiremos a la conducción de las actividades de una organización.

En concordancia, al describir la “*Administración Tributaria*”, nos referiremos a la gestión de las acciones del ente que organiza y gerencia la burocracia fiscal.

Por su naturaleza, los entes que administran la burocracia fiscal son organizaciones complejas (Díaz Yubero & Porporatto, Las administraciones tributarias modernas en contextos complejos, 2020). Las actividades de una organización compleja comprenden el planeamiento, la organización, la dirección y el control de las diferentes acciones y procesos que ocurren dentro de dicho ente, como así también la capacidad de articular los recursos humanos, materiales y financieros destinados a cumplir con el mandato legal¹.

La literatura comparada, a partir de la detección de semejanzas y diferencias, nos permite formular inferencias causales, explicaciones, conceptualizaciones o generalizaciones. De la sistematización de estos elementos podemos identificar un paradigma que guía el diseño organizacional de las administraciones tributarias o, incluso, intentar aportar elementos para la futura construcción de un nuevo paradigma (Felcman, 2015).

Las administraciones tributarias, si bien por sus dimensiones y complejidad son reactivas y lentas para la transformación organizacional, no escapan a la evolución de los paradigmas que la administración pública ha ido adoptando e impulsando a lo largo de los años. Dichos paradigmas de transformación han tenido uno o más de los siguientes acentos (Pollit & Bouckaert, 2000):

- transformación de la estructura organizacional: especialización, coordinación, descentralización (Ramió, 2001);
- énfasis en la planificación estratégica, orientación a resultados (Ossorio, 2007);
- relevancia de la gestión financiera: restricciones presupuestarias, transparencia en la contabilidad, auditoría del gasto, gestión por resultados (Makón, 2000);

¹ En el caso de la administración tributaria el principal mandato legal es recaudar los ingresos públicos.

- administración del personal: reclutamiento, selección, retribución, seguridad en el empleo (Nadal & Brula, 2020).

Con un ánimo simplificador, y conscientes de estar obviando algunos pasos intermedios, podemos identificar en la historia reciente algunos paradigmas que han guiado tanto la estructura organizacional como las últimas reformas de las administraciones tributarias:

- la administración *weberiana* tradicional (Weber, 2014),
- la “*nueva gerencia pública*” (“*New public management*”) (Jackson & Hood, 1991),
- la “*modernización del Estado*” y el rol regulador (Oszlak, Burocracia estatal: política y políticas públicas, 2006) y,
- la Gobernanza en el marco de la digitalización (Aguilar Villanueva, 2010) (Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS, 2019).

La Administración Weberiana Tradicional

Max Weber, a principios del siglo XX, describió ciertos rasgos distintivos del sistema burocrático del Estado moderno. La estructura organizacional weberiana tradicional es estipulada formalmente, jerarquizada, especializada, con una clara división funcional del trabajo basada en competencias y jurisdicciones claramente definidas, enmarcada en normas estandarizadas e impersonales (Weber, 2014).

Como caracteres distintivos podemos destacar la rigidez y verticalidad de las jerarquías organizacionales (por sobre el carisma), el estricto apego a ciertos procedimientos normativos y reglas

racionales aplicados por igual a todos, las incorporaciones meritocráticas de por vida, la diferenciación con base en la calificación profesional, las competencias de cada área rigurosamente fijadas y el ejercicio del cargo público como única y principal profesión con dedicación exclusiva en una carrera escalafonaria diseñada a partir de grupos, categorías y niveles (Olsen, 2005).

Ubicándonos en el contexto histórico, debemos comprender que el modelo burocrático clásico *weberiano* respondía a un entorno social constante y poco complejo, caracterizado por comunicaciones lentas, en el cual se concebía a la administración tributaria como una organización vertical, piramidal, burocrática y profesionalizada.

En el caso del ejercicio del poder estatal en general, pero también específicamente respecto de las amplias facultades de las administraciones tributarias, el modelo *weberiano* por medio de las normas rígidas acota las necesarias discrecionalidades² de las burocracias fiscales para que no se transformen en arbitrariedades³. A partir de este paradigma burocrático tradicional weberiano se diseñaron las administraciones tributarias del siglo pasado.

Sin embargo, al crecer las administraciones tributarias en complejidad y extensión territorial, a la vez que el contexto de una vida líquida (Bauman, Vida líquida, 2005) se volvía volátil, enmarañado, incierto y ambiguo, dicho tejido normativo riguroso se fue convirtiendo en un corsé rígido que castiga toda decisión que no se tome dentro de los formalismos establecidos, aun cuando dichas decisiones sean “*exitosas*” en lo que se refiere al logro de objetivos y metas (Krieger M. , 2009).

² Lo discrecional es aquello no sometido a regla, sino al criterio de la persona que ejerce legalmente la autoridad (por ejemplo: el criterio del juez administrativo).

³ Lo arbitrario es aquello contrario a la justicia, la razón o la ley, dictado solamente por el capricho de la persona que ocasionalmente ejerce un espacio de poder.

La Nueva Gerencia Pública

Como consecuencia de sucesivas crisis económicas, fiscales y políticas, en la década de 1980 se vislumbra que el paradigma tradicional postulado por Max Weber a principios del siglo XX no logra dar respuestas adecuadas (Pollit & Bouckaert, 2000).

Como resultado de la búsqueda de otras opciones surge en los países sajones un conjunto de reformas administrativas al que podemos identificar como “*nueva gerencia pública*” (en su formulación original “*New public management*”) (Barzelay, 2001).

Este nuevo paradigma considera que el modelo *weberiano* padece un agotamiento originado en la extrema planificación ritual, lenta y poco eficaz, que se traduce en rutinas operativas de baja calidad y poco reactivas a cambios en el entorno.

A su vez, esta debilidad del contexto institucional está acompañada por un rol poco preponderante del presupuesto como herramienta de gestión lo que conlleva que la formulación presupuestaria no tome en cuenta los objetivos estratégicos de la organización, ni tampoco incluya el análisis de los recursos necesarios para llevar adelante las políticas que las autoridades superiores proponen (Makón, 2000).

En su reemplazo, el paradigma de la “*nueva gerencia pública*” propone la adopción de una perspectiva estratégica, es decir, poner el foco en la capacidad de anticiparse y adaptarse a los cambios del entorno, para lo cual impulsa la transferencia de prácticas gerenciales del sector privado al sector público, el énfasis en la eficiencia y la aplicación de mecanismos de control orientados a resultados.

Pero, complementariamente, sugiere acoger una perspectiva operativa que garantice tanto el buen desarrollo de las operaciones como el logro de las metas establecidas.

Por su parte, el traslado del paradigma de la “*nueva gerencia pública*” a las administraciones tributarias postula “*achatar*” las estructuras convirtiendo a organizaciones tradicionalmente jerárquicas y verticales en otras más horizontales, orientadas a resultados más que a procesos. Asimismo, impulsa el foco en los servicios y en la atención a la ciudadanía, a la cual concibe como el principal “*cliente*” de las administraciones tributarias (Peters, 1998).

En el caso particular de América Latina, una vez realizadas las reformas destinadas a reducir el tamaño del Estado y sus funciones, comienza una etapa que Oscar Oszlak denomina la reforma estatal “*hacia adentro*” y que, impulsada por el Banco Mundial a partir del año 1997, promueve el fortalecimiento de las capacidades institucionales y de gestión por medio de la reestructuración organizativa, la profesionalización de la función pública, la desburocratización de normas o procedimientos y la introducción de nuevas tecnologías de gestión (Oszlak, Quemar las naves, 1999).

Caracterizan a este paradigma iniciativas de agilización de trámites y procedimientos, profesionalización de la carrera administrativa y de la capacitación, incorporación de tecnología, orientación a la ciudadanía, responsabilidad por resultados, contratos por objetivos, definición de estándares e incentivos al desempeño (Oszlak, Burocracia estatal: política y políticas públicas, 2006).

Como resultado de esta etapa se fusionan diversos entes que cumplían funciones recaudatorias y se generaliza el concepto de administraciones tributarias “*integradoras*” de los esfuerzos de colección de los diferentes ingresos públicos (retomaremos esta idea de la integración al desarrollar el modelo de “*agencia única*”).

También se impulsa el concepto de “*ventanilla única*” (“*one stop shop*”). Es decir, el agrupamiento, en una sola instancia, de diversos trámites que la ciudadanía previamente debía cumplir ante diferentes entes. El concepto de “*ventanilla única*” puede aplicarse para unificar los pagos (como en el caso de los múltiples organismos del Sistema Único de la Seguridad Social) o también para simplificar los procedimientos de inscripción y empadronamiento (como en la adhesión al sistema del “Monotributo Federal”). Su finalidad es evitar que la ciudadanía debe peregrinar por distintas oficinas gubernamentales aportando la misma información en diferentes trámites.

La Modernización del Estado, la Automatización de Procesos y el Rol Regulador

Posteriormente, como evolución del paradigma de la “*nueva gerencia pública*” surge el paradigma de la “*modernización del Estado, la automatización de procesos y el rol regulador*”.

Este paradigma, por un lado, pone su acento en la privatización de los monopolios públicos de servicios, el desarrollo de nuevos mecanismos regulatorios y de herramientas de política para controlar la provisión de servicios públicos y el otorgamiento de autonomía a los entes reguladores.

En concordancia, a partir del énfasis en la eficiencia y la responsabilización, el paradigma de la modernización apunta a las estrategias orientadas a la evaluación de desempeño, la descentralización de competencias, la autonomía de decisión de las agencias tributarias (autarquía administrativa) y el uso más flexible de los instrumentos presupuestarios (autarquía financiera).

Otros instrumentos impulsados por este paradigma son el Planeamiento Estratégico, la Gestión por Resultados y el Presupuesto por Programas (Ossorio, 2007) y la automatización de los procesos,

principalmente de la toma de decisiones. Complementariamente intenta mecanismos de participación ciudadana en la elaboración de normas (Espacios de diálogo con cámaras empresariales y consejos profesionales), así como en el control y responsabilidad social de la gestión (Consejos Asesores).

La Gobernanza Digital Participativa

El siguiente hito lo encontramos en las sucesivas crisis desencadenadas con el comienzo del nuevo siglo. Como señala Rodrigo Carmona, en respuesta a las demandas sociales de legitimidad respecto de los sistemas de gobierno, toman mayor protagonismo la transferencia de responsabilidades hacia la sociedad civil y la participación en los procesos de decisión pública (Carmona, 2012).

En consecuencia, para entender el paradigma de la “*gobernanza*” debemos partir de los actuales procesos de descontento y desencanto de la ciudadanía hacia las instituciones que erosionan la cohesión social (González Cao, Recursos de la Seguridad Social y Administración Tributaria, su contribución conjunta a la cohesión social, 2021).

Tanto el término participación ciudadana como el concepto de “*gobernanza*” son utilizados en los más diversos sentidos dependiendo de los aspectos tratados, las posturas que los divulguen y los contextos en los cuales se los emplea.

Para empezar a aclarar el panorama, siguiendo la propuesta de Carmona, podemos diferenciar tres líneas principales: una que resalta la democracia participativa, otra que se enfoca en el mejoramiento de la gestión estatal y aquella que reclama la recuperación del carácter público del Estado (Carmona, 2012).

A los efectos de la presente publicación utilizaremos el concepto de la “*gobernanza*” como un estilo de gobierno dinámico, participativo y colaborativo, en el cual reconocemos que junto al Estado también intervienen la sociedad y los actores privados (sector social y sector privado) por medio de dispositivos de gestión basados en redes y en asociaciones público-privadas.

Estos dispositivos ponen su acento en la participación, la contractualización, la descentralización, la coproducción, la colaboración y en la horizontalidad por sobre la verticalidad.

En virtud de ello, el paradigma de la “*gobernanza*” sostiene que el Estado, su gobierno y las organizaciones de la administración pública no son los únicos actores de las políticas públicas. Y, en tal sentido, entiende que las políticas públicas son el resultado de la interlocución e interacción entre el Gobierno y la sociedad en la identificación de los problemas que se incluyen en la agenda pública y las acciones que se encaran para su abordaje.

En consecuencia, la “*gobernanza*” es reconocida como un nuevo método de gobernar en el cual gobierno y sociedad, sin perder su diferencia e independencia, “*coproducen*” un buen número de políticas, inversiones, proyectos, y servicios públicos. Una primera aproximación podemos rastrearla en la obra de David Osborne y Peter Plastrik (Osborne, *Reinventing Government*, 2015) (Osborne & Gaebler, *La reinención del gobierno*, 1994).

El paradigma de la llamada “*gobernanza*” es planteado en un entorno de fuerte digitalización y plataformización de la economía y, en dicho marco, se define la división del trabajo que tendrá lugar entre el sector público, el sector privado y el sector social, la cantidad y el tipo de recursos que habrá de aportar cada uno de los sectores, así como la autoridad y la responsabilidad que cada sector participante tendrá durante el proceso de ejecución (Aguilar Villanueva, 2010).

En consecuencia, para la concepción del paradigma de la gobernanza, el Estado es el responsable "*principal*", pero no exclusivo ni excluyente, en el diseño y la gestión de políticas públicas.

Sin embargo, debemos tener en cuenta que hay situaciones en las cuales no es posible la coproducción público - privada y, en consecuencia, solamente es viable la intervención del Estado.

Como lo señalan tanto B. Guy Peters como Henry Mintzberg en estas "*actividades exclusivas*" en las cuales está implicado el uso de la autoridad y puede existir un posible conflicto de interés debe considerarse con sumo cuidado la participación del sector privado para evitar influencias que aumenten las asimetrías sociales (Mintzberg, ¿De burócratas a gerentes?, 1999) (Peters, 1998).

Las administraciones tributarias al ejercer la autoridad e imponer tributos, al igual que otras organizaciones públicas donde el Estado despliega su poder de imperio para legislar, o su poder correctivo para ejercer el *ius puniendi*, integran lo que podemos llamar el "*núcleo estratégico del Estado*".

En un sistema republicano de gobierno, tanto las agencias regulatorias como las administraciones tributarias, en ejercicio de su mandato legal, necesariamente imponen límites al usufructo de ciertos derechos de algún sector de la ciudadanía en pos de verificar el cumplimiento de las obligaciones de los sujetos obligados y asegurar la recolección de los ingresos públicos. Dentro del marco acotado de discrecionalidad definido por la normativa legal, las administraciones tributarias suelen tomar decisiones que pueden colisionar con el interés particular de un grupo.

En consecuencia, esta esfera de ejercicio del poder estatal puede generar resistencias por parte de ciertos administrados que perciben que sus derechos particulares son afectados.

Conscientes de estas limitaciones en el ámbito de las administraciones tributarias, retomaremos el paradigma de la gobernanza y su impacto en la creación de valor público en las administraciones tributarias más adelante.

La Administración Tributaria como Organización

Resultado de la Evolución Histórica y las Respuestas a los Desafíos Sociales

Como en todo fenómeno social son múltiples las influencias sobre las administraciones tributarias (Pollit & Bouckaert, 2000). A riesgo de obviar algunas de ellas, podemos resumirlas en:

- la coyuntura social y económica (poderes económicos, cambios socio-demográficos y políticas públicas), la consecuente dinámica de los mercados, tanto los legales como la creciente influencia de la informalidad,
- el sistema político y las presiones de la ciudadanía,
- el proceso de toma de decisiones gubernamentales, las razones de oportunidad, mérito y conveniencia, la cultura organizacional, los liderazgos institucionales y la implementación de las reformas estatales.

Entre los factores económicos globales propios de la economía de vigilancia y la digitalización podemos señalar el debilitamiento de los controles estatales, así como las turbulencias propias de la pandemia de COVID-19 y de los conflictos internacionales que influyen sobre las cadenas logísticas e inciden en el abastecimiento de bienes y servicios, como en la dinámica inflacionaria.

Sumado a ello, los cambios en hábitos y estilos de vida, el aumento de la expectativa de vida de las personas y el crecimiento del desempleo, impulsan tanto un aumento del gasto público para compensar dichas externalidades como el rediseño de políticas sociales cada vez más demandantes de ingresos públicos.

Como consecuencia de ello surgen presiones de la ciudadanía para reducir el déficit fiscal, lo cual puede incidir sobre la disminución de las burocracias públicas o el aumento de la presión tributaria.

El sistema político y la ideología de cada coalición gobernante tienen una influencia directa sobre el diseño organizacional de las administraciones tributarias en el marco de las sucesivas reformas administrativas del Estado. La lógica de antagonismos y alternancia de signos políticos adversarios puede influir en las estructuras organizacionales creando capas geológicas superpuestas y proyectos truncos que no logran alcanzar su madurez.

El proceso de toma de decisiones gubernamentales y las razones de oportunidad, mérito y conveniencia, la cultura organizacional y los liderazgos institucionales influyen sobre lo que es factible y urgente por sobre lo que es necesario e importante. Esto incide sobre la implementación de los procesos de transformación institucional y condiciona las estructuras organizativas de las administraciones tributarias.

Tanto como resultado de su evolución histórica como a partir de las diversas funciones que le fueron asignadas a lo largo del tiempo, se fueron dando cambios importantes en la composición y estructura organizacional de las administraciones tributarias. La cantidad y variedad de funciones que la administración tributaria desempeña en cada etapa y momento depende tanto de los cambios históricos producidos en la sociedad como de las respuestas que el Estado dio a los desafíos económicos y sociales que se han ido presentando en el tiempo.

Un Conjunto Interrelacionado de Funciones y Procesos

Los fenómenos organizacionales pueden explicarse a partir de la mirada de diversas escuelas y teorías de pensamiento. Una manera de comprender estos cambios es la teoría sistémica de las organizaciones, señalando como primer paso, que encontraremos algunas semejanzas, pero fundamentalmente varias diferencias entre las organizaciones privadas y las administraciones tributarias en su carácter de organizaciones públicas.

La teoría sistémica postula que la organización es un conjunto interrelacionado de funciones que interactúan con una finalidad. En el caso de las administraciones tributarias su finalidad es el mandato legal definido por la normativa (por ejemplo: recaudar los ingresos públicos).

Siguiendo a Mario José Krieger podemos identificar como componentes de este sistema interrelacionado de funciones (Krieger M. J., 2001):

- una entrada por donde incorpora insumos (equipos, recursos humanos, recursos simbólicos, conocimiento, tecnología),
- una caja negra (conocimientos incorporados en tecnologías, comportamientos, procesos),
- una salida por donde brinda sus servicios a la ciudadanía y
- un sistema de retroalimentación y comunicación con el entorno.

Adaptando una definición de Richard Rose a la administración tributaria, podemos definirla como el conjunto de procesos que combinan recursos (normativos, humanos, financieros, materiales y tecnológicos) y los transforman en programas de trabajo y servicios a la ciudadanía para cumplir su mandato legal, logrando impactos objetivos en la sociedad (Rose, 1984).

Una posible síntesis de dicho mandato legal es la administración del sistema fiscal (tributario, aduanero y de los recursos de la seguridad social) de forma efectiva, simple y equitativa con el objetivo de promover la cultura del cumplimiento voluntario, la formalización de la economía y la inclusión social.

Una Organización para Interactuar con el Entorno y Alcanzar Metas

Para cumplir dicho mandato legal en una administración tributaria podemos identificar las siguientes dimensiones fundamentales:

- Entorno o medio ambiente.
- Objetivos a ser alcanzados.
- Estructura administrativa.
- Procesos administrativos.
- Recursos (humanos, tecnológicos, financieros y materiales).

Las administraciones tributarias necesitan, principalmente, tanto una estructura para organizar el trabajo, establecer procesos y llevar a cabo procedimientos, así como un cuerpo de funcionarios, agentes y personal, a los cuales se les asignan responsabilidades y tareas asociadas con los perfiles de los puestos de desempeño que ocupan en la estructura de la organización.

Por su parte, se requiere la disponibilidad de una infraestructura física con el equipamiento necesario para realizar los trabajos (oficinas, computadoras, medios de comunicación y transporte, etc.).

El suministro de los insumos y recursos materiales, tecnológicos, humanos, financieros o simbólicos necesarios para la operación cotidiana de la administración está previsto en un presupuesto cuyos recursos se originan en la recaudación tributaria.

La División del Trabajo y la Distribución del Poder

Como herencia del paradigma weberiano bajo el cual nacieron los entes fiscales en el siglo pasado, una de las dimensiones fundamentales de la administración tributaria como organización es su estructura organizacional. La estructura expresa dos dimensiones: una horizontal relacionada con la división del trabajo (funciones) y otra vertical relacionada con la distribución del poder (jerarquía).

Así la división funcional es representada en la dimensión horizontal, mientras que la división jerárquica se visualiza en la dimensión vertical. Ambas dimensiones se expresan en un formato particular de organización y en la forma en que es coordinado el trabajo. La estructura refleja, entonces, por un lado, la división del trabajo organizacional y, a su vez, la distribución del poder formal.

Como consecuencia de ello, la estructura ordena la distribución de los recursos (humanos y materiales) teniendo en cuenta las relaciones horizontales (entre funciones), a la vez que indica las líneas de responsabilidad, autoridad y comunicación formal.

Aclarada la interrelación entre ambas dimensiones, al analizar la estructura y organización de las administraciones tributarias podemos reconocer la utilización de diferentes métodos (no excluyentes entre sí) que expresan la división del volumen de trabajo y de las relaciones de poder:

- La división por funciones;
- La división por área de negocio o por productos;
- La división territorial o geográfica y;
- La segmentación o división por grupo objetivo.

Habiendo realizado esta enunciación didáctica, debemos tener presente que en la práctica cotidiana la preponderancia de algunos de estos principios de división del trabajo, o la integración de más de un enfoque en forma matricial, siempre será el resultado de un proceso de toma de decisiones, fuertemente influenciado por el condicionante socio-político del entorno, el paradigma organizativo adoptado y por la trayectoria histórica de cada administración tributaria.

División por Funciones

La división por funciones busca simplificar las tareas de la organización. El punto de partida para poder implementar la división funcional es conocer los principales procesos de la organización.

La división funcional presenta como principales ventajas:

- da una idea clara del volumen de trabajo;
- beneficia la especialización y;
- favorece la automatización de ciertas rutinas (Brandi, Ferré Olivé, & González Cao, 2021).

Con frecuencia las funciones abarcan los procesos críticos centrales y los servicios transversales de apoyo. En el caso de las administraciones tributarias, la división funcional identifica los principales

procesos de la organización y les otorga un reflejo en la estructura organizacional (por ejemplo, crea unidades que desempeñan las funciones de recaudación, fiscalización o atención al contribuyente).

División por Áreas de Negocio

En la división por productos se crean unidades o departamentos especiales para las diferentes áreas de negocio.

La mayoría de las veces, la división según áreas de negocio se combina con la división según funciones. La división de productos y la división por funciones tienen las mismas ventajas, favorecen la especialización y suelen ser implementadas complementariamente.

La adopción de áreas de negocio estructuradas a partir de productos específicos estimula el desarrollo de cierta especialización y, en el caso de las administraciones tributarias, otorga a dichas especificidades un reflejo en la estructura organizacional.

Un ejemplo de la división por áreas de negocio es la creación de unidades especializadas para impositiva, aduana y recursos de la Seguridad Social. Por su parte, en entidades subnacionales, la división por áreas de negocio la apreciamos en la especialización por los principales tributos que componen su mandato legal (impuesto sobre los ingresos brutos, impuesto territorial, impuesto a la radicación de vehículos, etc.).

División Territorial

La división geográfica adquiere creciente importancia a medida que las administraciones tributarias crecen en extensión y alcance territorial. Este método, con frecuencia, se utiliza en forma complementaria con otros métodos de división del trabajo.

La división geográfica suele impulsar el desarrollo de centros regionales, los cuales pueden contar con mayor o menor autonomía, con el fin de aprovechar las ventajas de la descentralización de la gestión cotidiana.

En el caso de las administraciones tributarias, la división geográfica identifica las principales unidades territoriales de la organización y les otorga un reflejo en la estructura organizacional (por ejemplo, crea regiones que agrupan geográficamente a las unidades locales y les fija un asiento en grandes ciudades o capitales provinciales).

Como parte de una lógica de descentralización de las operaciones y cercanía con la ciudadanía, en las unidades locales se atienden las necesidades de servicio vinculadas a la situación tributaria de las y los contribuyentes, se trabajan las verificaciones denominadas “*de oficina*” originadas en cruces de información y se ejecutan los principales controles primarios sobre las obligaciones de presentación y pago, identificando los incumplimientos. En concreto, en estas unidades, se suelen gestionar las interacciones entre el Fisco y la ciudadanía.

Segmentación por Grupo Objetivo

Complementariamente a la organización por funciones, la articulación en torno a los grupos objetivo revela la importancia de las políticas de segmentación de los contribuyentes en términos de recaudación y funcionamiento de las administraciones.

La segmentación por grupo objetivo tiene como ventaja la flexibilidad propia de una organización más abierta y orientada a ciertos segmentos específicos. Se adopta esta forma de división del trabajo cuando un segmento específico de los contribuyentes requiere más dedicación o también una atención especial de sus necesidades.

En el caso de las administraciones tributarias, la división por grupo objetivo identifica los principales segmentos de contribuyentes y les otorga un reflejo en la estructura organizacional.

Cuando segmentamos a los sujetos obligados en función de la importancia de sus pagos, detectamos que un reducido número de ellos, los de mayores dimensiones, contribuyen a una porción significativa de la recaudación. La atención de grandes contribuyentes tiene su correlato en la relevancia que tienen respecto del total de los ingresos públicos, por ello, suelen crearse oficinas que gestionan programas especiales para los contribuyentes más relevantes (por ejemplo, crea unidades específicas para grandes contribuyentes, grandes empleadores, grandes operadores del comercio exterior).

Por otra parte, la existencia de regímenes especiales de fomento o sistemas simplificados orientados al segmento de las pequeñas unidades económicas, justifica, en ciertas ocasiones, la creación de oficinas dedicadas a los pequeños contribuyentes. Así podemos encontrar áreas orientadas al control del Monotributo o de sectores consagrados a atender a pequeñas y medianas empresas.

La Administración de la Complejidad

Como hemos visto, la estructura organizativa más frecuente en las administraciones tributarias, más allá de su tamaño e incluso sin importar tampoco si su alcance es nacional o subnacional, es la división por funciones.

Sin embargo, a medida que las administraciones tributarias asumen nuevas tareas existen variaciones de dicha organización por funciones basadas en tributos o en áreas de negocios (impositiva, aduanera, seguridad social), en otros casos por segmentos (grandes contribuyentes, grandes operadores de comercio exterior, grandes empleadores, pequeños contribuyentes, monotributistas) y, adicionalmente en los casos de amplias distancias y extensa cobertura, éstas se complementan con la división geográfica (regiones).

La Complejidad Creciente de las Administraciones Tributarias

En el contexto líquido de la digitalización de la economía de vigilancia las funciones asignadas a las administraciones tributarias cambian, se multiplican y se diversifican a un ritmo exponencial que, muchas veces, el modelo administrativo no logra seguirle el paso (González Cao, La economía de vigilancia y las plataformas. Su evolución y la mitigación de sus externalidades negativas a través de la regulación y la fiscalidad., 2021).

En consecuencia, las actuales administraciones tributarias al atender funciones muy distintas entre sí, a veces, presentan desfases entre su estructura interna y las funciones asumidas.

Siguiendo la caracterización de Carles Ramió podemos decir que las administraciones tributarias son organizaciones complejas, pero dicha complejidad no está dada exclusivamente por su tamaño, sino que también responde a la diversidad funcional y estructural previamente reseñada (Ramió, 2001).

También contribuye a su progresiva complejidad la creciente especialización, tanto funcional como territorial, la cual se expresa muchas veces de forma desordenada, confusa y complicada.

Dicha especialización está originada, en ciertas ocasiones, en criterios de departamentalización que no son uniformes y son influenciados por decisiones políticas que imposibilitan una correcta integración de las distintas actividades.

Entre estos factores disruptivos podemos mencionar la propia ordenación territorial del Estado y la influencia de ciertos liderazgos locales alimentados por el corporativismo, el clientelismo y el patronazgo.

La interdependencia entre la política y la Administración vuelve a los organismos tributarios mucho más vulnerables a las presiones, las cuales, cuando tienen carácter electoral, generalmente son a corto plazo e inciden negativamente en la planificación estratégica, forzando cambios constantes de rumbo a mitad de la ejecución de los planes de largo plazo.

La carrera administrativa y la profesionalización del personal fiscal debieran actuar como un reaseguro que preserve el funcionamiento administrativo, mitigando los predominios políticos circunstanciales, con el objetivo de darle estabilidad a la gestión de las administraciones tributarias.

La profesionalización del personal de las administraciones tributarias es un reaseguro institucional que debe ser construido paso a paso y sostenido en el tiempo, sin obviar su viabilidad (fáctica y política) y el contexto en el cual actúa la organización.

Sin embargo, este reaseguro no siempre está presente y, adicionalmente, si no existen presiones sociales decisivas que sostengan los procesos de profesionalización del personal, éstos pueden verse interrumpidos, erosionados o, incluso, desmontados.

Administrar esta complejidad requiere adoptar modelos organizativos propios de las administraciones tributarias como el modelo de “*agencia única*” y el modelo de “*ciclo completo*”.

El Modelo de “Agencia Única”

Al presentar el paradigma de “nueva gerencia pública” hemos mencionado que dicha etapa impulsó la fusión de diversos entes que cumplían funciones recaudatorias, generalizándose el concepto de administraciones tributarias “integradoras” de los esfuerzos de colección de los diferentes ingresos públicos.

El modelo denominado de “Agencia Única” consiste en concentrar en la autoridad fiscal toda la recaudación de los ingresos públicos (impuestos, cotizaciones sobre la nómina salarial y tributos aduaneros).

El modelo de “*Agencia Única*” al aprovechar la sinergia entre las diferentes funciones y obligaciones tributarias, le permite al Estado elaborar planes integrales de recaudación que potencien sus capacidades de control e identifiquen mejor a los administrados, tanto sea en su carácter de contribuyentes de impuestos nacionales y tributos aduaneros como de obligados con los subsistemas de Seguridad Social.

Esta elección nace de la convicción de que el modelo de “*Agencia Única*” cuenta con mayores posibilidades de explotación integrada de la información que un modelo de múltiples entes recaudadores. La explotación unificada de la información permite optimizar la administración del riesgo subjetivo y mejorar la atención a la ciudadanía.

En consecuencia, una fortaleza del modelo de “*Agencia Única*” es la concentración en un mismo ente de la fuerza fiscalizadora, la recaudación y la cobranza. Este modelo apunta a evitar el dispendio administrativo y judicial al unificar en una sola dependencia la recaudación, fiscalización y promoción de ejecuciones fiscales de los impuestos y cotizaciones a la seguridad social (Castagnola, La auditoría fiscal y el control del cumplimiento, 2020).

A su vez, economiza recursos a partir de la transversalización de los procesos administrativos compartidos (ampliaremos al tratar los procesos transversales de apoyo a la gestión).

El modelo de “*Agencia Única*” es llevado a su máxima potencialidad cuando se le otorga al ente la autarquía administrativa y financiera. En estas circunstancias, a diferencia de la mayoría de las otras organizaciones públicas, algunas administraciones tributarias son dotadas de posibilidades para gestionar su propio presupuesto y cuentan con la facultad de gestionar una porción de los recursos que el Estado capta mediante el sistema fiscal.

Al analizar los marcos institucionales presentados por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias en su publicación “Panorama de las administraciones tributarias en los países del CIAT” encontramos dos modelos preponderantes: las semiautónomas y las dependientes de un ministerio o del gobierno central (Morán & Díaz de Sarraide Míguez, 2021).

Son organismos semiautónomos: España, Italia, Canadá, Bolivia, Chile, Colombia, Argentina y México, entre otros.

Entre las administraciones tributarias con dependencia de un ministerio o jurisdicción del gobierno central se destacan: EE.UU., Brasil, Francia, Portugal, Países Bajos, Uruguay, Perú y Costa Rica.

El Modelo de “Ciclo Completo”

El modelo que se denomina "*ciclo completo*" determina que el control fiscal debe estar presente en cada una de las actividades comprendidas en todos los procesos operativos de la administración tributaria, desde la inscripción de los contribuyentes, pasando por las funciones de recaudación, fiscalización y cobranza (Castagnola, La auditoría fiscal y el control del cumplimiento, 2020).

En esta concepción cada una de estas funciones actúan como engranajes interconectados de un sistema y se retroalimentan mutuamente. En consecuencia, a los fines de la presente publicación, consideraremos "*ciclo completo*" a toda esta cadena de acciones y de controles eslabonados entre sí.

El concepto de "*ciclo completo*" apunta a superar las fronteras entre las distintas etapas del proceso de control, haciendo ver a la actividad de fiscalización como una parte esencial, aunque no la única, de toda la maquinaria de la administración tributaria.

Por lo tanto, uno de los procesos críticos será la capacidad de detectar el incumplimiento, la evasión, el fraude y el contrabando en forma inmediata, aplicando las acciones conducentes a su corrección y ejecutando las sanciones ejemplares que permitan modificar conductas en los contribuyentes omisos generando un alto grado de percepción de riesgo en toda la ciudadanía.

En la concepción de "*ciclo completo*" la posibilidad de ser fiscalizado desempeña un papel importante en el cumplimiento voluntario. La posibilidad de ser fiscalizado transmite la convicción de que cuanto mayor sea el nivel de eficiencia de la fiscalización, mayor será, en consecuencia, el grado de percepción con que el cual los sujetos obligados evaluarán el riesgo de incumplir.

La Cadena de Valor de una Administración Tributaria

Utilizando el concepto de cadena de producción de valor propuesto por Michael Porter (Porter, 1982), podemos realizar una diferenciación entre los procesos que desarrolla una administración tributaria, distinguiendo entre los centrales y los llamados secundarios o de apoyo.

Dicha conceptualización identifica por un lado los *procesos operativos que son críticos*, separándolos de aquellos otros que funcionan como *procesos transversales de soporte a la gestión*.

Los *procesos operativos críticos* también llamados procesos centrales clave (*“core processes”*) constituyen la médula de la organización. En líneas generales son aquellos procesos que impactan directamente sobre la misión de la organización y constituyen la actividad primaria en la cadena de producción de valor según el esquema de Michael Porter (Porter, 1982).

En las administraciones tributarias incluyen principalmente las funciones de registro, la recepción de las declaraciones, la recaudación de los pagos, su control y cobranza, así como la gestión de los procesos de fiscalización en sentido amplio, incluyendo los sancionatorios, recursivos, contenciosos y de contra verificaciones.

Por su parte, siguiendo el esquema de Michael Porter, los procesos de apoyo a la gestión, también llamados actividades secundarias de la *“cadena de valor”*, son aquellos destinados a sostener la infraestructura de la administración tributaria. Por lo general se los considera *“staff de apoyo”* y, en tal sentido, reportan directamente al titular de la administración tributaria y se pueden citar, entre otros, los correspondientes a gestión de recursos humanos, auditoría interna, planificación y administración de recursos materiales y financieros.

A continuación, desarrollaremos los principales procesos operativos críticos.

Los Procesos Operativos Críticos

Función de Recaudación y Cobranza

Compendiaremos bajo el título “*función de recaudación y cobranza*” a los procesos de registro, presentación de declaraciones, recolección de fondos originados en pagos, control del cumplimiento y gestión ante incumplimientos, incluyendo tanto la cobranza persuasiva como la cobranza coactiva.

Todos estos procesos pueden ser realizados tanto centralmente como en forma descentralizada a nivel regional o local. La opción entre centralización o descentralización, así como la adopción de un esquema híbrido de gestión dependerá de las posibilidades tecnológicas, de la extensión territorial y de la complejidad del sistema tributario y sus procedimientos legales.

La descentralización puede atribuir a unidades operativas locales, distribuidas territorialmente, tanto la función esencial de ejecutar controles primarios sobre las obligaciones de presentación y pago, como el identificar los incumplimientos o el realizar las acciones pertinentes de intimación en base a la administración de prioridades.

Registro

Como principio general, cualquier sujeto que inicia una actividad económica debe inscribirse ante distintos organismos oficiales, entre ellos la administración tributaria.

La inscripción y registro tiene como finalidad asignarle a cada persona, humana o jurídica, una identidad que le permita desarrollar su labor en el marco de la legalidad.

En consecuencia, el primer paso del proceso burocrático fiscal es la inscripción de las personas obligadas, la captura de sus principales datos referenciales y el alta en los tributos y regímenes que legalmente les correspondan.

La función de registro es crítica porque la administración tributaria necesita conocer quiénes son las personas que están sujetas a los tributos y obligaciones fiscales. Cuanto más preciso sea el registro mejor podrán gestionarse el resto de los procesos críticos que detallaremos a continuación.

El proceso de registro comprende las altas y bajas en cada uno de los tributos, registros especiales y regímenes impositivos, aduaneros y/o de la Seguridad Social, así como la identificación del domicilio fiscal y de los atributos referenciales de cada sujeto obligado. Según como sea el grado de integración con otras agencias gubernamentales, así como las posibilidades que contemple la legislación asociada, este proceso puede cumplirse bajo la lógica de *“ventanilla única”* (*“one stop shop”*) impulsada por el paradigma de la *“nueva gerencia pública”*.

Presentación de Declaraciones

La determinación de la obligación tributaria consiste en el acto destinado a establecer la configuración del presupuesto de hecho (hecho imponible), la medida y la cuantificación de la obligación (base imponible y alícuota). Dicho acto puede emanar de los sujetos pasivos, de la Administración Tributaria, o de ambos en conjunto.

Cuando en el ordenamiento tributario rige el sistema de autoliquidación de obligaciones por el sujeto pasivo cobran especial importancia las presentaciones confeccionadas por el propio contribuyente, en carácter de declaración jurada.

Este proceso de autoliquidación, llamado aplicación directa del tributo por parte del sujeto pasivo (o también aplicación espontánea del derecho tributario sustancial), es el deber jurídico más importante del contribuyente.

Dichas presentaciones se confeccionan a partir del reconocimiento de la existencia y verificación del hecho imponible (presupuesto fáctico) y la cuantificación de la obligación tributaria originada en el saldo resultante de las mismas.

La administración tributaria debe proveer los medios necesarios para facilitar las presentaciones de las declaraciones juradas, así como el ingreso de los pagos resultantes, de manera segura y oportuna con el fin de optimizar el cumplimiento voluntario.

Recolección de Fondos

Uno de los procesos que integran la función de recaudación es la acción mediante la cual se recolectan los fondos que deben aportar los sujetos obligados en virtud del pago de los tributos y obligaciones legalmente establecidos.

La gestión del proceso de recolección de fondos originados en las obligaciones tributarias puede llevarse a cabo en forma centralizada, descentralizada o mixta.

Por lo general, a medida que crece la complejidad de la administración tributaria y se sistematizan los procesos, se tiende a orientar la recolección de fondos por medio de diferentes canales de pago (pago electrónico, pago en entidades bancarias, etc.).

Control del Cumplimiento

La gestión de un modelo de “*control del cumplimiento*” es la implementación de un sistema contable de partida doble que brinde información relacionada con el cumplimiento de las obligaciones

exigibles (presentaciones y pagos), los accesorios (intereses resarcitorios y punitivos) y las sanciones derivadas de los incumplimientos. A este sistema contable suele llamársele “*Sistema de Cuenta Tributaria*”.

La implementación de un sistema de control centralizado, integrado e integral requiere la implantación previa de un adecuado registro tributario.

La implementación de un sistema de cuenta tributaria le permite a la ciudadanía visualizar el estado de sus presentaciones y los saldos resultantes de las mismas, tal como son registrados por la administración tributaria, así como las gestiones encaradas por el ente recaudador ante incumplimientos, intimaciones e inicio de acciones judiciales (Bordignon, 2018).

De este modo, el responsable puede efectuar la cancelación de su deuda, utilizar los créditos a su favor mediante compensaciones o bien, modificarlos al ejercer la opción de reducción de anticipos, sin necesidad alguna de concurrir presencialmente a una agencia física local.

Al sistematizar los análisis e invertir en tecnología basada en datos, el sistema de control del cumplimiento evoluciona desde la selección local de desvíos en el segmento de contribuyentes destacados (los cuales representan el mayor porcentaje de recaudación de cada oficina local) hacia un esquema automatizado en el cual las unidades locales ejecutan las acciones masivas definidas por el área central sobre el universo de sujetos inscriptos, a partir de información generada desde las bases centrales de datos (Díaz Yubero & Collosa, La gestión de riesgos de cumplimiento (GRC), una herramienta necesaria para las administraciones tributarias, 2020).

Gestión ante el Incumplimiento

La gestión ante incumplimientos comprende una serie de procesos correlacionados:

- El establecimiento de una agenda de vencimientos,

- La identificación de los incumplimientos a partir del sistema de cuenta tributaria,
- La gestión de las intimaciones de acuerdo a los segmentos de contribuyentes,
- La notificación y el registro del resultado de dicho proceso para iniciar la contabilización de términos y plazos,
- La tramitación de sumarios por los supuestos infraccionales contemplados en el marco sancionatorio y,
- La emisión de títulos ejecutivos (boletas de deuda).

La cobranza tiene por objeto forzar el cumplimiento de la obligación de pago que haya sido incumplida por el sujeto obligado al producirse el vencimiento establecido en la normativa.

No es suficiente con que la administración tributaria identifique el incumplimiento y proceda a determinar la obligación y su cuantía, para que se complete el ciclo es necesario que se cierre el proceso operativo iniciado y que se perciba el monto adeudado. Respecto de dicha etapa de cierre del ciclo, a grandes rasgos podemos diferenciar entre la cobranza persuasiva y la cobranza coactiva.

Cobranza Persuasiva

La cobranza persuasiva consiste en la realización de todas las gestiones necesarias para obtener, por parte del deudor, el pago de sus obligaciones impagas.

Por lo general, el proceso de cobranza persuasiva es un procedimiento masivo, el cual es más efectivo en la medida que se inicie cuanto antes respecto del vencimiento de la obligación tributaria (Greaven, 2020).

El primer paso del proceso de cobranza persuasiva suele ser la notificación de la deuda morosa y la consecuente intimación para su pago. En muchos casos, este procedimiento logra que ciertos

deudores cancelen sus obligaciones vencidas, tanto sea al contado como en cuotas por medio de planes de facilidades de pago que la administración tributaria ofrezca a los contribuyentes.

Cobranza Coactiva

Luego, ante el agotamiento del proceso de cobranza persuasiva, se inicia la instancia de cobranza coactiva.

La cobranza coactiva consiste en la aplicación de medidas compulsivas que son utilizadas una vez que han vencido todos los plazos otorgados y se han agotado los términos y plazos previstos para realizar la cobranza persuasiva de la deuda.

A diferencia de la etapa previa (*que generalmente es masiva*), esta segunda etapa suele ser personalizada y se materializa por medio de acciones individuales contra cada contribuyente a partir de un proceso reglado definido normativamente.

El objetivo final de la cobranza coactiva es ejecutar⁴ ciertos bienes que integran el patrimonio del deudor y, con lo que se obtenga de su producido, cancelar las obligaciones impagas.

La cobranza coactiva se operativiza por medio de medidas cautelares consistentes en la traba de embargos sobre ciertos bienes del deudor y se efectiviza con intervención judicial por medio del embargo preventivo y, de resultar insuficiente éste, la inhibición general de bienes (Emlek P. , 2021).

⁴**Ejecución fiscal:** es el cobro judicial de los impuestos, anticipos y otros conceptos cuya aplicación, fiscalización o percepción esté a cargo de la administración tributaria, sirviendo de suficiente título la boleta de deuda o el título ejecutivo expedida por el organismo fiscal conforme la normativa vigente.

Función de Fiscalización

La administración tributaria posee la facultad de verificar la corrección de los datos consignados en las declaraciones confeccionadas por los sujetos obligados y de inspeccionar la configuración de hechos imponible no declarados.

La actividad de fiscalización (*también llamada de auditoría fiscal*) consiste, básicamente, en constatar la veracidad de la determinación de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente y generar un ámbito de percepción de riesgo orientado al logro del cumplimiento espontáneo.

Al respecto es importante destacar que las actividades de fiscalización no solamente están orientadas a las personas que figuran en el registro tributario. Esta limitación es una estrechez de miras comúnmente definida como *“cazar en el zoológico”* o *“pescar en la pecera”*.

La implementación de estrategias de fiscalización adecuadas debe apuntar también hacia la detección de aquellos obligados que actúan en las sombras, para que puedan ser identificados y registrados ante la administración tributaria.

Investigación

Las áreas de investigación son un eslabón importante en el proceso integral de fiscalización, dado que son las que, mayormente, seleccionan la información necesaria para originar el proceso de inspección y formulan las potenciales hipótesis de evasión.

Su principal función es la de identificar casos con potenciales desvíos susceptibles de poseer un interés fiscal significativo que resulten en ajustes que sean factibles de ser cobrados y, de corresponder, sanciones que puedan ser aplicadas.

Para el logro de este cometido, las áreas de investigación se nutren tanto de información interna propia como de la provista por diferentes organismos, tanto públicos como privados.

Fiscalización

El trámite de la inspección es un procedimiento administrativo⁵ de carácter preparatorio en el cual se comprueba la veracidad del contenido de las presentaciones realizadas por el contribuyente (o la falta de éstas) y se compulsa su comportamiento fiscal por diferentes medios. En consecuencia, las liquidaciones que realiza el equipo de inspección no constituyen determinación administrativa, la que solamente compete al personal que ejerce las atribuciones de juez administrativo⁶.

Una posible diferenciación de las acciones de inspección discrimina entre las que se realizan internamente, comúnmente llamadas "*fiscalizaciones de escritorio*", respecto de aquellas que implican una visita al establecimiento del sujeto a inspeccionar llamadas "*fiscalizaciones externas*".

Por su parte, según su complejidad las fiscalizaciones pueden diferenciarse entre las más técnicas y profundas en un extremo y, en el otro, en acciones puntuales de control orientadas a verificaciones rápidas y de rutina. Entre las acciones de verificación rápida encontramos las acciones de comprobación de inconsistencias específicas, generalmente originadas en cruces sistémicos de información.

A su vez, hay otras tareas "*tareas complementarias*" del proceso de fiscalización relacionadas con la realización de medidas para mejor proveer, efectivización de clausuras, lectura de controladores fiscales o la realización de notificaciones o también vinculadas a trámites.

⁵ **Procedimiento administrativo:** es el conjunto de actos realizados por la administración tributaria y los contribuyentes que, relacionados entre sí, producen un resultado con consecuencias jurídicas.

⁶ **Juez administrativo:** funcionario expresamente designado que puede juzgar administrativamente la conducta de los responsables y terceros respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Asimismo, puede sancionar a los mencionados sujetos, en la medida que no cumplan con sus obligaciones tributarias.

Determinación de Oficio

En las fiscalizaciones impositivas, la actuación del equipo de inspección puede concluir determinando ajustes en los períodos verificados o bien finalizando la auditoría “*sin interés fiscal*”.

La determinación de oficio es el proceso por el cual la administración tributaria puede determinar la cuantía de la obligación fiscal cuando el sujeto obligado omite realizar sus presentaciones o también cuando las declaraciones que formulara resultaran impugnables, incorrectas o no ajustadas a la realidad.

Cuando se determinan diferencias puede ocurrir que el contribuyente acepte el criterio exteriorizado por el equipo de inspección y rectifique voluntariamente las declaraciones oportunamente presentadas o, por el contrario, la administración tributaria deba iniciar el procedimiento denominado de “*determinación de oficio*”.

Notificado el contribuyente de la finalización del proceso de determinación de oficio, éste puede estar en desacuerdo con la resolución que establezca la cuantía de la obligación fiscal debida, los accesorios⁷ y las sanciones impuestas por la administración tributaria. En tal caso podrá acceder, dentro de los plazos legales, a alguna de las vías recursivas que la ley prevea.

Revisión y Recursos

Los recursos son el medio mediante el cual los contribuyentes pueden impugnar las resoluciones⁸ de la administración tributaria.

⁷ **Interés resarcitorio:** es la penalidad que sufre el capital, ya sea por no haber sido cancelado o por haberse ingresado fuera de los plazos establecidos, en tanto no hubiera sido reclamado judicialmente. Este pago accesorio, se calcula desde la fecha de vencimiento hasta la fecha de demanda, pago o generación de los intereses (la que fuese anterior). **Interés punitivo:** es la penalidad que sufre el capital por no haber sido cancelado o haberse ingresado fuera de los plazos establecidos. Se genera cuando se necesita recurrir a la vía judicial para el cobro de impuestos y multas. Este pago accesorio se calcula desde la fecha de demanda hasta la fecha de pago.

⁸ **Resolución:** acto por el cual la administración tributaria se pronuncia sobre una situación planteada.

Procesos Transversales de Apoyo, Creación de Valor Público y Gobernanza

Los procesos de Apoyo son Transversales

Los procesos transversales de soporte a la gestión (*“staff de apoyo”*) hacen referencia a todo lo que la ciudadanía no ve. Si bien el eje de esta publicación son los procesos críticos, consideramos oportuno realizar una breve mención de los procesos transversales de apoyo y soporte a la gestión por su estrecha vinculación con la gestión de una buena gobernanza.

En una organización escalonada con una fuerte distribución vertical del poder, como la propia de las administraciones tributarias, la buena gobernanza y la coordinación se aseguran a través del ejercicio de la autoridad desde la cúpula organizacional por medio de la *“tecnoestructura”* y los procesos transversales de apoyo que multiplican la capacidad de control de la cúpula jerárquica mediante regulaciones, reglas y procedimientos, auditorías y controles (Mintzberg, La estructuración de las organizaciones, 2005).

En tal sentido, los procesos transversales de apoyo están dirigidos a definir los programas y procedimientos de trabajo, planificar, hacer el seguimiento de la gestión y asegurar el cumplimiento de los objetivos institucionales, velar por la correcta aplicación de las normas y procedimientos, administrar los recursos humanos, tecnológicos y financieros, y asesorar a las autoridades superiores y a los niveles políticos respecto de las cuestiones del sistema tributario y su administración (Mintzberg, La estructuración de las organizaciones, 2005).

En mayor o menor medida los procedimientos que se observan en todas las administraciones tributarias se llevan a cabo por medio de los siguientes procesos transversales de apoyo y soporte a la gestión:

- Coordinación institucional, técnica, legal y administrativa,

- Planificación y programación de actividades,
- Presupuestación y seguimiento del gasto,
- Administración de los recursos humanos, tecnológicos, materiales y financieros,
- Seguimiento y control de gestión de los procesos internos por medio de la administración de sistemas de información,
- Evaluación de resultados, metas y objetivos.

El modelo de “*agencia única*”, además de unificar los procesos operativos críticos en un mismo ente, integra y comparte los procesos transversales de apoyo y soporte a la gestión (Castagnola, La auditoría fiscal y el control del cumplimiento, 2020).

La integración de los procesos transversales de apoyo tiene como objetivo lograr economías de escala en la gestión de los recursos y en los costos de operación y mantenimiento de infraestructura para hacer más eficiente la utilización de los medios disponibles.

Como veremos a continuación, los procesos transversales de apoyo cobran especial importancia en una economía que se digitaliza exponencialmente (Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS, 2019) y, en la cual, innovar exige fortalecer la capacidad de gobernanza, en particular la planificación estratégica, la gestión del desempeño y la administración de riesgos (Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS, 2016) (Díaz Yubero & Collosa, La gestión de riesgos de cumplimiento (GRC), una herramienta necesaria para las administraciones tributarias, 2020).

Creación de Valor Público

En la transición entre el paradigma de “*nueva gerencia pública*” y el de “*modernización del Estado*”, Mark Moore comienza a indagar qué puede esperar la ciudadanía de las autoridades públicas, a la vez que se pregunta qué fuentes pueden consultar los servidores públicos para orientar su tarea. En este diálogo busca identificar las políticas incoherentes para poner los esfuerzos en los proyectos que generen una real transformación organizacional (Moore, 1998).

Las organizaciones públicas regulatorias y las que ejercen la potestad estatal son entidades estratégicas y desempeñan un papel central en la sociedad debiendo crear “*valor público*” y, a su vez, ejerciendo una buena gobernanza, siendo responsables de rendir cuentas de cómo ejercen las amplias facultades discrecionales que les otorga la ley, jugando reglas de juego claras y simples y, en consecuencia, aplicando previsible y congruentemente la ley (Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS, 2019).

En dicho marco, al intentar definir el “*valor público*”, Mark Moore plantea la interrelación entre tres aspectos (Moore, 1998):

- el análisis de lo que es apreciado por la ciudadanía,
- una evaluación diagnóstica de las expectativas políticas y,
- un examen minucioso de lo que es factible operativamente.

El primer paso para una buena gobernanza, en un contexto dinámico en permanente evolución, pasa por analizar cómo “*producen*” valor público las administraciones tributarias tanto en lo social, cómo en lo político y en lo económico. En este marco, cuando nos referimos al concepto de “*valor*

público” estamos hablando de aquellas cuestiones que la ciudadanía percibe como significativas y valiosas (como la simplificación de trámites).

El planteo de “*valor público*” ya no piensa a la ciudadanía como “*cliente*” sino como sujetos receptores de derechos y, en consecuencia, propone nuevos modelos de gobernanza más flexibles que faciliten la participación social de quienes resultan usuarios y usuarias de los servicios públicos que provee cada ente.

Esta escucha apunta a mejorar el valor percibido por la ciudadanía, diseñando soluciones basadas en las necesidades reales de los usuarios y usuarias y no solamente en las creencias de los diseñadores de programas de trabajo y de servicios al contribuyente de las administraciones tributarias.

Las administraciones tributarias están sometidas a cambios sociales exponenciales, los cuales superan ampliamente la velocidad con la cual se actualizan sus procesos y las normativas y requieren transformaciones organizacionales guiadas por información (Ruggia-Frick, 2021) (Van Leent, 2018). La creación de “*valor público*” no puede ser ajena al plan institucional que guíe las acciones de la administración tributaria, puesto que gracias a ella se proyecta la imagen pública de una institución bien administrada y digna de la confianza de la ciudadanía.

En un contexto de fuertes presiones y cambios, emerge un nuevo paradigma de gestión, donde el foco no debe ponerse tanto en la mejora de los procedimientos rutinarios de las viejas organizaciones verticales weberianas, sino en la gestión estratégica, la atención a la ciudadanía, la transformación cultural de la organización y la orientación a proyectos, incluso por sobre la tradicional separación en compartimientos estancos por área de negocio (impuestos, aduanas y seguridad social).

La transición desde el paradigma de “*resultados*” al de “*generación de valor público*”, requiere cambiar el enfoque de “*una administración tributaria cercana a la gente*” (“*contra la evasión y a favor suyo*”) por otro caracterizado por “*una administración tributaria corresponsable con la ciudadanía*” a partir de una gestión dinámica, abierta y efectiva que ponga en el centro del diseño de todas sus acciones a los usuarios y usuarias reales de sus trámites y servicios, reduciendo la desconfianza que siente la ciudadanía hacia las instituciones (González Cao, Recursos de la Seguridad Social y Administración Tributaria, su contribución conjunta a la cohesión social, 2021).

Encontrar el modelo adecuado de buena gobernanza no responde a recetas magistrales, sino a un delicado diseño artesanal que requiere flexibilidad, adaptación permanente y una mirada estratégica que habilite la identificación de capacidades institucionales para la resolución de problemas puntuales largamente pendientes de resolución, para luego trabajar sobre el control de riesgos basados en una política de anticipación (Wagner & Ferro, 2020) (Ruggia-Frick, 2021), y, finalmente, facilitar el cumplimiento voluntario por sobre la obsesión excluyente en la represión de las violaciones normativas.

Buena Gobernanza

La primera dificultad que debemos sortear para avanzar en este trabajo es acordar una posible definición de “*gobernanza*”.

Dependiendo de las características de cada administración tributaria y de su entorno sociopolítico las posibles definiciones de gobernanza podrían poner su énfasis en los procesos, en las estructuras o en los acuerdos que afectan su gestión institucional.

A los efectos de la presente investigación, seguiremos una definición de gobernanza que enfatiza el modo en el cual las autoridades superiores de una administración tributaria hacen uso de sus facultades legales para alcanzar los objetivos, considerando sus potestades para impulsar e implementar nuevos programas, normas, sistemas y procesos en la organización, asegurándose la colaboración y responsabilidad de las partes interesadas (Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS, 2019).

Esta concepción de la buena gobernanza supone que el ejercicio de las facultades legales conferidas a las autoridades será ejercido observando cinco principios que se refuerzan mutuamente, creando así un ecosistema virtuoso: rendición de cuentas, claridad y simplicidad de reglas, aplicación congruente y previsible de la ley, participación comprometida y dinamismo transformador (Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS, 2019) (Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS, 2019).

Responsabilidad y Rendición de Cuentas

El principio de responsabilidad es la esencia de la buena gobernanza. A nivel político, significa que los gobernantes deben rendir cuentas a los gobernados. En consonancia, a nivel administrativo, los administradores deben rendir cuentas a los administrados (es decir, a la ciudadanía).

Rendir cuentas es asumir la responsabilidad legal. Para aplicar la responsabilidad son necesarias estructuras y mecanismos de gobernanza que permitan a los mandantes (la ciudadanía) atribuir a los administradores fiduciarios que han designado (los mandatarios, las autoridades) la responsabilidad por sus actos y decisiones.

En su calidad de mandatarios de la ciudadanía (verdaderos administradores fiduciarios) las autoridades de las administraciones tributarias son responsables y deben rendir cuentas por la administración prudente, eficiente y equitativa de los recursos públicos que les son confiados.

La rendición de cuentas requiere establecer normas y reglas para evaluar en qué medida se cumple la misión de la institución, así como un sistema de rectificación eficiente para proteger los intereses de las partes interesadas y eliminar los errores de administración y los desvíos en el mandato de la institución.

Claridad y Simplicidad de Reglas de Juego

La transparencia en el proceso de toma de decisiones de las administraciones tributarias promueve la honestidad, la integridad y la competencia y, por ende, desalienta las malas acciones.

La claridad y la simplicidad de las reglas, sistemas y procesos ayudan a restringir los ámbitos que dan lugar a la actuación arbitraria en las administraciones tributarias.

Por su parte, la transparencia también comprende la capacidad de acceder libremente y en tiempo oportuno a información esencial y precisa que permita cerciorarse de que las partes interesadas conozcan el estado real de su situación fiscal y no sean sorprendidos por manipulaciones sorpresivas de su status tributario.

Aplicación Congruente y Previsible de la Ley

La previsibilidad remite a la aplicación congruente de la ley y de sus correspondientes normas y reglamentos.

Los derechos y obligaciones de las y los contribuyentes deben definirse claramente, protegerse y aplicarse con coherencia para evitar sorpresas y cambios repentinos en las fechas de vencimiento, los pagos a cuenta o el acceso a reducciones de alícuotas. Una garantía de previsibilidad son los regímenes de consulta vinculante implementados en algunas administraciones tributarias.

Participación Comprometida

La participación comprometida requiere, por un lado, establecer canales participativos en los cuales las y los usuarios puedan dar su retroalimentación sobre los servicios de la administración tributaria.

Por otra parte, reconociendo el papel fundamental que desempeña el personal como eslabón necesario para prestar un mejor servicio a la ciudadanía, la participación comprometida comprende el establecer canales internos de retroalimentación de los servicios a la ciudadanía, a la vez que se impulsa el desarrollo de aquellas habilidades de los servidores públicos que permitan mejorar el desempeño institucional.

Dinamismo Transformador

El dinamismo es el elemento de cambio positivo en la buena gobernanza.

Los otros cuatro principios de gobernanza pueden aplicarse en un contexto de mantenimiento del status quo. En cambio, el dinamismo, hace referencia a mejorar el estado actual de las cosas mediante un funcionamiento más eficaz y ecuánime que responda a las necesidades cambiantes de un entorno volátil, incierto, complejo y ambiguo, creando así un nuevo valor y modificando la situación hacia un nuevo equilibrio.

Las Capacidades Institucionales

Identificación de Problemas y Capacidades Institucionales

Podemos resumir como pilares de una buena gobernanza a tres procesos conectados: una clara orientación a resultados, los métodos de solución de problemas y el análisis de alianzas estratégicas y relaciones institucionales.

A partir de los elementos de buena gobernanza y de la creación de “*valor público*” reseñados previamente, el paso siguiente es identificar los factores más críticos sobre los cuales trabajar.

Ello comprende identificar los principales problemas de cada administración tributaria y elaborar proyectos específicos para cada uno de ellos, diseñando soluciones a medida.

Para ello debe considerarse el volumen y la complejidad de las regulaciones, su inflexibilidad frente a ciertos casos concretos y su obsolescencia, la relación costo-beneficio de los controles, la irracionalidad de la distribución de los recursos, la atención de las demandas político - sociales, la implementación de nuevas técnicas de fiscalización y la importancia de demostrarle resultados tangibles a la ciudadanía.

En el enfoque de la buena gobernanza quién determina la medida de cada estrategia, es el problema, y no una concepción a priori de cierto paradigma. En consecuencia, muchas veces lo adecuado no es “*balancear*” las estrategias, sino que, una vez determinados los principales problemas, cada uno sea encarado mediante la mezcla más provechosa para obtener resultados tangibles.

Un Contexto Volátil e Incierto

En la publicación del CEAT titulada “*Las administraciones tributarias modernas en contextos complejos*” Díaz Yubero y Porporatto señalan que la complejidad del actual contexto se ve potenciada por la volatilidad política, la debilidad de las instituciones, los problemas económicos, los altos niveles de pobreza y la alta concentración del ingreso (Díaz Yubero & Porporatto, *Las administraciones tributarias modernas en contextos complejos*, 2020).

Esta escandalosa desigualdad, sumada al impacto de la pandemia de COVID- 19 en la economía mundial, hace emerger debilidades estructurales que hasta ahora no han sido resueltas, las cuales erosionan la cohesión social (González Cao, *Recursos de la Seguridad Social y Administración Tributaria*, su contribución conjunta a la cohesión social, 2021) y generan descontento en la ciudadanía.

Una mayor justicia social e instituciones democráticas fuertes requieren de una burocracia estatal eficaz y de un sistema tributario que sea capaz de financiar un nivel razonable de servicios públicos que aseguren a la ciudadanía una vida digna e infraestructuras mínimas para un desarrollo social y económico con equidad.

Para alcanzar esta meta se necesita fortalecer las administraciones tributarias para que el sistema impositivo se aplique efectivamente y se puedan alcanzar los mandatos legales (Díaz Yubero & Porporatto, *Las administraciones tributarias modernas en contextos complejos*, 2020).

El análisis de la organización de las administraciones tributarias nos desafía a reflexionar sistemáticamente cómo se estructuran las burocracias de las agencias fiscales y las posibles fórmulas institucionales que éstas pueden adoptar para cumplir su mandato legal y ofrecer mayor valor público a la ciudadanía, recaudando los ingresos necesarios para ampliar los alcances de los sistemas de

protección social, asegurando un orden económico en el cual la contribución equitativa sea el pilar que sostiene el sistema.

A continuación, identificaremos algunas cuestiones propias del entorno que debemos considerar al plantear mejoras en los procesos de las administraciones tributarias considerando las reglas de la buena gobernanza como faro de dicho análisis.

Informalidad, Desigualdad y Erosión de la Cohesión Social

La magnitud de la economía informal y la elevada tasa de desigualdad de ingresos complican la tarea de las administraciones tributarias (Díaz Yubero & Collosa, La gestión de riesgos de cumplimiento (GRC), una herramienta necesaria para las administraciones tributarias, 2020) y erosionan la cohesión social.

Para hacer frente a los altos niveles de informalidad en los mercados de trabajo nacionales (González Cao, El futuro del trabajo en la economía del conocimiento, 2019), muchas administraciones tributarias han intentado regímenes simplificado para grupos específicos (Emlek & Goncalves, 2021).

Compleja administración de incentivos y regímenes especiales

Con el concepto de "*gastos tributarios*" se denomina al monto de ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria.

El número de exenciones impositivas, alícuotas diferenciadas y regímenes de promoción económica han crecido exponencialmente y se acumulan como capas geológicas, resabio de sucesivas normas de fomento.

Lejos de lograr su cometido de impulsar el desarrollo y beneficiar o favorecer el desarrollo de determinadas actividades, zonas, contribuyentes o consumos, se convierten en un "*gasto tributario*" superior al déficit primario y complejizan su control por parte de las administraciones tributarias. Se calcula para el Presupuesto del año 2023 un déficit primario equivalente a 1,9% del Producto Bruto Interno, mientras que los beneficios fiscales para el mismo ejercicio serían de un 2,49% del PBI (Telam, 2022).

El control y administración de este complejo de normas impositivas y de regímenes de promoción económica insume gran cantidad de recursos y esfuerzos de la administración tributaria en la fiscalización de la aplicación correcta de las exenciones de IVA, Ganancias de asociaciones civiles, fundaciones, mutuales y cooperativas, Combustibles y el uso indebido de reducciones de alícuotas de Contribuciones patronales de Seguridad Social.

Instituciones Debilitadas, Lentas y Reactivas

Existen deficiencias institucionales y desafíos transversales para una buena gobernanza, como estructuras y procesos inadecuados, reglas de juego cambiantes y complejas, insuficiente inversión en formación y retención del talento humano, desvalorización de la profesionalización de la carrera administrativa e ineficiente gestión de los recursos materiales y financieros.

Para mejorar la prestación de servicios a las y los contribuyentes es indispensable desarrollar las capacidades institucionales, profesionalizar al personal, atender las problemáticas no resueltas y comprender lo que la ciudadanía percibe como "*valor público*" prestando atención a las necesidades de los distintos grupos de población y su habilidad para utilizar las tecnologías móviles.

Evolución de las Prácticas de Gestión

Tras la pandemia, las prácticas de gestión consistirán en una combinación de soluciones digitales con intervención humana y medidas adaptadas a las personas con capacidades digitales limitadas (Wagner & Ferro, 2020).

La creciente transformación digital de las instituciones es un elemento primordial para mejorar los servicios a la ciudadanía, así como para aumentar la eficiencia de los procesos internos (Ruggia-Frick, 2021). Poner en práctica la transformación requiere el compromiso absoluto por parte de toda la institución, desde el director general hasta cada uno de los empleados.

Al adoptar soluciones tecnológicas y poner en marcha la transformación digital, deben establecerse estrategias bien definidas y planes estructurados, que estén en consonancia con los objetivos institucionales. La aplicación intensiva de nuevas tecnologías, si bien es un potencial factor de éxito, también conlleva riesgos y desafíos (Van Leent, 2018).

Pero no alcanza con invertir en hardware (Tesoro, Arambarri, & González Cao, 2002). Las nuevas tecnologías deben ir acompañadas de recursos humanos ágiles y adecuados. Un elemento clave de la innovación es contar con recursos humanos que sepan administrar las nuevas tecnologías (González Cao, Transformación organizacional, 2022).

La transformación digital de las administraciones tributarias requiere un enfoque que abarque a la institución en su conjunto. El liderazgo y una visión clara son fundamentales, al igual que es fundamental que el plan estratégico de la institución se ajuste perfectamente a los recursos humanos y tecnológicos.

La gestión del cambio y la comprensión de las necesidades del personal son importantes para que la administración tributaria pueda contar con la implicación de los servidores públicos que la integran y con el necesario apoyo durante la transición y, después de esta, en su mantenimiento y profundización.

Demandas Ciudadanas Post Pandemia

Como primera cuestión, mencionaremos sintéticamente algunos retos de coordinación e integración sin ánimo de agotar todos los aspectos relacionados.

Como señalamos, las administraciones tributarias son los entes estatales más complejos y estratégicos y, en consecuencia, ello requiere que su personal esté conformado por funcionarios de carrera, elegidos en procesos de selección rigurosos, pero articulados, desde el inicio, con sistemas de capacitación acordes a los roles que deberán desempeñar (Castagnola, Aportes para estrategias post-pandemia en las administraciones tributarias, 2020) (Nadal & Brula, 2020).

Para comenzar a bucear el tema, debemos decir que la multiplicidad de prácticas de gobernanza tiene relación directa con la trayectoria social, económica y cultural de cada entorno.

Sin perjuicio de ello, podemos reconocer como factor común el proporcionar los servicios establecidos en el marco legal y su continuo ajuste a los cambios que transita exponencialmente la sociedad en el marco de la “*economía de vigilancia*” de la cuarta revolución industrial (González Cao, La economía de vigilancia y las plataformas. Su evolución y la mitigación de sus externalidades negativas a través de la regulación y la fiscalidad., 2021).

A partir de la pandemia queda en evidencia que la ciudadanía reclama de las administraciones tributarias (y de las organizaciones públicas en general) cada vez más transparencia, a la vez que requiere dinamismo y eficiencia para resolver sin concurrir presencialmente a las oficinas los trámites, los cuales deben ser ágiles, simples y con requisitos fáciles de comprender (González Cao, Transformación organizacional, 2022).

Transformación Basada en Datos

Las tecnologías de la información y de la comunicación (TIC) desempeñan una función estratégica en la automatización de procesos específicos y en la transformación, tanto de los servicios a la ciudadanía como en las acciones para frenar la evasión y el fraude (Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS, 2019) (Ruggia-Frick, 2021).

El uso intensivo de las TIC plantea desafíos estratégicos, principalmente definir un plan de desarrollo de la innovación, y determinar los principales factores de éxito y los riesgos. Para ello es necesario contar con planes institucionales a medio y largo plazo que tengan en cuenta todos los aspectos pertinentes, entre ellos, los mandatos legales de la administración tributaria, los recursos humanos y las tecnologías (Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS, 2016).

Al transformar la administración, las TIC dan apoyo a servicios centrados en los usuarios y las usuarias que satisfacen las crecientes expectativas de la ciudadanía y les confieren una mayor autonomía gracias al “*autoservicio*”, accesible en cualquier momento y lugar (Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS, 2019).

Asegurarse de que los programas adoptados sean inclusivos y reducir la brecha digital también constituyen desafíos que exigen decisiones estratégicas y de alto nivel que no se limitan a cuestiones de TIC (Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS, 2019).

Los principales ámbitos de innovación tecnológica son la biometría, las tecnologías móviles, los sistemas de apoyo a la adopción de decisiones basadas en los datos, la incipiente coordinación interinstitucional, las tecnologías de análisis y el *Big Data*, y la emergente inteligencia artificial (IA) (Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS, 2020) (Van Leent, 2018).

Otros desafíos concretos son ciertos obstáculos y riesgos específicos que dificultan la aplicación de tecnologías, en particular los que atañen a la ciberseguridad, los sistemas de control de acceso, la

identificación del usuario, la protección de los datos personales y la garantía de la continuidad de las operaciones (Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS, 2019).

La transformación digital conlleva definir visiones estratégicas para modificar a medio y largo plazo los servicios y los procesos a partir de una estrategia de TIC, en consonancia con los objetivos institucionales (Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS, 2019).

Las TIC son también un factor esencial para la transformación y la reingeniería de los procesos operativos institucionales, ya sea dentro de la institución, entre la institución y su público, o con asociados externos privados. Las TIC aumentan considerablemente la eficiencia y mejoran la transparencia e integridad de los procesos y los servicios institucionales (Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS, 2019).

Campos de Acción de una Buena Gobernanza

Una vez identificados los principales problemas, las capacidades institucionales y el contexto en el cual actuaremos, podemos concentrar los retos vitales para una buena gobernanza en cinco campos de acción:

- Gestión y organización,
- Administración de reglas de juego y relaciones institucionales,
- Administración de recursos humanos,
- Gerenciamiento de los recursos materiales,
- Gestión de la información y tecnología.

Gestión y Organización

El desafío de la gestión y organización comprende la revisión de la estructura organizativa, la distribución de funciones, la normativa interna, la planificación y evaluación de resultados y el consecuente análisis crítico de los actuales procesos.

Administración de Reglas de Juego y Relaciones Institucionales

La administración de reglas de juego y relaciones institucionales requiere revisar el sistema de gestión a la luz de la cultura organizativa y el despliegue territorial con la mira en la administración de las resistencias y conflictos propios de un contexto incierto, volátil, complejo y ambiguo.

Administración de Recursos Humanos

Los desafíos que presenta la gestión de recursos humanos comprenden el análisis de las dotaciones óptimas, el diseño de una carrera administrativa acorde a los actuales desafíos, la actualización de los perfiles y competencias y la gestión de la motivación del personal (Nadal & Brula, 2020).

Gerenciamiento de los Recursos Materiales

La gestión de los recursos materiales adquiere especial importancia en cuanto sirve como soporte a la actividad diaria y comprende la administración de los recursos financieros, el mantenimiento de la infraestructura, mobiliario y vehículos y la implementación de procesos de adquisición ágiles y transparentes.

Gestión de la Información basada en Tecnología

La gestión de la información debe considerar la interoperabilidad de los sistemas, la explotación inteligente del análisis de la información, la digitalización de los procedimientos y el acceso a los datos conforme los perfiles y puestos (Ruggia-Frick, 2021) (Wagner & Ferro, 2020).

Caso Práctico: La AFIP de Argentina

A continuación, intentaremos correlacionar los conceptos desarrollados previamente con un caso real, la evolución de la estructura organizacional de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), autoridad fiscal a nivel federal de la República Argentina.

Autarquía Financiera, Personalidad Jurídica y Patrimonio Propio

La estructura de la Administración Pública en la República Argentina se organiza por medio de organismos que operan por dentro del presupuesto nacional y que podemos identificar como centralizados, desconcentrados y descentralizados.

Sin embargo, también existen otras entidades que completan el organigrama del Sector Público Nacional, pero que por su naturaleza comercial o por su figura jurídica operan por fuera del presupuesto de la Administración Nacional. Estos otros entes que comprenden la llamada “*Administración Extrapresupuestaria*” se rigen por normativa del sector privado o por la normativa específica asignada por una ley especial.

La aprobación definitiva de sus presupuestos se realiza en forma separada de la sanción del proyecto de ley anual de presupuesto de recursos y gastos de la Administración Nacional, estando normado por el Título II del Capítulo III de la Ley N.º 24156 “*Del régimen presupuestario de Empresas Públicas, Fondos Fiduciarios y Entes Públicos no comprendidos en Administración Nacional*”.

Según el inciso c) del artículo 8º de la Ley N.º 24156 de Administración Financiera este subsector se encuentra conformado por determinados organismos excluidos del presupuesto nacional y abarca cualquier organización estatal “*no empresarial*”, con autarquía financiera, personalidad jurídica y patrimonio propio, donde el Estado nacional tenga el control mayoritario del patrimonio o de la

formación de las decisiones, incluyendo aquellas entidades públicas no estatales donde el Estado nacional tenga el control de las decisiones.

El Clasificador Institucional del Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Nacional enumera los organismos que integran este subsector extra presupuestario (Oficina Nacional de Presupuesto, Subsecretaría de Presupuesto, 2016).

Entre los “*Entes Públicos de administración extrapresupuestaria*” encontramos a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Esto es así porque, en noviembre de 2001, mediante el Decreto N.º 1399/2001, se estableció la autarquía financiera de la AFIP. En dicha norma se fijó que sus ingresos no surgen del Presupuesto General de la Administración, sino de:

- Un porcentaje de la recaudación neta total de los gravámenes y de los recursos aduaneros cuya aplicación, recaudación, fiscalización o ejecución fiscal se encuentra a cargo de la AFIP.
- Los ingresos adicionales que establezca el Presupuesto General de la Administración Nacional.
- Los recursos provenientes de las prestaciones a terceros.
- Las comisiones que se perciban por remates de mercaderías.
- La venta de publicaciones, formularios y otros bienes conforme al ordenamiento vigente.
- Cualquier otro ingreso recibido por legado, donación o asignado por otra norma.

Esta autarquía financiera, que se suma a la autarquía administrativa que ya poseía la administración tributaria nacional desde su creación en 1997, significa que AFIP define sus políticas

presupuestarias para la administración de sus propios recursos y establece su propio régimen de contrataciones.

Si bien AFIP es una entidad autárquica que opera con un grado relativo de autonomía, actúa bajo la superintendencia y control de legalidad que ejerce sobre ella el Poder Ejecutivo por medio del Ministerio de Economía.

Marco Legal y Evolución de la Estructura Organizacional

El rol de la AFIP como agencia tributaria única y autoridad fiscal

La “*administración tributaria*”, también llamada “*agencia tributaria*”, es el órgano con carácter de “*autoridad fiscal*”, que tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, aportes y contribuciones a la seguridad social y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. En algunos países también asume el control del comercio exterior y la percepción de la renta aduanera.

La “*autoridad fiscal*” es el representante del poder público que está facultado para recaudar impuestos, controlar a los sujetos obligados y contribuyentes, imponer sanciones previstas por los regímenes punitivos y de procedimiento tributario, e interpretar disposiciones de la ley, entre otros.

En la República Argentina el órgano estatal con carácter de “*autoridad fiscal*” a nivel nacional es la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

La AFIP tiene como función principal, la ejecución de la política impositiva, aduanera y de los Recursos de la Seguridad Social de la Nación, tarea que debe realizar aplicando las normas legales correspondientes.

La AFIP está a cargo de una persona que es designada como titular por Decreto del Poder Ejecutivo Nacional. Dicha persona desempeña el cargo de Administrador/a Federal de Ingresos Públicos.

A la AFIP la integran tres unidades de negocio: la Dirección General Impositiva (DGI), la Dirección General de Aduanas (DGA) y la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social (DG SESO), cada una de ellas dirigida por un/a director/a general.

Evolución de la estructura organizacional

Para comprender la evolución de la estructura organizacional de la AFIP debemos partir de sus entidades predecesoras.

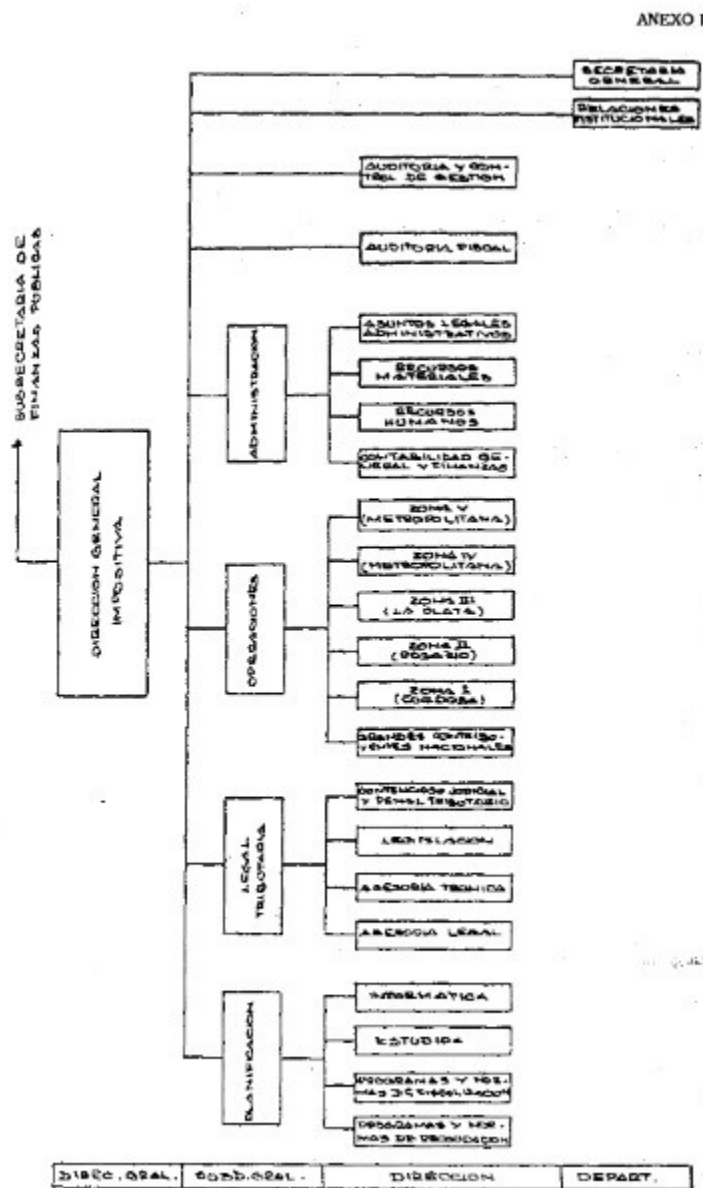
Como breve reseña histórica vale señalar que la DGI fue creada por la Ley N.º 12.927 del año 1947, por la unión de la Dirección General del Impuesto a los Réditos y de la Administración General de Impuestos Internos. Desde allí hasta el año 1993 se encargó de la recaudación de los impuestos nacionales establecidos por el Congreso de la Nación.

En la estructura organizativa aprobada por el Decreto N.º 1237/1991, en el marco del Programa de Reforma Administrativa impulsado por el Decreto N.º 2476/1990, vemos que la conformación de la DGI respondía al paradigma weberiano tradicional con una clara división del trabajo por funciones.

Así identificamos cuatro Subdirecciones Generales que secundan al Director General de la DGI:

- Planificación,
- Administración,
- Legal tributaria y
- Operaciones.

A su vez, la Subdirección General de Operaciones se organiza por división territorial en cinco Zonas geográficas (Córdoba, Rosario, La Plata y dos Metropolitanas correspondientes al AMBA). Asimismo, dicha área de Operaciones, complementariamente a la división territorial, incorpora una división por segmentos al incluir a la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales.



Luego, por Decreto de Necesidad y Urgencia N.º 507 en el año 1993 se le atribuyó también a la DGI la recaudación, fiscalización, ejecución fiscal y aplicación de los recursos de la seguridad social. Esta incorporación, en el marco del proceso de Reforma del Estado, responde a la lógica de unificación de agencias recolectoras de ingresos públicos.

La referida incorporación de funciones llevó necesariamente a diseñar una nueva estructura organizativa que receptara la nueva tarea, la cual fue aprobada por el Decreto N.º 2612/1993. Dicho agrupamiento por funciones establecía las Subdirecciones Generales de:

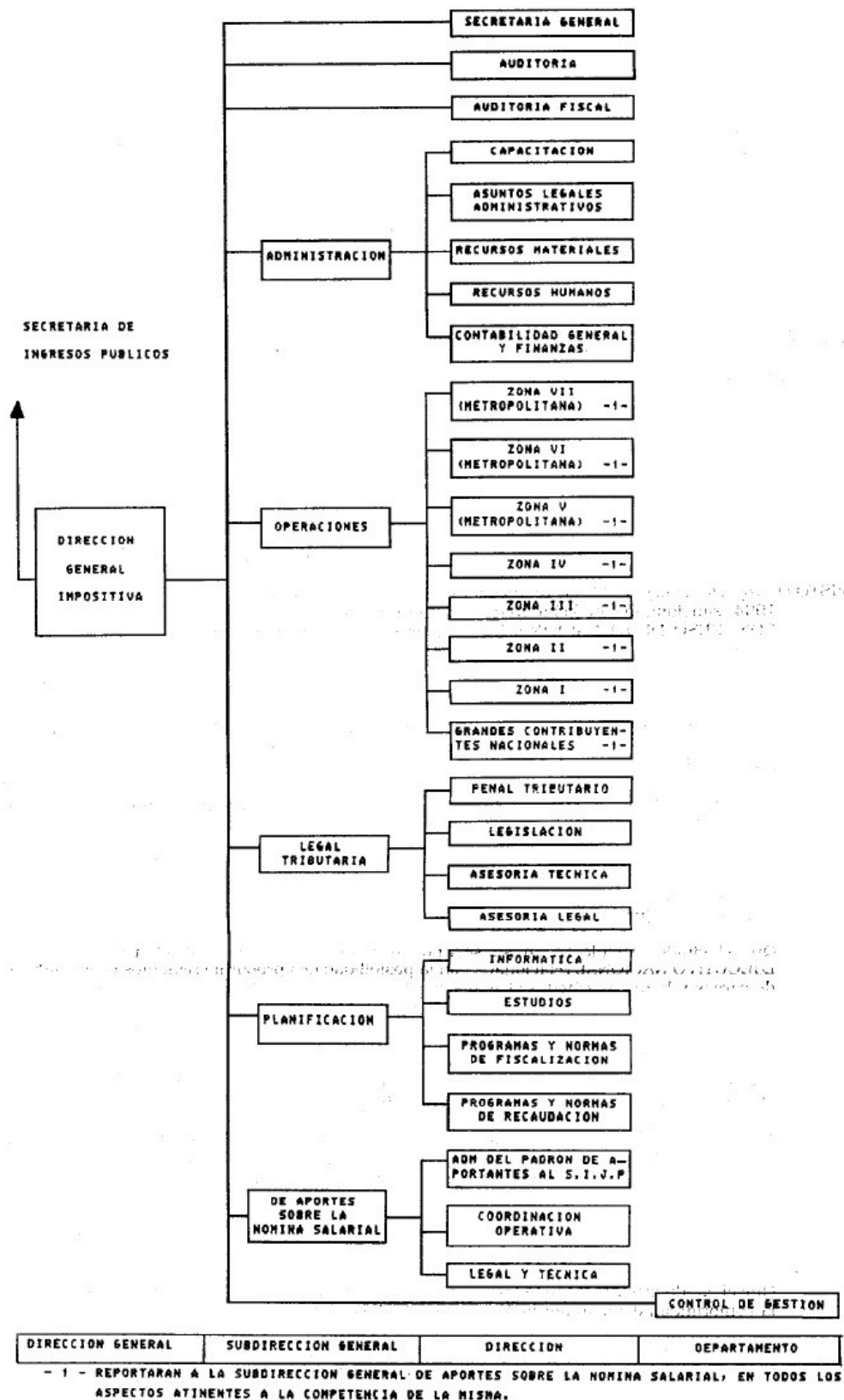
- Planificación,
- Administración,
- Legal Tributaria,
- Operaciones y,
- Aportes sobre la Nómina Salarial.

Esta nueva estructura introduce la división por áreas de negocio al incorporar la Subdirección General de Aportes sobre la Nómina Salarial.

Por su parte, la Subdirección General de Operaciones amplía la división territorial a siete Zonas geográficas (cuatro de interior y tres Metropolitanas en el AMBA), manteniendo la división por segmentos al conservar la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales.

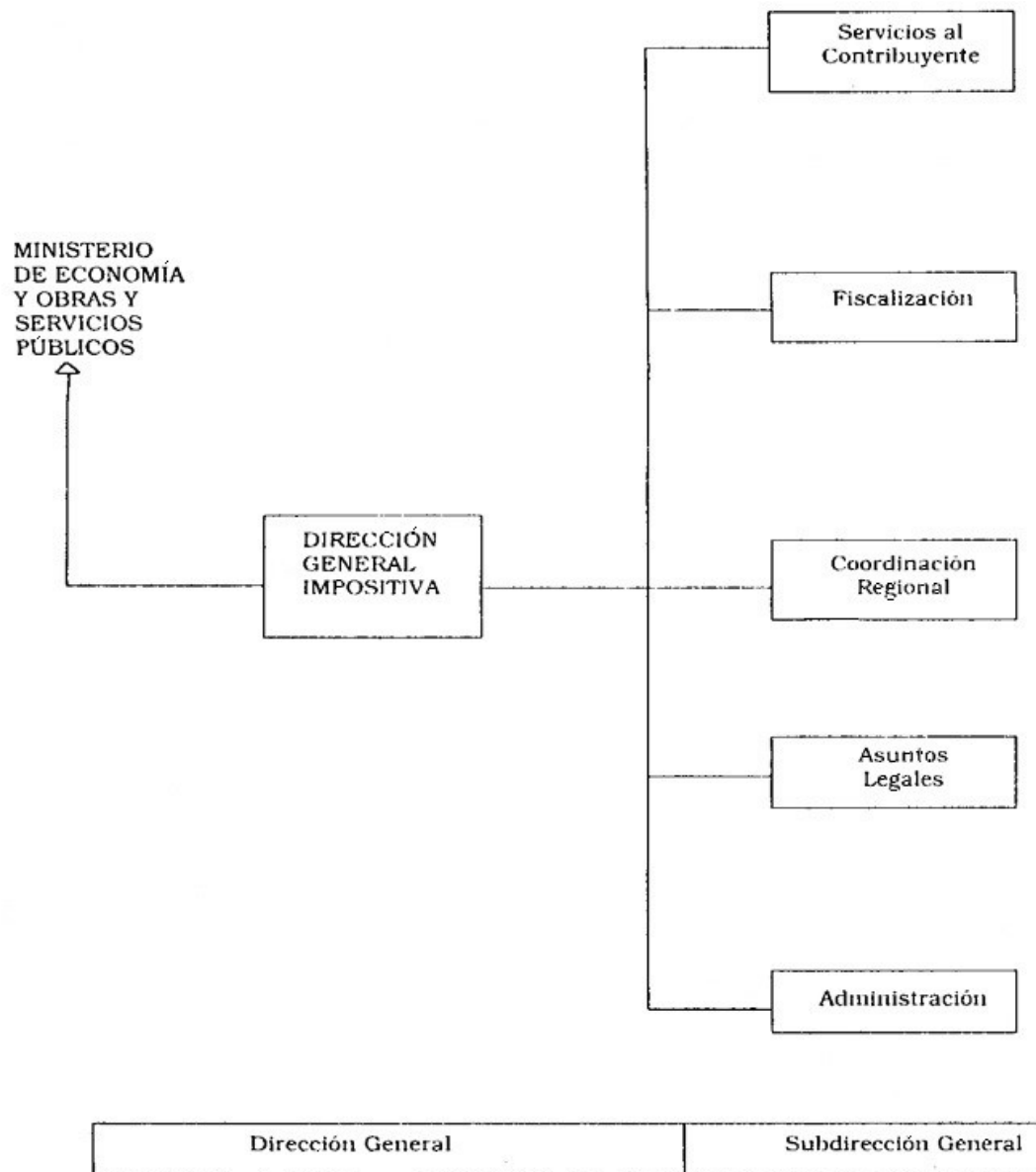
Asimismo, jerarquiza la función de coordinación, elevando la “Secretaría General” a nivel de dirección.

A la vez separa el rol de “Auditoría interna” del correspondiente a “Control de Gestión”.



Luego, como parte de los procesos de profundización de la reforma del Estado, en agosto de 1996 el Decreto N.º 896/1996 aprobó una nueva estructura organizativa para la DGI compuesta por las Subdirecciones Generales de:

- Servicios al Contribuyente
- Fiscalización
- Coordinación Regional
- Asuntos Legales
- Administración.



Al poco tiempo de entrar en vigencia esta estructura, empieza el proceso de fusión de la DGI con la Administración Nacional de Aduanas por medio de los Decretos N.º 1156/1996 y 1589/1996, profundizando el itinerario de unificación de las agencias recolectoras de ingresos públicos que se iniciara en el año 1993 con la asunción de los Recursos de la Seguridad Social.

Dicho proceso culmina el 14 de julio de 1997 en la creación de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (AFIP) por medio del Decreto N.º 618/1997.

Al nuevo ente se le otorga autarquía administrativa para dictar su propio marco normativo.

La AFIP se convierte en el Ente de ejecución de la política tributaria, de los Recursos de la Seguridad Social y aduanera de la Nación.

En consecuencia, asume las funciones y facultades de los organismos fusionados:

- La aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas, y en especial de:
 - Los tributos que gravan operaciones ejecutadas en el ámbito territorial y en los espacios marítimos, sobre los cuales se ejerce total o parcialmente la potestad tributaria nacional.
 - Los tributos que gravan la importación y la exportación de mercaderías y otras operaciones regidas por leyes y normas aduaneras que le estén o le fueren encomendados.
 - Los recursos de la seguridad social correspondientes a:
 - Los regímenes nacionales de jubilaciones y pensiones, sean de personas que trabajan en relación de dependencia o autónomos.
 - Los subsidios y asignaciones familiares.
 - El Fondo Nacional de Empleo.
 - Todo otro aporte o contribución que de acuerdo a la normativa vigente se deba recaudar sobre la nómina salarial.

- Las multas, recargos, intereses, garantías y cualquier accesorio que por situaciones de cualquier naturaleza puedan surgir de la aplicación y cumplimiento de las normas legales.
- El control del tráfico internacional de mercaderías dispuesto por las normas legales respectivas.
- La clasificación arancelaria y valoración de las mercaderías.
- Todas aquellas funciones que surjan de su misión y las necesarias para su administración interna.

A su vez, en dicha normativa se facultó al PODER EJECUTIVO NACIONAL a incorporar a la AFIP la aplicación, percepción y fiscalización de gravámenes a cargo de otras reparticiones, extendiendo el modelo de “*agencia única*”.

También la normativa habilita a la AFIP a actuar como agente de percepción de los impuestos provinciales o establecidos por la Ciudad de Buenos Aires, que graven el consumo o la comercialización mayorista o minorista de bienes, en las operaciones de importación definitiva de mercaderías.

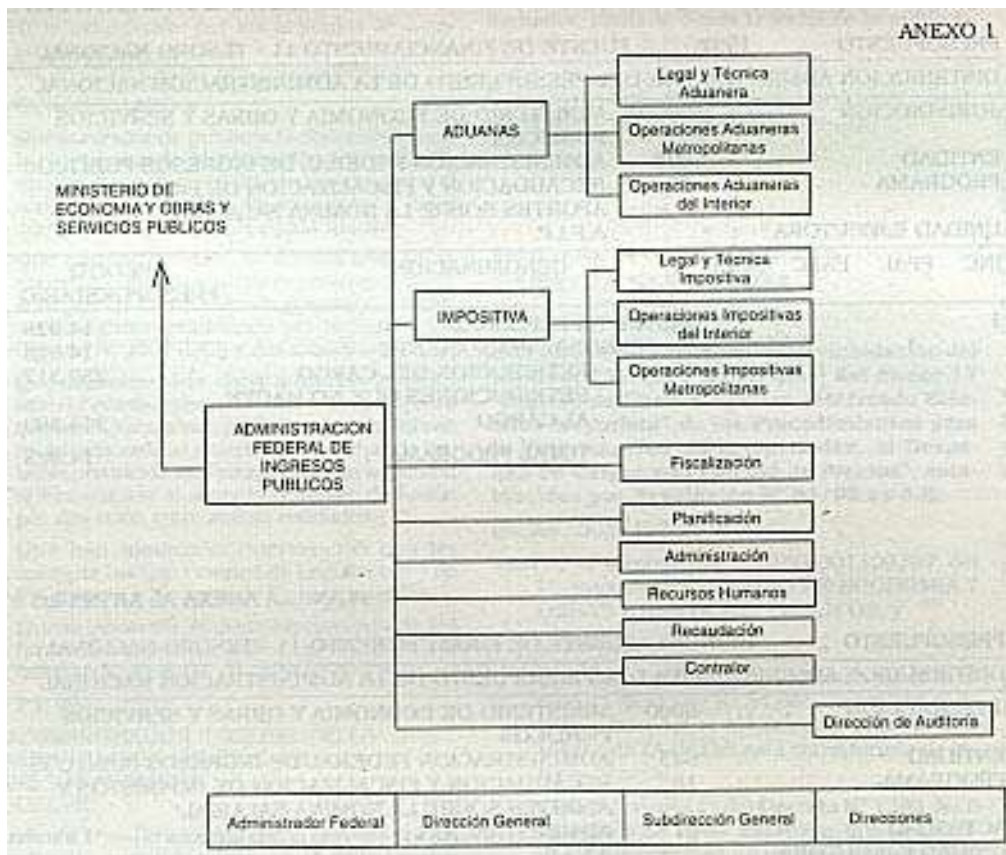
Asimismo, faculta a la AFIP a suscribir convenios con las provincias, la Ciudad de Buenos Aires, los municipios y los bancos, a los fines de la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos interiores, aduaneros y de los recursos de la seguridad social a su cargo, en cuyo caso podrá establecer una compensación por la gestión que realicen los entes indicados, en función de lo efectivamente recaudado para el Fisco Nacional.

El Decreto N.º 646/1997 estableció la primera estructura organizativa de la AFIP posterior al momento de su fusión. En ella podemos apreciar dos unidades de negocio con nivel de Dirección

General (Aduanas e Impositiva) y las Subdirecciones Generales del área central que asumen las funciones de:

- Fiscalización
- Recaudación
- Planificación
- Administración
- Recursos Humanos
- Contralor y,
- Auditoría (con menor nivel, siendo una Dirección)

En esta estructura organizativa de la AFIP, al adoptar las unidades de negocio con nivel de Dirección General (Aduanas e Impositiva), la división territorial pasa a organizarse en Subdirecciones Generales de operaciones dependientes de cada área (operaciones impositivas y operaciones aduaneras).

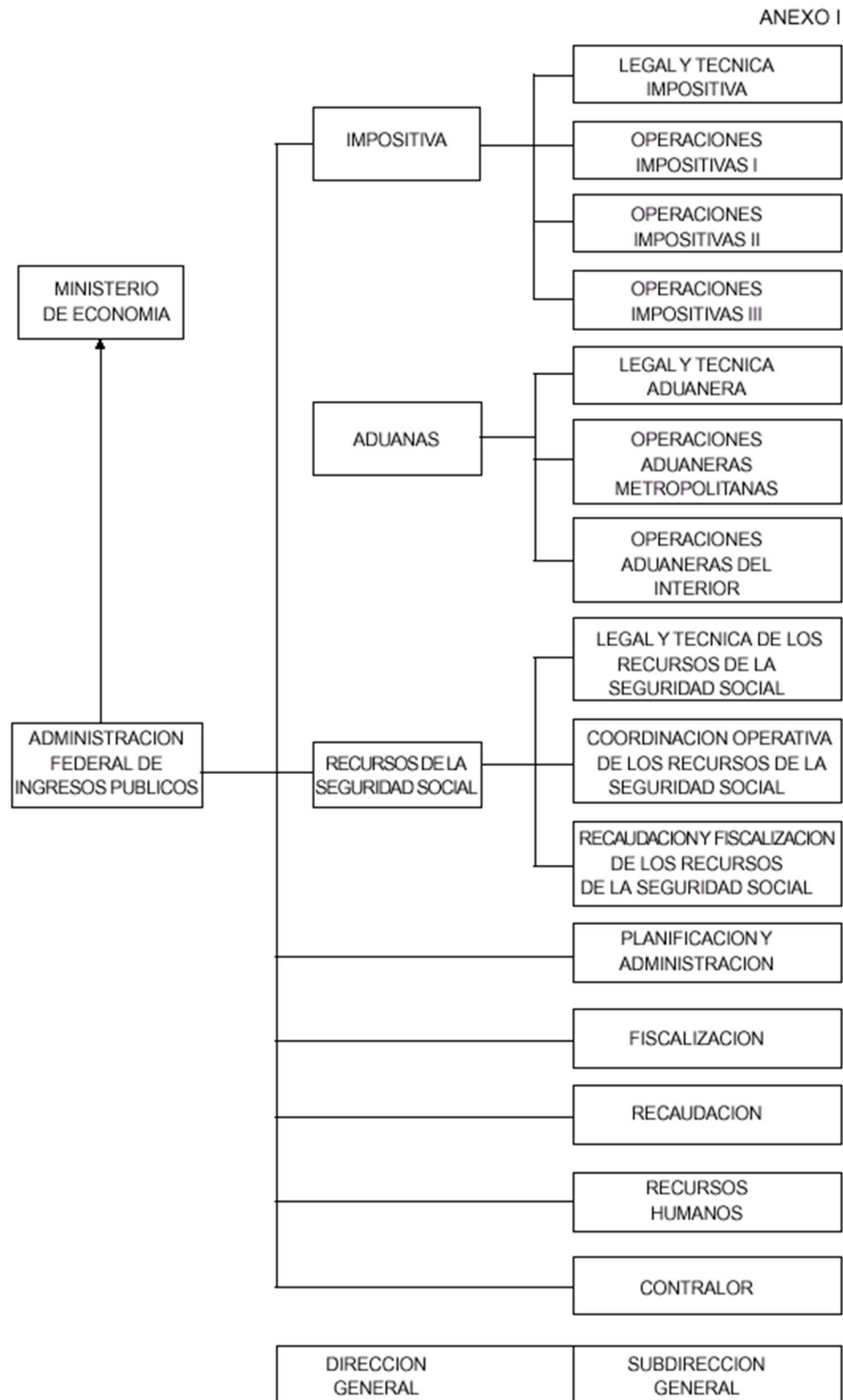


En noviembre de 2001, mediante el Decreto N.º 1399/2001, se estableció la autarquía financiera, al fijarse que los ingresos de la AFIP no surgirán del Presupuesto General de la Administración (ver el apartado referido a autarquía financiera). Esta autarquía financiera, que se suma a la autarquía administrativa que ya poseía, significa que AFIP define sus políticas presupuestarias para la administración de sus propios recursos y establece su propio régimen de contrataciones.

El Decreto N.º 1399/2001 también crea un Consejo Asesor que tendrá a su cargo el seguimiento y la evaluación del Plan de Gestión Anual y dispone que el Administrador Federal de Ingresos Públicos podrá ser removido de su cargo por el PODER EJECUTIVO NACIONAL en caso de incumplimiento sustancial del Plan de Gestión Anual durante DOS (2) años consecutivos de acuerdo a lo que establezca la reglamentación, teniendo en consideración la evaluación realizada por el Consejo Asesor.

En octubre de 2001, el Decreto N.º 1231/2001 modifica la estructura organizativa incluyendo una nueva área de negocio, la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social, la cual se desprende de las facultades que tenía hasta entonces la DGI.

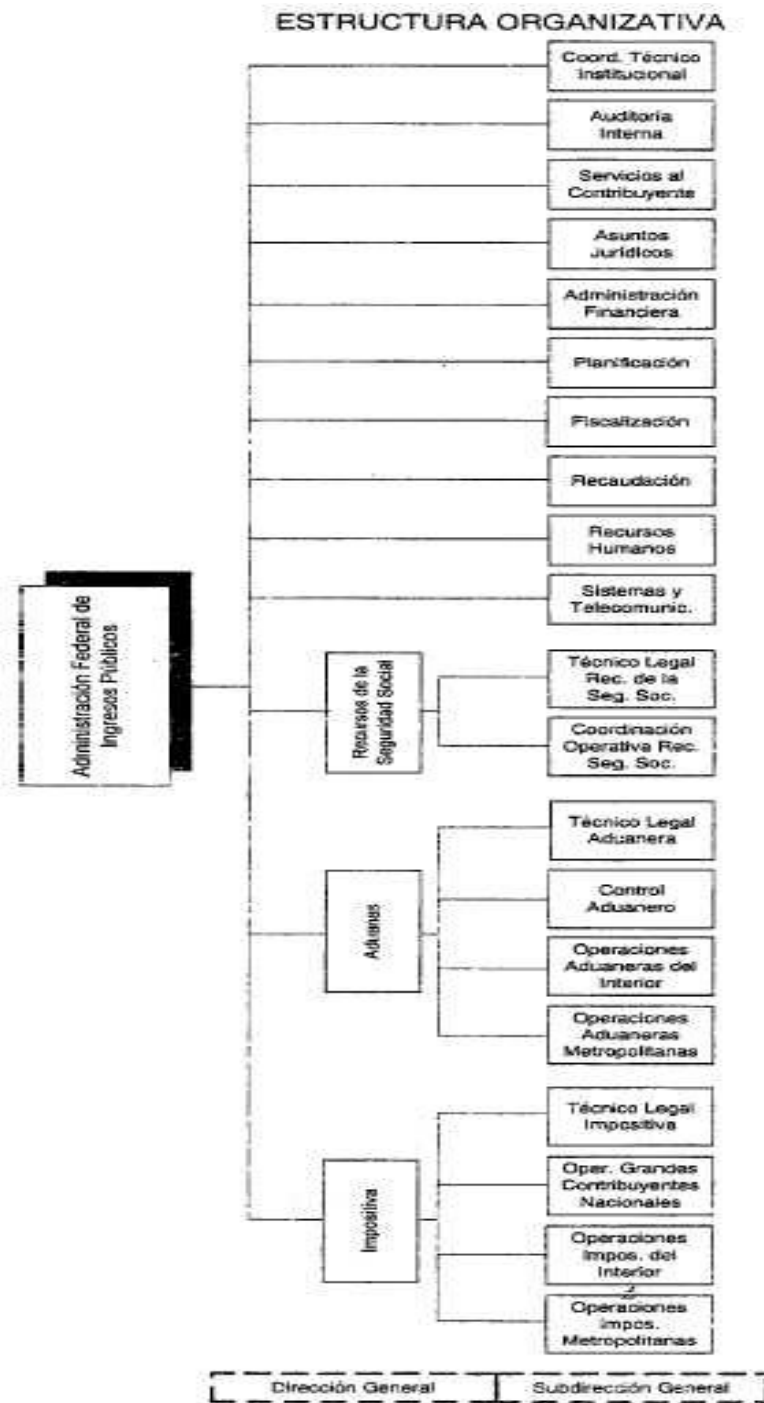
A su vez en esta nueva estructura organizativa vemos que se fusionan las Subdirecciones Generales del área central de Planificación y Administración.



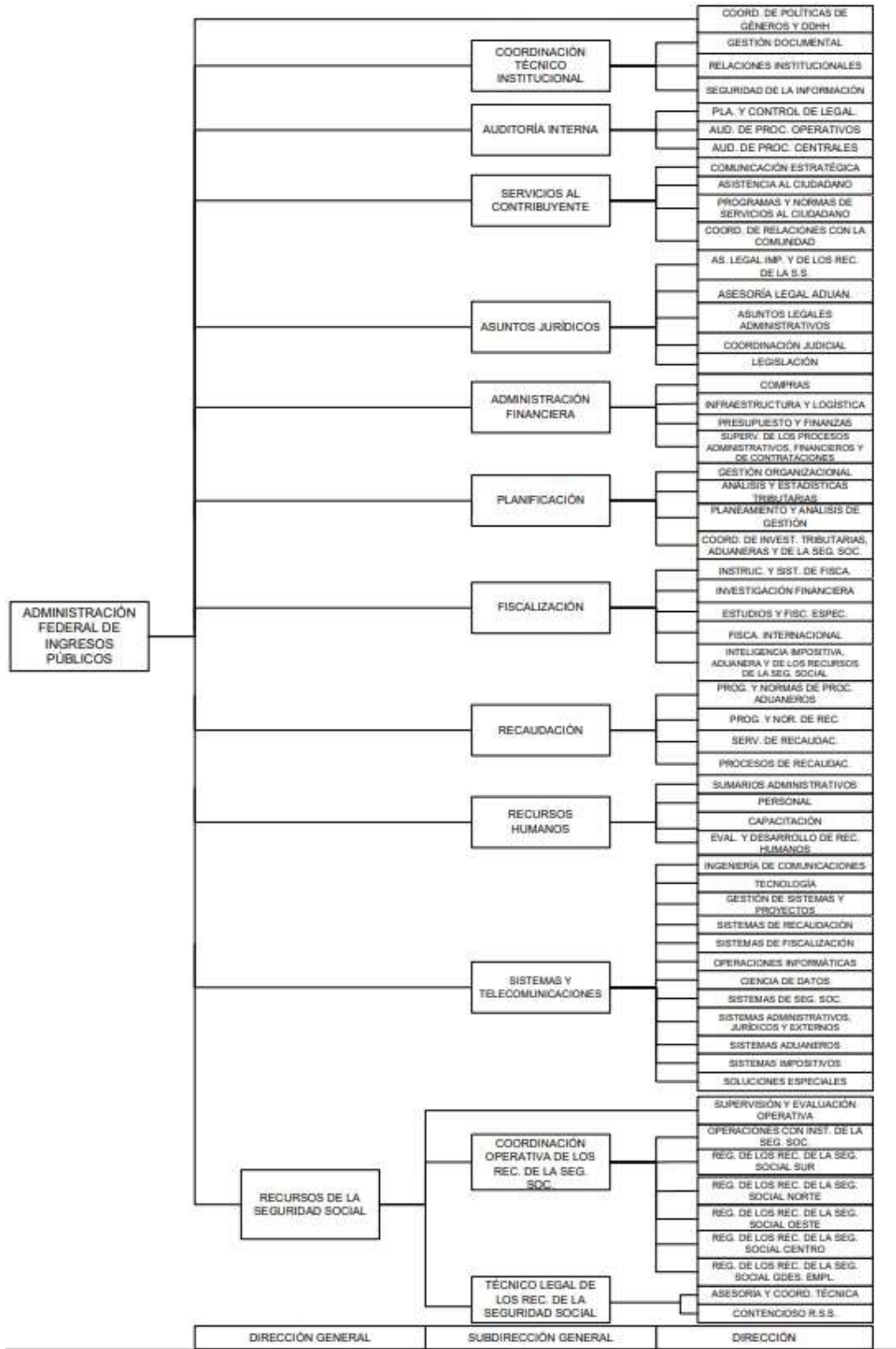
En julio de 2005, el Decreto N.º 898/2005 le otorga a la estructura organizativa de la AFIP una fisonomía más similar a la actual. Los principales cambios que se introducen son:

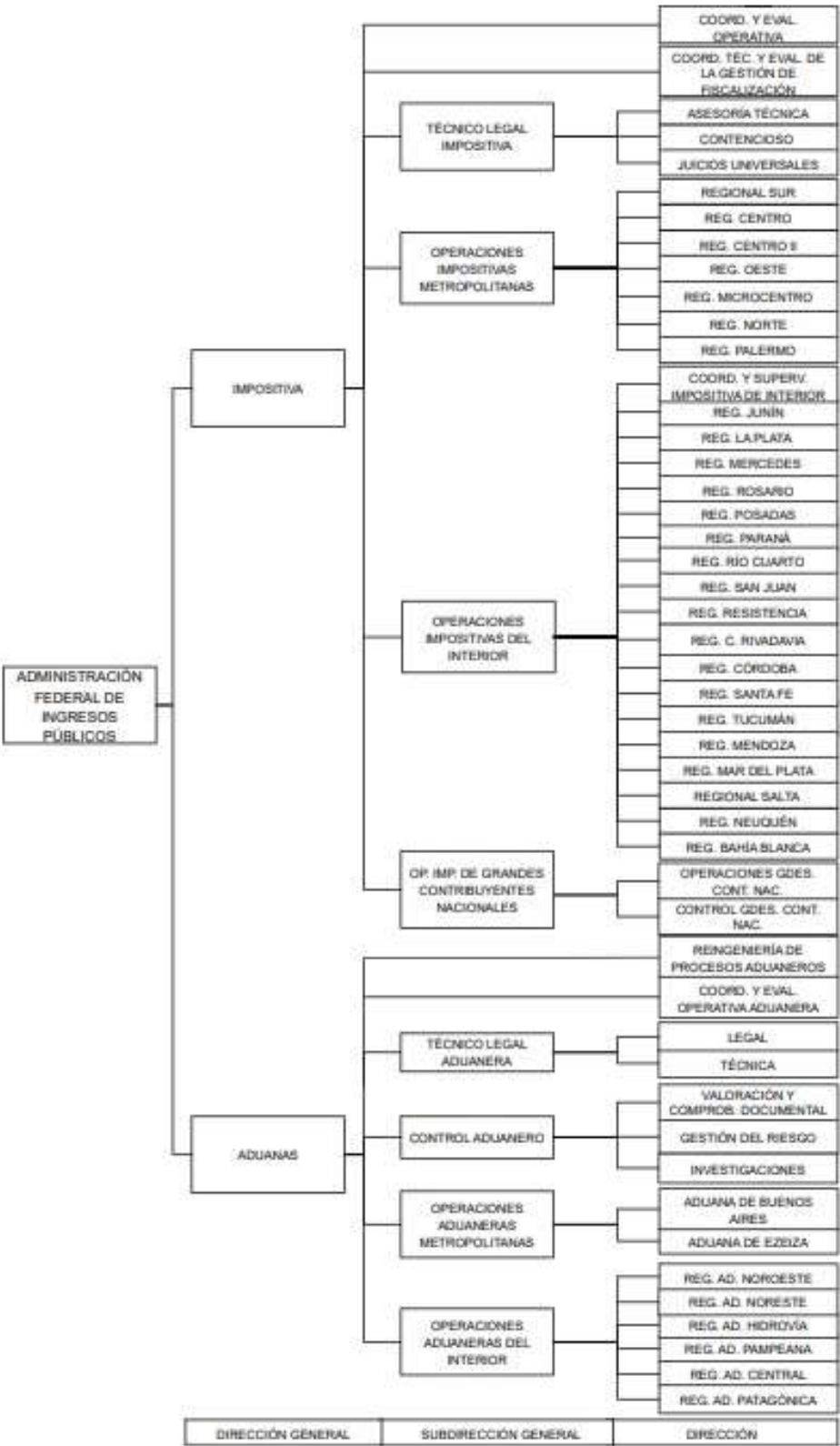
- La concentración en un área de la totalidad de las funciones de asesoramiento legal para asegurar unidad de criterio, racionalización y simplificación en las reglamentaciones que regulan la relación fisco contribuyente.
- Asimismo, para optimizar la gestión de los recursos económico-financieros, se crea una Subdirección General específica, separándola de las funciones de planificación estratégica, estudios económicos, logística, asuntos legales administrativos y servicios al contribuyente.
- Por su parte, destacando la importancia estratégica de los programas vinculados con los servicios al contribuyente y al usuario aduanero, a la promoción de una nueva cultura tributaria y a la difusión y comunicación de sus acciones institucionales y operativas, se prevé la creación de una Subdirección General diferenciada.
- En las unidades de negocio, en el caso de DGA, se jerarquiza la elaboración de los perfiles de riesgo de los distintos operadores del comercio internacional.
- A su vez, se jerarquiza a la Unidad de Auditoría Interna, la cual pasa a funcionar a nivel extra escalafonario como Subdirección General, con dependencia jerárquica de la máxima autoridad de AFIP, tal como lo prescribe el Artículo 100 de la Ley N.º 24156 y asumiendo las funciones que ejercía la Subdirección General de Contralor.
- Por último, atendiendo a la complejidad de las funciones a cargo de AFIP, se crea una instancia de coordinación técnico-institucional que secunda directamente al Administrador Federal en la atención y seguimiento de los programas y proyectos inter

áreas y en la relación de cooperación que es preciso mantener con otros Organismos, tanto a nivel nacional y provincial, así como con los Poderes Judicial y Legislativo, tendientes al logro de sus objetivos específicos.



Y así llegamos a la actual configuración de la estructura organizativa.





Al plantear la diferenciación entre los procesos que desarrolla una administración tributaria identificamos por un lado los *procesos operativos* separándolos de aquellos otros que funcionan como *apoyo*, en la estructura de la Subdirección General de Auditoría encontramos reflejada esta distinción al identificar una Dirección dedicada a la Auditoría de Procesos Operativos y otra a la Auditoría de Procesos Centrales (staff de apoyo).

Por su parte, en la actual estructura organizativa de la AFIP podemos apreciar las diferentes formas de división del trabajo y distribución del poder previamente reseñadas. Si bien prepondera la división por funciones, principalmente en lo que hace a los procesos transversales de apoyo y soporte a la gestión, encontramos adicionalmente una organización híbrida que incorpora complementariamente las otras formas de organización.

Por ejemplo, en la Subdirección General de Sistemas y Telecomunicaciones encontramos en sus Direcciones dependientes un reflejo de la división por áreas de negocio (Sistemas Impositivos, Sistemas Aduaneros y Sistemas de Seguridad Social), a la vez que también hay otras Direcciones que responden a una división por funciones (Sistemas de Recaudación, sistemas de Fiscalización, Sistemas Administrativos, Jurídicos y Externos).

A su vez, las unidades de negocio con nivel de Dirección General (Aduanas, Impositiva y Recursos de la Seguridad Social) han continuado desarrollando la división territorial, lo cual se ve reflejado en las Direcciones Regionales de cada temática (regionales impositivas, regionales aduaneras, regionales de Seguridad Social).

En lo que refiere la segmentación por grupo objetivo encontramos en DGI el reflejo de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales. Pero, a su vez, en la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social encontramos tanto la Dirección Regional de los RSS Grandes Empleadores como la División Investigación Monotributo.

Cuadro 2. Estructura Organizativa de la AFIP

Compilación a partir de disposiciones publicadas en el Boletín Oficial de la República Argentina.

DIRECCIÓN DE COORDINACIÓN DE POLÍTICAS DE GÉNEROS Y DERECHOS HUMANOS (depende directamente de AFIP)
SUBDIRECCION GENERAL DE COORDINACION TECNICO INSTITUCIONAL
DEPARTAMENTO COORDINACIÓN Y DESPACHO
DIRECCIÓN DE GESTIÓN DOCUMENTAL
DIRECCIÓN DE RELACIONES INSTITUCIONALES
DIRECCIÓN DE SEGURIDAD DE LA INFORMACIÓN
SUBDIRECCION GENERAL DE AUDITORIA INTERNA
DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN Y CONTROL DE LEGALIDAD
DIRECCION DE AUDITORIA DE PROCESOS OPERATIVOS
DIRECCIÓN DE AUDITORÍA DE PROCESOS CENTRALES
SUBDIRECCION GENERAL DE SERVICIOS AL CONTRIBUYENTE
DIRECCIÓN DE COMUNICACIÓN ESTRATÉGICA
DIRECCIÓN DE ASISTENCIA AL CIUDADANO
DIRECCIÓN DE PROGRAMAS Y NORMAS DE SERVICIOS AL CIUDADANO
DIRECCIÓN DE COORDINACIÓN DE RELACIONES CON LA COMUNIDAD
SUBDIRECCION GENERAL DE ASUNTOS JURIDICOS
DEPARTAMENTO CENTRO DE DOCUMENTACIÓN INSTITUCIONAL Y BIBLIOTECA
DIRECCION DE ASESORIA LEGAL IMPOSITIVA Y DE LOS RECURSOS DE LA SEG. SOCIAL
DIRECCION DE LEGISLACION
DIRECCION DE ASESORIA LEGAL ADUANERA
DIRECCION DE COORDINACION JUDICIAL
DIRECCION DE ASUNTOS LEGALES ADMINISTRATIVOS
SUBDIRECCION GENERAL DE ADMINISTRACION FINANCIERA
DIRECCIÓN DE SUPERVISIÓN DE LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS, FINANCIEROS Y DE CONTRATACIONES
DIRECCIÓN DE COMPRAS
DIRECCIÓN DE INFRAESTRUCTURA Y LOGÍSTICA
DIRECCION DE PRESUPUESTO Y FINANZAS
SUBDIRECCION GENERAL DE PLANIFICACION
DIRECCIÓN DE GESTIÓN ORGANIZACIONAL
DIRECCIÓN DE ANÁLISIS Y ESTADÍSTICAS TRIBUTARIAS
DIRECCION DE PLANEAMIENTO Y ANALISIS DE GESTION
DIRECCIÓN DE COORDINACIÓN DE INVESTIGACIONES TRIBUTARIAS, ADUANERAS Y DE LA SEGURIDAD SOCIAL
SUBDIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION

○ DEPARTAMENTO COORDINACIÓN Y GESTIÓN
○ DEPARTAMENTO EXPLOTACIÓN DE DATOS DE FISCALIZACIÓN
• DIRECCIÓN DE INSTRUCCIONES Y SISTEMAS DE FISCALIZACIÓN
• DIRECCIÓN DE INTELIGENCIA IMPOSITIVA, ADUANERA Y DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL
• DIRECCIÓN DE ESTUDIOS Y FISCALIZACIÓN ESPECIALIZADA
• DIRECCIÓN DE FISCALIDAD INTERNACIONAL
• DIRECCIÓN DE INVESTIGACIÓN FINANCIERA
SUBDIRECCION GENERAL DE RECAUDACION
• DIRECCION DE PROGRAMAS Y NORMAS DE RECAUDACION
• DIRECCION DE PROGRAMAS Y NORMAS DE PROCEDIMIENTOS ADUANEROS
• DIRECCION DE PROCESOS DE RECAUDACIÓN
• DIRECCION DE SERVICIOS DE RECAUDACION
SUBDIRECCION GENERAL DE RECURSOS HUMANOS
• DIRECCIÓN DE SUMARIOS ADMINISTRATIVOS
• DIRECCION DE PERSONAL
• DIRECCION DE EVALUACION Y DESARROLLO DE RECURSOS HUMANOS
• DIRECCION DE CAPACITACION
SUBDIRECCION GENERAL DE SISTEMAS Y TELECOMUNICACIONES
○ DEPARTAMENTO APOYO A LA GESTIÓN
• DIRECCIÓN DE INGENIERÍA DE COMUNICACIONES
• DIRECCIÓN DE TECNOLOGÍA
• DIRECCIÓN DE GESTIÓN DE SISTEMAS Y PROYECTOS
• DIRECCIÓN DE SISTEMAS DE RECAUDACIÓN
• DIRECCIÓN DE SISTEMAS DE FISCALIZACIÓN
• DIRECCIÓN DE OPERACIONES INFORMÁTICAS
• DIRECCIÓN DE CIENCIA DE DATOS
• DIRECCIÓN DE SISTEMAS DE SEGURIDAD SOCIAL
• DIRECCIÓN DE SISTEMAS ADMINISTRATIVOS, JURÍDICOS Y EXTERNOS
• DIRECCIÓN DE SISTEMAS ADUANEROS
• DIRECCIÓN DE SISTEMAS IMPOSITIVOS
• DIRECCIÓN DE SOLUCIONES ESPECIALES
DIRECCION GENERAL DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL
▪ DIVISION DESPACHO DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL
• DIRECCIÓN DE SUPERVISIÓN Y EVALUACIÓN OPERATIVA
SUBDIRECCION GENERAL TECNICO LEGAL DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL
▪ DIVISIÓN APOYO OPERATIVO
○ DEPARTAMENTO COORDINACIÓN CONTRA EL TRABAJO ILEGAL

• DIRECCION DE ASESORIA Y COORDINACION TECNICA
• DIRECCION DE CONTENCIOSO DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL
SUBDIRECCION GENERAL DE COORDINACION OPERATIVA DE LOS REC. DE LA SEG. SOCIAL
○ DEPARTAMENTO EVALUACION DEL RIESGO
• DIRECCION DE OPERACIONES CON INSTITUCIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL
• DIRECCIONES REGIONALES DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL
DIRECCION GENERAL DE ADUANAS
▪ DIVISIÓN DESPACHO ADUANERO
• DIRECCIÓN DE REINGENIERÍA DE PROCESOS ADUANEROS
• DIRECCION DE COORDINACION Y EVALUACION OPERATIVA ADUANERA
SUBDIRECCION GENERAL TECNICO LEGAL ADUANERA
• DIRECCIÓN DE LEGAL
• DIRECCION DE TECNICA
SUBDIRECCION GENERAL DE CONTROL ADUANERO
• DIRECCION DE INVESTIGACIONES
• DIRECCIÓN DE VALORACIÓN Y COMPROBACIÓN DOCUMENTAL
• DIRECCION DE GESTION DEL RIESGO
SUBDIRECCION GENERAL DE OPERACIONES ADUANERAS DEL INTERIOR
• SECCIÓN DESPACHO Y GESTIÓN
○ DEPARTAMENTO SUPERVISION REGIONAL
○ DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO Y FINANCIERO
• DIRECCIONES REGIONALES ADUANERAS
SUBDIRECCION GENERAL DE OPERACIONES ADUANERAS METROPOLITANAS
▪ DIVISIÓN SERVICIO ADMINISTRATIVO INTEGRADO
▪ DIVISIÓN GESTIÓN DE SECUESTROS
▪ DIVISIÓN ADUANA DE LA PLATA
○ DEPARTAMENTO ADUANA DE CAMPANA
• DIRECCIÓN DE ADUANA DE BUENOS AIRES
• DIRECCION DE ADUANA DE EZEIZA
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA
▪ DIVISION DESPACHO IMPOSITIVO
• DIRECCION DE COORDINACIÓN Y EVALUACION OPERATIVA
• DIRECCIÓN DE COORDINACIÓN TÉCNICA Y EVALUACIÓN DE LA GESTIÓN DE FISCALIZACIÓN
SUBDIRECCION GENERAL TECNICO LEGAL IMPOSITIVA
• DIRECCION DE ASESORIA TECNICA

• DIRECCION DE CONTENCIOSO
• DIRECCIÓN DE JUICIOS UNIVERSALES
<i>SUBDIRECCION GRAL. DE OPERAC. IMPOSITIVAS DE GRANDES CONTRIBUYENTES NACIONALES</i>
▪ DIVISIÓN CONTROL DE GESTIÓN
• DIRECCION DE OPERACIONES GRANDES CONTRIBUYENTES NACIONALES
• DIRECCIÓN DE CONTROL GRANDES CONTRIBUYENTES NACIONALES
<i>SUBDIRECCION GENERAL DE OPERACIONES IMPOSITIVAS DEL INTERIOR</i>
• DIRECCIÓN DE COORDINACIÓN Y SUPERVISIÓN IMPOSITIVA DE INTERIOR
• DIRECCIONES REGIONALES DEL INTERIOR
<i>SUBDIRECCION GENERAL DE OPERACIONES IMPOSITIVAS METROPOLITANAS</i>
• DIRECCIONES REGIONALES METROPOLITANAS

Fuente: propia, a partir de la compilación de publicaciones de disposiciones de la primera sección del Boletín Oficial de la República Argentina.

Síntesis y conclusiones

A continuación, intentaremos ordenar algunos conceptos clave desarrollados a modo de síntesis y conclusiones, así como también plantear potenciales sugerencias para futuras investigaciones.

Consideramos que, considerando el contexto volátil, incierto y ambiguo, la complejidad de las administraciones tributarias debe ser abordada por medio de aproximaciones sucesivas, un camino que venimos transitando progresivamente junto al CEAT y que, como la utopía, cuanto más avanzamos, más se aleja.

Hemos planteando inicialmente la justificación del tema y elegimos la evolución de los paradigmas organizativos como factor explicativo de las transformaciones estructurales de las administraciones tributarias y sus correspondientes modelos de gestión pública, culturas organizacionales y liderazgos a lo largo de la historia reciente.

A los efectos de la presente investigación, identificamos a las administraciones tributarias como unidades de análisis. Y, en lo particular, hemos seleccionado a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) como unidad de análisis para el estudio de caso.

Para desarrollar el marco conceptual hemos recurrido a ideas clave como paradigma organizativo, modelo de gestión, tecnologías de gestión, cultura organizacional y liderazgo, con el objetivo de comparar las referidas unidades de análisis y su evolución histórica.

Para explicar las mencionadas ideas clave hemos postulado un cruce entre dos ejes paradigmáticos con dos valores polares cada uno: grado de discrecionalidad en la toma de decisiones y tendencia a la privatización de los servicios y actividades de la administración tributaria.

Al explicar cada paradigma hemos sugerido una relación conceptual entre ambos ejes, planteando el devenir histórico organizacional como resultado de influencias políticas, organizacionales, económicas y/o sociales que han incidido en las trayectorias estratégicas de cambio y en las consecuentes transformaciones organizacionales de las administraciones tributarias.

Hemos señalado que dichas trayectorias de transformación organizacional han estado fuertemente relacionadas con los procesos de reforma del Estado y reforma administrativa.

A partir del actual contexto de digitalización de la economía de vigilancia sugerimos algunas proyecciones sobre la potencial consolidación de modelos de gestión que bajo el paraguas conceptual de la llamada “*buena gobernanza*” intentan conjugar una reversión actualizada del modelo clásico de Weber con un modelo de gestión participativo, planteando nuestra reserva respecto de su plena aplicación en ciertos entes estatales estratégicos como las administraciones tributarias.

Finalmente, presentamos un intento de aporte empírico exploratorio basado en el caso de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

El presente trabajo deja sugeridas potenciales líneas de investigación, a retomar a futuro por colegas interesados en cuestiones relativas a cultura organizacional, profesionalización de los servidores públicos y liderazgo.

Referencias

Trabajos citados

- Aguilar Villanueva, L. (2010). *Gobernanza: el nuevo proceso de gobernar*. México, México: Fundación Friedrich Naumann para la Libertad.
- Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS. (2016). *Gestión de los datos de Seguridad Social. Informe de síntesis sobre 2014-2016*. (A. Comisión Técnica de las Tecnologías de la Información y de la Comunicación, Ed.) Ginebra: Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS.
- Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS. (2019). *Aplicación de las tecnologías emergentes a la Seguridad Social*. Ginebra.
- Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS. (2019). *Directrices de buena gobernanza* (Revisada 2019 ed.). Ginebra, Suiza: Asociación Internacional de la Seguridad Social (AISS).
- Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS. (2019). *Directrices de la AISS sobre la calidad de los servicios*. Ginebra.
- Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS. (2019). *Directrices de la AISS sobre tecnologías de la información y de la comunicación*. Ginebra.
- Asociación Internacional de la Seguridad Social, AISS. (2020). *Inteligencia artificial en la seguridad social: antecedentes y experiencias*. Ginebra.
- Barzelay, M. (2001). *The New Public Management. Improving Research and Policy Dialogue*. Los Angeles: University of California Press. Obtenido de <https://archive.org/details/newpublicmanagem00barz/page/n5/mode/2up?view=theater>
- Bauman, Z. (2000). *Modernidad líquida* (Primera edición, tercera reimpresión (2004) ed., Vol. 1). (M. Rosenberg, Trad.) Buenos Aires, Argentina: Fondo de Cultura Económica.
- Bauman, Z. (2005). *Vida líquida* (Vol. 1). (A. Santos Mosquera, Trad.) Buenos Aires, Argentina: Fondo de Cultura Económica.
- Bordignon, G. (2018). *Gestión por procesos y recaudación. La experiencia argentina*. Buenos Aires: Centro de Estudios en Administración Tributaria, CEAT. Obtenido de <http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2018/10/Gestion-por-procesos-y-recaudacion.pdf>
- Brandi, M., Ferré Olivé, E., & González Cao, R. L. (2021). *Robótica y automatización. Efectos en la Seguridad Social y en los tributos*. Buenos Aires, Argentina: Centro de Estudios en Administración Tributaria, CEAT.
- Carmona, R. R. (2012). Políticas públicas y participación ciudadana en la esfera local. Análisis y reflexiones a la luz de la experiencia argentina reciente. *Estado, Gobierno, Gestión. Revista Chilena de Administración Pública*, 169-185.
- Castagnola, H. (2005). *Aprestamiento de la organización y capacidad de respuesta al cambio* (Conferencia Técnica CIAT ed.). Cartagena de Indias, Colombia: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT.
- Castagnola, H. (2020). *Aportes para estrategias post-pandemia en las administraciones tributarias*. Buenos Aires, Argentina: Centro de Estudios en Administración Tributaria, CEAT.
- Castagnola, H. (2020). *La auditoría fiscal y el control del cumplimiento*. Buenos Aires: Centro de Estudios en Administración Tributaria, CEAT. Recuperado el 03 de 10 de 2022, de <http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2020/06/Auditoria-fiscal-y-el-control-del-cumplimiento.pdf>

- Castagnola, H. (2021). *Algunas reflexiones sobre el cambio tecnológico en las Administraciones Tributarias*. Buenos Aires, Argentina: Centro de Estudios en Administración Tributaria, CEAT.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT. (2015). *Modelo de Código Tributario*. Ciudad de Panamá: CIAT.
- Díaz Yubero, F., & Collosa, A. (2020). *La gestión de riesgos de cumplimiento (GRC), una herramienta necesaria para las administraciones tributarias*. Buenos Aires: Centro de Estudios en Administración Tributaria, CEAT. Recuperado el 03 de 10 de 2022, de <http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2020/06/GRC-Diaz-Yubero-y-Collosa.pdf>
- Díaz Yubero, F., & Porporatto, P. (2020). *Las administraciones tributarias modernas en contextos complejos*. Buenos Aires, Argentina: Centro de Estudios en Administración Tributaria, CEAT.
- Emlek, P. (2021). *La percepción del riesgo fiscal*. Buenos Aires: Centro de Estudios en Administración Tributaria, CEAT. Recuperado el 03 de 10 de 2022, de <http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2021/05/percepcion-del-riesgo.pdf>
- Emlek, P. L., & Goncalves, J. I. (2021). *Régimen Simplificado y PYMES. Análisis actual, propuestas de mejora. Régimen especial para PyMes*. Buenos Aires: Centro de Estudios en Administración Tributaria, CEAT. Recuperado el 03 de 10 de 2022, de <http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2021/06/Regimen-simplificado-y-pymes.pdf>
- Felcman, I. L. (2015). *Nuevos modelos de gestión pública: tecnologías de gestión, cultura organizacional y liderazgo después del "big bang" paradigmático*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires.
- Galinelli, B., & Migliore, A. (2015). Administración y gestión pública: ¿de qué hablamos cuando hablamos de gestión? En M. L. Pagani, M. A. Payo, B. Galinelli, & G. d. Aires (Ed.), *Estudios sobre Gestión Pública: aportes para la mejora de las organizaciones estatales en el ámbito provincial* (págs. 11-34). La Plata, Buenos Aires, Argentina: Subsecretaría para la Modernización del Estado.
- González Cao, R. L. (2019). *El futuro del trabajo en la economía del conocimiento*. Buenos Aires, Argentina: Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Americanas, IEFPA.
- González Cao, R. L. (2021). *La economía de vigilancia y las plataformas. Su evolución y la mitigación de sus externalidades negativas a través de la regulación y la fiscalidad*. Buenos Aires, Argentina: Centro de Estudios en Administración Tributaria, CEAT.
- González Cao, R. L. (2021). *Plataformización de la economía y plataformas digitales. Su impacto en las relaciones laborales y en los Recursos de la Seguridad Social*. Buenos Aires, Argentina: Centro de Estudios en Administración Tributaria, CEAT.
- González Cao, R. L. (2021). *Recursos de la Seguridad Social y Administración Tributaria, su contribución conjunta a la cohesión social*. Buenos Aires, Argentina: Centro de Estudios en Administración Tributaria, CEAT.
- González Cao, R. L. (2022). *Transformación organizacional: gestión del talento humano e innovación basada en datos*. (U. d. Facultad de Ciencias Económicas, Ed.) Buenos Aires, Argentina: Centro de Estudios en Administración Tributaria, CEAT.
- Greaven, A. (2020). *Economía del comportamiento para administraciones tributarias, una aproximación*. (O. d. digital, Ed.) Buenos Aires, Argentina: Centro de Estudios en Administraciones Tributarias, CEAT.
- Jackson, M., & Hood, C. (1991). The New Public Management: A Recipe for Disaster? *Canberra Bulletin of Public Administration*, 12-17. Obtenido de https://www.researchgate.net/publication/257644865_The_New_Public_Management_A_Recipe_for_Disaster
- Krieger, M. (2009). *Estado, políticas y gestión pública: en tiempos del bicentenario*. (U. d. Nación, Ed.) Buenos Aires, Argentina: Fundación Unión.

- Krieger, M. J. (2001). *Sociología de las organizaciones: una introducción al comportamiento organizacional*. (P. Educación, Ed.) Buenos Aires, Argentina: Prentice Hall.
- Makón, M. P. (2000). El modelo de gestión por resultados en los organismos de la Administración Pública Nacional. En C. Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (Ed.), *V Congreso Internacional del CLAD* (págs. 1-13). República Dominicana: CLAD.
- Mintzberg, H. (1999). *Gestionar el gobierno, gobernar la gestión*. (C. E. Marrodán, Ed.) Washington, Estados Unidos: Banco Interamericano de Desarrollo, BID.
- Mintzberg, H. (2005). *La estructuración de las organizaciones*. Buenos Aires, Argentina: Ariel.
- Moore, M. H. (1998). *Gestión estratégica y creación de valor en el sector público*. Barcelona, España: Paidós.
- Morán, D., & Díaz de Sarraide Míguez, S. (2021). *Panorama de las administraciones tributarias en los países del CIAT. Ingresos, recursos, funcionamiento y estado de la transformación digital en la antesala previa a la pandemia de COVID-19*. Panamá, Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT.
- Nadal, C., & Brula, P. (2020). *El desafío del cambio en las Administraciones Tributarias*. Buenos Aires, Argentina: Centro de Estudios en Administración Tributaria, CEAT.
- Oficina Nacional de Presupuesto, Subsecretaría de Presupuesto. (2016). *Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Nacional* (Sexta edición ed.). (S. d. Hacienda, Ed.) Buenos Aires, Argentina: Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas.
- Olsen, J. (Febrero de 2005). Quizás sea el momento de redescubrir la burocracia. (C. Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, Ed.) *Reforma y Democracia*(31).
- Organización Panamericana de la Salud, OPS. (2021). *¿Por qué los modelos predictivos son cruciales en la lucha contra la COVID-19?* Washington, DC.
- Osborne, D. (30 de 08 de 2015). *Reinventing Government*. (D. Osborne, Editor) Recuperado el 30 de 08 de 2022, de Reinventando el gobierno: <https://reinventgov.com/books/books-online>
- Osborne, D., & Gaebler, T. (1994). *La reinención del gobierno*. Buenos Aires: Paidós.
- Ossorio, A. A. (2007). *La gestión pública por objetivos y resultados: una visión sistémica* (INAP-AR:A.3/744 ed.). (O. N. Subsecretaría de la Gestión Pública, Ed.) Buenos Aires, Argentina: Instituto Nacional de la Administración Pública.
- Oszlak, O. (09 de 1999). Quemar las naves (o cómo lograr reformas estatales irreversibles). *Aportes para el Estado y la Administración Gubernamental*, 6(14), 1-28.
- Oszlak, O. (2006). Burocracia estatal: política y políticas públicas. *Post Data, Revista de reflexión y análisis político*, XI.
- Peters, B. G. (1998). Administration in the year 2000: serving the client. *International Journal of Public Administration*, 21(12), 1759-1776.
- Pollit, C., & Bouckaert, G. (2000). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. Oxford: Oxford University Press.
- Porter, M. E. (1982). *Estrategia competitiva. Técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia*. Ciudad de México: Grupo Editorial Patria.
- Ramió, C. (2001). *Teoría de la Organización y Administración Pública*. Madrid, España: Tecnos.
- Rose, R. (1984). *Understanding Big Government. The Programme Approach*. Londres, Gran Bretaña, Reino Unido: Sage Publications Ltd.
- Ruggia-Frick, R. (2021). *Applying emerging data-driven technologies in social security*.
- Santa Cruz, A. (1997). *Comparando sistemas burocráticos: los casos de Estados Unidos, Japón y México* (Vol. VII). Guadalajara, México: Universidad de Guadalajara.
- Schmukler, R. (2018). *La impracticable gestión pública por principios* (Vol. 3). (S. d. Modernización, Ed.) Buenos Aires, Argentina: Jefatura de Gabinete de Ministros.

- Seyahian, G. (2022). *El clima laboral como potenciador de desempeño en las Administraciones Tributarias*. (U. d. Facultad de Ciencias Económicas, Ed.) Buenos Aires: Centro de Estudios en Administración Tributaria, CEAT. Recuperado el 07 de 08 de 2022, de <https://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2022/07/Clima-Laboral.pdf>
- Telam, R. (19 de 09 de 2022). Reducir beneficios fiscales "permitiría robustecer los recursos del sector público". *Télam digital*, pág. 1.
- Tesoro, J. L., Arambarri, A., & González Cao, R. L. (2002). *Factores endógenos y exógenos asociados al desempeño del gobierno electrónico: hallazgos emergentes de un análisis exploratorio de experiencias nacionales*. Caracas, Venezuela: Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD). doi:<https://xdoc.mx/preview/gobierno-electronico-factores-asociados-a-su-desempeño-5e0515099434e>
- Van Leent, R. (2018). *Emerging technologies enabling data-driven policy and practice*. (SAP, Ed.) Casablanca, Marruecos: AISS. Obtenido de https://ww1.issa.int/system/files/documents/events/2-SIDG-Ryan_van_Leent-235663.pdf
- Wagner, B., & Ferro, C. (2020). *Data protection for social protection: Key issues for low and middle-income countries*. (D. G. Zusammenarbeit, Ed.) Bonn.
- Weber, M. (2014). *Economía y sociedad* (Tercera edición ed.). (F. G. Villegas, Ed., J. M. Echavarría, J. Roura Parella, E. Imaz, E. García Maynez, J. Ferrater Mora, & F. Gil Villegas, Trads.) México, México: Fondo de Cultura Económica, FCE.

Conceptos Clave

A los fines del presente estudio utilizaremos los siguientes conceptos clave en el sentido que aquí se definen:

- **Administración tributaria:** También llamada “Agencia tributaria”. Es el órgano con carácter de autoridad fiscal, que tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, aportes y contribuciones a la seguridad social y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. En algunos países también asume el control del comercio exterior y la percepción de la renta aduanera.
- **Autoridad fiscal:** Es el representante del poder público que está facultado para recaudar impuestos, controlar a los sujetos obligados y contribuyentes, imponer sanciones previstas por los regímenes punitivos y de procedimiento tributario, e interpretar disposiciones de la ley, entre otros. En la República Argentina el órgano con carácter de autoridad fiscal a nivel nacional es la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).
- **Cohesión social:** La cohesión social se refiere tanto a las relaciones verticales como horizontales entre los miembros de la sociedad y el Estado y se caracteriza por un conjunto de actitudes y normas que incluyen confianza, una identidad inclusiva y cooperación para el bien común.
- **Contribuyente:** Es la persona humana o jurídica que es susceptible de contraer obligaciones fiscales y que se encuentra obligada a ingresar las referidas obligaciones tributarias de conformidad con las leyes correspondientes. Es el sujeto pasivo del tributo, respecto de quien se verifica el hecho imponible.

- **Cotizaciones:** son los aportes y contribuciones a los subsistemas de seguridad social que integran la Contribución Unificada de la Seguridad Social (CUSS). En el caso del régimen de trabajo autónomo corresponde a la cuota mensual que debe ingresar conforme la categoría correspondiente.
- **Cuarta revolución industrial:** También conocida como “*Industria 4.0*” es la etapa de desarrollo tecnológico e industrial vinculada con la evolución de la organización de los procesos y medios de producción a partir de sistemas que combinan infraestructuras físicas con software, algoritmos, inteligencia artificial, sensores, automatización, nanotecnología y tecnologías digitales de comunicaciones.
- **Economía clandestina:** es el ecosistema de actividades de producción de bienes y prestación de servicios que eluden tanto las normas tributarias como legales en general, entre las cuales podemos mencionar las regulaciones del trabajo y la Seguridad Social, pero también otras como las propias a seguridad, normativa técnica, sanitaria y de cuidado del medio ambiente. En alguna bibliografía también se la menciona como “economía sumergida”.
- **Economía de vigilancia:** Es la nueva organización de la economía en la cual las experiencias humanas son apropiadas como materia prima gratuita para procesos de predicción y comercialización con el objetivo de modificar conductas.
- **Economía Pública:** es la rama de las Ciencias Económicas que se dedica al estudio de las políticas públicas y del financiamiento de la Hacienda Pública.
- **Evasión fiscal:** es el comportamiento consciente y voluntario de los contribuyentes, consistente en ocultar su capacidad contributiva o disimular el hecho imponible, con el objetivo de erosionar la base imponible definida en la legislación o eludir las obligaciones que surgen de la normativa tributaria y de los Recursos de la Seguridad Social. Es un delito de defraudación a la Hacienda Pública consistente en la ocultación de ingresos, simulación o

exageración de gastos deducibles, aplicación de desgravaciones y subvenciones injustificadas, entre otros, con la finalidad de evitar el pago de los tributos que por ley le correspondan a un sujeto contribuyente.

- **Fiscalización**: es el procedimiento que comprende la revisión, control y verificación que realiza la autoridad fiscal a los contribuyentes, respecto de los tributos que administra. Tiene como fin verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones por medio del ejercicio de las facultades de inspección, verificación, auditoría fiscal y control que la ley le otorga a la Administración Tributaria. El término significa, cuidar y comprobar que se proceda con apego a la ley y a las normas establecidas al efecto.
- **Gobernanza**: modo en el cual las autoridades superiores de una administración tributaria hacen uso de sus facultades legales para alcanzar los objetivos, considerando sus potestades para impulsar e implementar nuevos programas, normas, sistemas y procesos en la organización, asegurándose la colaboración y responsabilidad de las partes interesadas.
- **Hacienda Pública**: Es la función gubernamental orientada a obtener recursos monetarios de diversas fuentes para financiar el desarrollo del país. Consiste en recaudar directamente los impuestos y derechos, así como captar recursos complementarios, mediante la contratación de créditos y empréstitos. En términos amplios se considera hacienda pública al conjunto de bienes, propiedades y derechos del Estado.
- **Impuesto**: El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT, 2006) lo define como la obligación que tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo. Es decir que el pago del impuesto no origina por parte del Estado una contraprestación directa e inmediata en favor del sujeto contribuyente.

- **Ingresos públicos**: Los ingresos públicos son los recursos que capta el sector público para realizar sus actividades. Desde un punto de vista cuantitativo, los impuestos constituyen el principal componente de los ingresos públicos. Son los recursos que obtiene el Sector Público por concepto de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, ingresos derivados de la venta de bienes y servicios, e ingresos por financiamiento interno y externo.
- **Política pública, política social**: Una política pública en el ámbito social, o “política social”, es una intervención del Estado que tiene como objetivo garantizar medios de vida, ingresos y bienestar adecuados y seguros. Las políticas sociales incluyen protección social, políticas de educación, salud y mercado laboral. La protección social es un subconjunto importante de políticas sociales, especialmente la ampliación de la cobertura de la Seguridad Social en el actual contexto.
- **Protección social**: La protección social abarca una variedad de políticas públicas y acciones de los Estados en diferentes espacios y niveles con el objetivo de promover el ejercicio de los derechos económicos, sociales y culturales (DESC) en el mercado laboral, la alimentación, la salud, la seguridad social y el cuidado, asegurando ciertos niveles dignos de ingreso a toda la ciudadanía.
- **Seguridad social**: es el conjunto de regímenes y normas adoptadas por el Estado que tienen como objetivo mantener el nivel de vida de la población y asistir a la ciudadanía necesitada. Consiste en prestaciones de dinero y servicios en situaciones de contingencias consideradas socialmente protegibles, como por ejemplo la maternidad, enfermedad, vejez, los accidentes o el desempleo.
- **Tributo**: El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, 2015) lo define como la prestación en dinero que el Estado exige, mediante el ejercicio de su

poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público y, en su caso, para el cumplimiento de otros fines de interés general. Dentro de la categoría de tributo encontramos tres subcategorías: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Información del Autor

Rodrigo Luis GONZÁLEZ CAO se recibió de Contador Público y Licenciado en Administración en la Pontificia Universidad Católica Argentina y ha cursado la Maestría en Administración Pública en la Universidad de Buenos Aires.

En el ámbito de las administraciones tributarias ha ejercido roles de jefatura en áreas de investigación, fiscalización, control de gestión y operaciones en la Dirección General Impositiva y en la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (AFIP). Actualmente se desempeña en la Dirección de Capacitación de AFIP.

En el ámbito académico colabora en el Centro de Estudios en Administración Tributaria (CEAT) de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.

.UBAeconómicas