

DOCUMENTOS DE TRABAJO

2/2020

El modelo de relación entre las Administraciones de Tributos Internos y Aduanas. La aplicación en América Latina*

FERNANDO DÍAZ YUBERO

* Este trabajo es una revisión del artículo “El modelo de relación entre las Administraciones de tributos internos y los aduaneros” de Raúl JUNQUERA VARELA y Fernando DÍAZ YUBERO publicado en la *Revista Foro Fiscal Iberoamericano de la Red de Antiguos alumnos de la Maestría Internacional de Administración Tributaria y Hacienda Pública* en 2010 y de un trabajo de Fernando DÍAZ YUBERO para una reunión de la COMALEP celebrada en Palma de Mallorca en 1998. La presente versión y la actualización, ha corrido a cargo de Fernando DÍAZ YUBERO pero buena parte de las ideas fueron desarrolladas con Raúl JUNQUERA.



ÍNDICE

Resumen

1. INTRODUCCIÓN
2. BREVE REFERENCIA A LA RELACIÓN ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA ENCARGADA DE RECAUDAR LAS CUOTAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL
3. PROCESOS DE INTEGRACIÓN DE ADUANAS Y TRIBUTOS INTERNOS. ESTRUCTURAS ORGANIZATIVAS
4. LA SITUACIÓN ACTUAL EN EUROPA Y AMÉRICA LATINA
5. FACTORES A FAVOR O EN CONTRA DE LA INTEGRACIÓN ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA ADUANERA
6. FUNCIONES DE LA ADUANA
7. VENTAJAS DE LA ACTUACIÓN COORDINADA DE ADUANAS Y TRIBUTOS INTERNOS
8. CONCLUSIONES

Resumen

En este documento se estudian las diferentes opciones organizativas para la relación entre el área encargada de la aplicación de los tributos internos (TI) y el área responsable de aplicar los impuestos ligados al comercio exterior (Aduanas) y se hace una breve referencia respecto a la recaudación de las cuotas de la Seguridad Social.

No se identifica un modelo organizativo óptimo, pero cualquiera que sea la opción elegida, se considera que resulta imprescindible el trabajo coordinado de Aduanas y Tributos Internos para aplicar correctamente el sistema tributario y el aduanero. Más allá de cuál sea el organigrama formal adoptado, hay que valorar si la relación entre TI y Aduanas es satisfactoria. La integración no es un fin en sí mismo ni la única opción para lograr un buen marco de relación entre TI y Aduanas, pero frente a la idea que recomienda no separar lo integrado y no unir lo separado se señala que no se trata de un problema meramente formal. Hay que analizar con rigor si el modelo aplicable en un país y en un momento determinado funciona correctamente y si es o no eficaz. En base a dicho análisis, si la solución no es satisfactoria, se deben tomar las medidas necesarias para que la relación de TI y Aduanas sea eficaz y se asegure una correcta aplicación del sistema tributario y aduanero. Esto no puede lograrse si no se comparte la información tributaria y aduanera (imprescindible) y si no se coordinan determinados procesos comunes. *La adecuada relación entre TI y Aduanas exige esencialmente, que las dos áreas trabajen con un mismo sistema de información y aplicar los procesos tributarios comunes de manera coherente.*

1. INTRODUCCIÓN

El modelo de relación más adecuado entre Aduanas y Tributos Internos (TI) ha sido objeto de amplios debates desde hace muchos años que con frecuencia se polarizaban en dos posiciones extremas. Por un lado, quienes piensan que las funciones de las dos organizaciones son muy distintas y que en Aduanas la importancia de los aspectos fiscales es mínima por lo que se inclinan por la separación total estableciendo, si es preciso, algún sistema de intercambio de información. En el otro extremo se sitúan quienes opinan que, en realidad, las funciones aduaneras son esencialmente fiscales y por tanto la Aduana debería ser una unidad más de la Administración Tributaria; desde esta perspectiva, con frecuencia, se piensa que las funciones no fiscales de la Aduana son irrelevantes y que deben primar los aspectos recaudatorios.

En definitiva, el debate se resumía entre los partidarios de la integración (con frecuencia, por absorción de la Aduana por parte de la Administración Tributaria) y los defensores de la separación de las dos organizaciones (con frecuencia también, con planteamientos muy radicales).

Hay, sin embargo, otras opciones intermedias y últimamente se ha extendido la idea que recomienda no separar lo integrado y no unir lo separado. Esta es una posición cómoda y prudente pero que no da respuesta al problema de fondo: aplicar una solución eficaz para la relación entre dos organizaciones tan importantes para el adecuado funcionamiento del Estado.

No es solo una cuestión formal y organizativa y por ello hay que analizar con rigor y espíritu crítico si el modelo aplicable en un país determinado funciona o no correctamente y, en consecuencia, tomar las medidas necesarias para que el modelo de relación de TI y Aduanas sea eficaz y eficiente.

Pienso que una adecuada coordinación entre las dos organizaciones (con o sin fusión o integración orgánica) y, sobre todo, el compartir las bases de información, es esencial para el buen funcionamiento tanto de las Aduanas como de las Administraciones de Tributos Internos.

Cualquiera que sea la opción organizativa (integración o separación), es necesario el trabajo coordinado de Aduanas y Tributos Internos. La aplicación eficaz y eficiente del sistema tributario y aduanero no puede lograrse si no se comparte la información (este es un punto imprescindible) y, adicionalmente, si no se coordinan determinados procesos tributarios comunes (especialmente, recaudación y cobranza y fiscalización tributaria y control aduanero a posteriori).

Hay que destacar que los procesos de fusión se desarrollaron, especialmente, a finales de los años 90 del siglo pasado y a comienzos de este siglo y que posteriormente en América Latina no ha habido nuevas fusiones e incluso Honduras ha optado por revertir la fusión. En estos momentos parece que Ecuador tiene intención de analizar la posible fusión del SRI y Aduanas y el Centro de Estudios Fiscales de Ecuador ha elaborado documentos al respecto. En Europa, en cambio, sí ha habido casos de integración a lo largo de este siglo (Reino Unido y Portugal, por ejemplo).

La calidad de las instituciones incide de forma muy significativa en el desarrollo económico y en la estabilidad democrática de los países. Dentro de las instituciones públicas, la Administración Tributaria y la Aduanera juegan un papel crucial como responsables de conseguir los recursos

necesarios para desarrollar políticas públicas y suministrar bienes y servicios públicos a la sociedad.

Tratando de reforzar la calidad de las instituciones públicas en los últimos años se han llevado a cabo procesos de reforzamiento institucional de las Administraciones dirigidos a dotarlas de mayor eficacia y flexibilidad en su funcionamiento. Probablemente las principales líneas de actuación estratégicas seguidas por las organizaciones tributarias de Latinoamérica en las últimas décadas han sido:

- Una apuesta decidida por la informatización de las AATT y la incorporación de las nuevas tecnologías como una herramienta imprescindible para cumplir con la función que tienen asignada, aunque en muchas ocasiones poniendo más el acento en las soluciones tecnológicas que en la construcción de un Sistema de Información completo y de calidad.
- Dotar a las Administraciones Tributarias de un cierto grado de autonomía de gestión, fundamentalmente en relación con los recursos presupuestarios, la política y gestión de personal y el modelo organizativo.-
- Tratar de desarrollar una política de personal nueva para conseguir recursos humanos más profesionalizados y estables.
- Afrontar procesos de integración de las administraciones encargadas de gestionar los tributos internos y las Aduanas.

Este documento analiza los procesos de integración o fusión de la Administración tributaria y la aduanera y las opciones alternativas. Conviene destacar desde un primer momento que la integración no es un fin en sí mismo ni la única opción para lograr un buen marco de relación entre TI y Aduanas.

Se quiere dejar claro que una adecuada coordinación entre las dos organizaciones (aún sin fusión o integración orgánica) y, sobre todo, el compartir las bases de información es el punto esencial para una buena relación entre Aduanas y TI y eso se puede conseguir sin necesidad de fusión. *La integración es, por tanto, una opción, pero no es la única y la integración orgánica por sí sola, no garantiza una adecuada coordinación.* En América Latina hay buenos ejemplos al respecto.

Si se quiere afrontar la fusión hay que tener en cuenta que para tener éxito debe ser un proceso bien diseñado, consensuado entre todos los actores y llevado a cabo de forma ordenada y sin precipitaciones.

2. BREVE REFERENCIA A LA RELACIÓN ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA ENCARGADA DE RECAUDAR LAS CUOTAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Cuando analizamos el ámbito de actuación de las Administraciones Tributarias, en sentido amplio, podemos considerar no sólo la relación entre las Aduanas y la Administración encargada de la aplicación de los tributos internos. Podríamos también estudiar el modelo de relación con el

área encargada de la recaudación de las cuotas de la Seguridad Social, con el Catastro Inmobiliario, con el centro definidor de la política fiscal, etc.

Incluso, desde una perspectiva territorial (vertical), es muy importante conocer el modelo de relación entre los diferentes niveles territoriales: gobierno central, gobiernos regionales o subnacionales (como las Comunidades Autónomas en España, los *Länder* en Alemania, los Estados en el caso de Brasil, México y de Estados Unidos o las provincias en diversos países de América Latina), y los gobiernos municipales. Los procesos de descentralización financiera hacen surgir la cuestión de si la gestión tributaria de los recursos asignados a los distintos gobiernos territoriales ha de gestionarse por administraciones separadas con mecanismos de coordinación, por una administración centralizada, o por una administración única y profesional dirigida a nivel estratégico por un órgano de Dirección con representación de los diferentes niveles territoriales.

Estos aspectos no van a ser objeto de estudio en este documento, pero por su importancia, haré una breve referencia a la relación de la recaudación de las cuotas de la Seguridad Social con la Administración Tributaria.

Hay que destacar que tres de los mayores países de América Latina (Argentina, Brasil y Perú) aplican integradamente tanto los impuestos internos como los recursos de la Seguridad Social y lo hacen con resultados satisfactorios. Como esta opción organizativa se lleva aplicando desde hace bastantes años, convendría hacer un análisis de los resultados alcanzados y compararlos con los de los demás países de América Latina que tienen un modelo de administración separada antes de optar por la posible integración.

Los gravámenes a la Seguridad Social se han situado tradicionalmente al margen de la fiscalidad interna. Sin embargo, cada vez esta separación se justifica menos en la medida en que aumenta la proporción de gastos sociales financiados con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. Las exacciones a la Seguridad Social operan sobre las nóminas, al igual que lo hacen los Impuestos sobre la Renta por lo que no parece que su separación esté muy justificada desde el punto de vista teórico y gerencial.

Sin embargo y pese a que las contribuciones a la Seguridad Social tienen naturaleza impositiva, en la mayor parte de los países su gestión está separada, aunque existe una tendencia a la integración con las AA.TT, especialmente en los países anglosajones; EE.UU., Holanda, Reino Unido y Canadá son algunos ejemplos. En América Latina, Argentina, Perú y Brasil han integrado los dos ámbitos tal y como ya se ha señalado.

Las series comparativas de información de la OCDE para 2015 muestran que, de los 32 países de la OCDE que se analizan a estos efectos, 20 recaudan las contribuciones sociales separadamente de la AT, mientras que 12 han integrado su recaudación. Sin embargo, la integración parece ser la tendencia a medio plazo (ver al respecto, un estudio del FMI de diciembre de 2004¹).

¹ "Integrating Tax and Social Security Contribution Collections Within a Unified Revenue Administration: The Experience of Central and Eastern European Countries", Peter BARRAND, Graham HARRISON, Stanford ROSS, *IMF Working Paper*.

Los argumentos principales para la integración son, resumidamente:

- *Procesos centrales comunes*: identificación de los contribuyentes a través de un número de registro único; la base sobre la que recaen las retenciones sobre los rendimientos del trabajo y para las aportaciones sociales se basan en la misma definición de ingreso; los sistemas de retención e ingreso de impuestos y contribuciones se realizan generalmente a través del sistema bancario y los formularios podrían ser comunes; se facilitan sistemas más efectivos de seguimiento de los casos de empleadores que no presentan declaraciones o no efectúan los pagos; favorece la aplicación de técnicas de análisis de riesgo integradas, etc.
- *Uso eficiente de los recursos*: el coste marginal de expandir los sistemas informáticos y ampliar el sistema de información de la AT para incluir la recaudación de las contribuciones sociales, es relativamente bajo.
- *La integración puede generar ventajas en el desempeño de los dos procesos: recaudación y atribución y pago de beneficios sociales*: las AA.TT se han ido especializando en recaudar, y las organizaciones de la Seguridad Social en el pago de beneficios sociales. La cultura organizativa y los procesos respectivos pueden ser complementarios y mejorar los niveles de recaudación y la prestación de servicios.

Gran parte de las consideraciones que se harán en este documento respecto al marco de relación entre TI y Aduanas serían aplicables a la recaudación de los recursos de la Seguridad Social que debería ser objeto de un estudio monográfico independiente.

3. PROCESOS DE INTEGRACIÓN DE ADUANAS Y TRIBUTOS INTERNOS. ESTRUCTURAS ORGANIZATIVAS

Cualquier proceso de fusión entre organizaciones tan potentes como la Aduana y la AT ha de venir precedido de un cuidadoso análisis del contexto económico y social del país, la situación política, el grado de madurez de ambas organizaciones, los modelos organizativos y sistemas informáticos, la cultura de las dos organizaciones, las características del personal de las instituciones, etc. La fusión, para tener éxito, debe ser un proceso bien diseñado, consensuado entre todos los actores que ha de venir precedido de un estudio detallado, del análisis de las experiencias en otros países (no siempre exitosas) y de una planificación adecuada.

Se ha de procurar el mayor grado de participación y acuerdo de ambas organizaciones y de todos los actores implicados evitando siempre la mera absorción de un área por la otra y dejar un balance de vencedores y vencidos. Varios procesos de fusión en América Latina han fracasado o han tardado muchos años en consolidarse por una mala planificación inicial y por transmitir la idea de que un área (generalmente el área de TI) era más sólida y fiable que la otra y que tenía que ser la que liderara el proceso y sus profesionales los que dirigieran la nueva organización resultante.

La integración puede generar sinergias y beneficios cuando se cumplen las premisas señaladas y las dos organizaciones encarar el proceso con amplia participación, en un plano de igualdad y con una madurez organizativa que permita superar resistencias culturales e internas y rentabilizar la operación.

Por el contrario, de no cumplirse estas premisas, las pretendidas ganancias pueden quedar superadas por ineficacias y deseconomías, producto de una mala ejecución y desarrollo del proceso. Patricio Castro señala que en Colombia, por ejemplo, se decidió la integración de Aduanas y TI en 1992 en base a una absorción casi completa de la Aduana por TI y con una estructura muy desbalanceada lo que llevó al Congreso a promulgar al año siguiente, la “separación funcional” de ambos negocios en el marco de una agencia única.

Esto explica que en algunos casos organizaciones que tienen las dos áreas unidas, pero de una forma meramente nominal, no han logrado ningún beneficio e incluso, se han generado ciertas ineficiencias. En algunos países, hay una autoridad común, pero con una clara separación entre ambas organizaciones, con desconfianza y desconocimiento mutuos y sin compartir siquiera el sistema de información.

También hay que tener en cuenta la naturaleza instrumental de la estructura organizativa. Una mera descripción de una estructura organizativa nada nos dice si no profundizamos en los sistemas de información y su nivel de aprovechamiento conjunto, en su estrategia y planificación, en los resultados alcanzados, en la operatoria tributaria y aduanera, en sus métodos de trabajo, etc.

Son estos datos los que nos darán la verdadera idea de la intensidad y eficacia del proceso de integración. Es más, puede que nos encontremos ante una mera integración nominal, que bajo una autoridad común mantenga una clara separación entre ambas organizaciones con desconfianza y desconocimiento mutuos y sin compartir siquiera el sistema de información y las bases de datos que soportan su funcionamiento.

En la estructura organizativa de la AT influyen elementos internos a la organización (profesionalización y estabilidad de su personal, calidad de su Sistema de Información, estructura operativa,..) y elementos externos como pueden ser la vertebración, coherencia y complejidad del sistema tributario, el peso recaudatorio de los tributos ligados al comercio exterior, la proliferación de regímenes especiales y beneficios fiscales de difícil control, etc.

Es evidente que no hay una solución organizativa única, ni siquiera un modelo teórico que satisfaga todos los requerimientos; hay que atender a la realidad de cada país y de cada momento. Influyen factores como el tamaño de la AT y su evolución previsible, grado de personalización del sistema impositivo, peso de los impuestos directos e indirectos, importancia recaudatoria de los tributos internos y aduaneros, nivel de profesionalización en la AT y Aduanera, formación y estabilidad de su personal, nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, grado de madurez y desarrollo interno de las dos organizaciones, nivel ético y de integridad del personal, etc.

Son todos estos elementos, unos internos y otros externos, que varían en cada país y en cada momento, los que deben orientar la decisión y presidir todas las soluciones que se diseñen e implanten respecto al modelo organizativo de la Administración Tributaria y de la Aduanera.

Conviene también introducir una precisión terminológica ya que se habla de fusión o de integración indistintamente. Parece preferible la idea de integración, más expresiva de la naturaleza del proceso que subyace en esta tendencia organizativa, y más expresiva del plano de igualdad que ha de presidir la unión de ambas organizaciones.

Hay una idea central que hay que considerar: la especialización funcional de los procesos tributarios y aduaneros constituye el límite máximo de la posible integración. Hay que respetar las características específicas de los procesos y procedimientos propios de TI y de Aduanas para una intentar una fusión indiscriminada que perjudique su calidad.

Siempre hay que respetar la especialidad funcional del área aduanera y de la tributaria. Es decir, no se trata de que todos hagan de todo ni que todos los procesos sean idénticos. Poco tiene que ver el despacho de mercancías en el recinto aduanero (inmediato, urgente y con posible control material) con la auditoría de los precios de transferencia o el análisis de la estructura de financiación de una gran multinacional y el impacto en su tributación en un determinado país que se realiza habitualmente con un amplio desfase temporal y apoyado en un análisis documental.

Por otra parte, Aduanas (o coincidiendo en el tiempo con el despacho aduanero y como trámite previo) también realiza otras funciones además de las tributarias, las funciones para aduaneras de gran importancia económica y social. Este punto, las funciones para aduaneras, refuerza aún más el argumento de la especialización funcional como límite a la integración.

Hay una clara interrelación entre el modelo organizativo de la Administración Tributaria y la forma en la que se aborda el proceso de integración. Si como es usual, estamos ante una organización marcadamente funcional, la integración supone incorporar otra función operativa más a la estructura orgánica. Y esta integración tendrá mayor o menor intensidad, pero siempre habrá de respetar la especialización funcional de los procesos aduaneros y de tributos internos.

En las Administraciones Tributarias organizadas por grupos de contribuyentes, las dificultades para el proceso son mayores ya que los criterios de delimitación de los posibles grupos son normalmente muy distintos para tributos internos y para aduanas.

4. LA SITUACIÓN ACTUAL EN EUROPA Y AMÉRICA LATINA

El funcionamiento como organizaciones separadas de TI y Aduanas constituye el caso más frecuente en Europa, si bien ya hay bastantes casos de integración desde hace muchos años (España, Países Bajos, Austria, Dinamarca, Reino Unido, Irlanda) o más recientemente, Portugal.

Por el contrario, en los países del continente americano, y en particular en América Latina, hubo en los años 90 del siglo pasado y a comienzos de este siglo, una clara tendencia hacia la integración de las organizaciones encargadas de la aplicación de ambos tipos de impuestos.

Actualmente, en el continente americano hay integración en mayor o menor medida y con mayor o menor intensidad, en Argentina, México, Guatemala, Colombia, Brasil (el proceso más antiguo que se remonta a 1968), Perú y Venezuela. Es decir, en los países más grandes de AL se ha optado por integrar TI y Aduanas.

Entre los países América Latina que mantienen la separación, cabe destacar Panamá, Chile, Cuba, Uruguay, Bolivia, República Dominicana, etc. Ecuador, es un supuesto especial con algún intento de integración fallido y una integración limitada a la alta dirección. En Honduras se ha revertido el proceso de fusión llevado a cabo, con gran esfuerzo, tras la grave crisis del año 2015 pero han definido un sistema de coordinación potente al compartir los sistemas de información y aplicar un modelo integrado de análisis de riesgo.

Como ya se ha señalado, la integración de las organizaciones responsables de aplicar los tributos internos y los ligados al comercio exterior fue una tendencia clara y una preocupación general en década de los 90 del siglo pasado y a comienzos del siglo XXI pero que sin embargo, se ha detenido en los últimos años. En esta nueva situación tuvo gran impacto la decisión canadiense de volver a separar la Aduana de la AT para centrarse más en los temas de seguridad en paralelo con la solución de Estados Unidos.

Canadá a finales del año 2003 decidió revertir el proceso de integración llevado a cabo unos años antes, creando dos entidades diferenciadas, el CRA (*Canada Revenue Agency*) y el CBSA (*Canada Border Services Agency*) para dar preminencia a los aspectos de seguridad y control en la entrada de personas al país, tras los atentados terroristas del 11-S y ello probablemente, para conciliar su control de fronteras con el de Estados Unidos.

A nivel mundial, en la base de datos ISORA se pone de manifiesto que, de 135 países analizados en la encuesta a nivel mundial, en 49 hay integración de TI y Aduanas (alrededor del 36%) que es curiosamente, el mismo porcentaje que en América Latina.

DISTRIBUCIÓN DE FUNCIONES EN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DE AMÉRICA LATINA EN 2019

	Tributos Internos	Aduanas	Seguridad Social
Argentina (AFIP)	X	X	X
Bolivia (SIN)	X		
Brasil (RFB)	X	X	X
Chile (SII)	X		
Colombia (DIAN)	X	X	
Costa Rica (DGT)	X		
Ecuador (SRI)	X		
El Salvador (DGII)	X		
Guatemala (SAT)	X	X	
Honduras (DEI)	X		
México (SAT)	X	X	
Nicaragua (DGI)	X		
Panamá (DGI)	X		
Paraguay (SET)	X		
Perú (SUNAT)	X	X	X
República Dominicana (DGII)	X		
Uruguay (DGI)	X		
Venezuela (SENIAT)	X	X	

Fuente: Elaboración propia. Datos actualizados a diciembre de 2019.

5. FACTORES A FAVOR O EN CONTRA DE LA INTEGRACIÓN ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA ADUANERA

La relación entre la Administración de tributos internos y la Administración aduanera puede plasmarse, básicamente, en las siguientes alternativas:

- a) Organizaciones independientes que se coordinan exclusivamente, a través de reuniones o instrucciones de algún superior jerárquico (viceministro o ministro del que dependan las dos organizaciones).
- b) Organizaciones independientes, pero coordinadas a través del intercambio permanente de información y el acceso de determinados funcionarios a las bases de datos de las dos organizaciones para impulsar los trabajos que lo justifiquen. A este modelo se pueden asimilar los casos de integración meramente nominal, que coloca a ambas organizaciones por debajo de un superior común, pero manteniéndose como dos organizaciones que operan casi en paralelo.
- c) Integración real de las dos organizaciones con servicios de apoyo, procesos funcionales como recaudación, cobro coactivo o fiscalización, sistemas de información, procesos de capacitación, planificación, etc. comunes a las dos áreas y muy especialmente, utilizando un único sistema de información.

No hay, en mi opinión, un modelo teórico óptimo y generalizable. Habrá que tener en cuenta el contexto económico, político y social del país y las características de su organización tributaria. La integración orgánica debe ser un proceso dilatado que ha de venir precedido de un cuidadoso análisis de la situación y ser planificado convenientemente². Asimismo, ha de contar con la implicación y el concurso del personal de ambas organizaciones, en la línea de vencer las inevitables resistencias internas al cambio provenientes de la distinta cultura de las dos organizaciones.

Los procesos de integración llevados a cabo en los distintos países se ven condicionados, en mayor o menor intensidad, por una serie de factores exógenos y endógenos a las organizaciones.

No es posible desconocer la propia realidad social y económica nacional o su posición geopolítica, lo que explica en ocasiones determinados avatares en la evolución de su estructura organizativa.

Hay factores exógenos y factores internos que favorecen y hacen aconsejables estos procesos de integración. Los *factores exógenos* que podemos citar son los siguientes:

- Globalización de la economía y aumento de la competencia. Un par de datos al respecto: el comercio internacional se ha multiplicado por 160 en los últimos 70 años y, por otra parte, del volumen total del comercio internacional más del 70% son operaciones inter-

² Patricio CASTRO, señala como ejemplo, el caso de la creación de la Agencia Tributaria de Mozambique que llevó siete años e ingentes recursos de asistencia técnica pero que tuvo unos resultados que se han considerado exitosos en la región y ello pese a las enormes dificultades iniciales.

nas de los grandes grupos económicos lo que da una idea de las posibilidades de forzar el precio de las transacciones con las correspondientes consecuencias tributarias y aduaneras.

- Aspectos relacionados con la política tributaria y el diseño normativo y pérdida de importancia recaudatoria de los tributos aduaneros por la bajada de aranceles para facilitar el comercio internacional.
- Crecientes demandas sociales de calidad en la actuación de la Administración Pública.
- Procesos de integración supranacional.
- Innovación tecnológica y evolución de los sistemas de información que inciden, además, en la rápida propagación de los nuevos métodos de evasión económica y tributaria.
- Coherencia de los sistemas impositivos y concepción integral de los hechos económicos.
- Exigencias financieras derivadas de las metas de recaudación.

Los *factores internos* a las propias organizaciones que aconsejarían la integración, son entre otros:

- Análisis y aprovechamiento común de la información para la realización de acciones conjuntas dentro de un esquema de control integral de las obligaciones tributarias y aduaneras.
- Posibles sinergias por la utilización común de servicios horizontales o de apoyo.
- Conveniencia de una política de personal común en la selección, provisión de puestos (con movilidad entre las áreas) y capacitación del personal.
- Aprovechamiento común de la amplia red territorial de las dos organizaciones.
- Convergencia en los modos de operar y formas de control de los tributos internos y externos.
- Las Aduanas realizan una serie de funciones relativas al régimen fiscal de las mercaderías y al pago de tributos a la importación o exportación, de forma muy similar a la que se realizan en TI. El procedimiento de autoliquidación de las obligaciones aduaneras, el despacho anticipado, la creciente importancia del tráfico realizado por Operadores Económicos Autorizados, etc. conllevan un menor énfasis en las inspecciones físicas en los puntos de ingreso y el reforzamiento del control ejercido con posterioridad al momento en que las mercaderías han sido despachadas, comprendiendo auditorías a posteriori y otros controles concentrados en las transacciones en que los riesgos de una incorrecta declaración es mayor.
- En Aduanas (al igual que el TI), se ha generalizado el control basado en el análisis de riesgo y con una visión integrada de los controles en el recinto aduanero (y los previos a

la llegada de las mercancías o de los pasajeros con la potenciación del despacho anticipado) y de los controles a posteriori, muy próximos a los controles propios de los tributos internos respecto a los impuestos indirectos.

- La forma, plazos, procedimientos y normativa que regulan el ejercicio de la fiscalización para efectos aduaneros, no tienen por qué ser muy diferentes a los de la AT. Al contrario, las diferencias en ocasiones poco justificadas, en la legislación y en los procedimientos aplicados por los funcionarios fiscales y aduaneros, tienen como consecuencia mayores problemas para la gestión pública y confusión para el propio contribuyente (importador o exportador).
- Es muy importante destacar que, pese a la bajada de los aranceles y la caída de la recaudación derivada de los impuestos al comercio exterior, *en AL, y en todo el mundo, las Aduanas tienen una gran importancia recaudatoria como responsables del IVA y de los Impuestos sobre Consumos específicos a la Importación*. Hasta el punto de que en algunos países más del 50% de la recaudación del IVA se gestiona por las Aduanas y el valor medio en todo el mundo, se sitúa en torno al 40%. El control de esa gran porción del IVA no puede (o al menos, no debe) estar desconectado del control del IVA de las operaciones interiores.

Sin embargo, quienes no son partidarios de la integración formulan algunos planteamientos que deben ser tenidos en cuenta:

- Que existen ejemplos de organizaciones eficaces y eficientes en países con separación entre la Aduana y TI.
- Que no es una tendencia dominante. Es más, en países con un alto grado de tradición en AT hay separación entre ambas organizaciones.
- Que en Aduanas y en TI se utiliza un enfoque distinto en cuanto al tratamiento y calificación de los contribuyentes. En tributos internos se pone el acento en el volumen de recaudación, en la Aduana en el volumen de comercio exterior.
- Distinto despliegue territorial de las oficinas de tributos internos y de aduanas, aunque el uso creciente de las tecnologías de la información desdibuja en gran medida esta diferencia dando otra dimensión al concepto de proximidad al contribuyente que ya no tiene que ser física, sino que ha de valorarse en términos de accesibilidad lógica.
- Que existen ganancias por la utilización de servicios comunes o sistemas de información integrados, que se pueden obtener sin necesidad de afrontar un proceso de integración.
- Que, en el aspecto operativo, por ejemplo, en fiscalización son distintos los objetivos y distinto el enfoque. En la Aduana hay mayor inmediatez en el control y se contraponen control físico y control documental cuando hablamos de Aduanas y TI. Sin embargo, hay que señalar en este punto que ya no existe una separación tan rígida especialmente si analizamos el necesario reforzamiento del control a posteriori en Aduanas para compagi-

nar la agilidad del tráfico con las necesidades del control, y la mayor proximidad de los controles de tributos internos al momento de realización del hecho imponible especialmente en relación con los impuestos indirectos.

- Se plantea también que hay un distinto punto de contacto, de localización del contribuyente y de prestación del servicio. Así el domicilio fiscal utilizado tradicionalmente en tributos internos no sería una buena solución para la Administración aduanera pues un mismo operador económico realiza importaciones y exportaciones por diferentes aduanas. Este argumento no tiene mucho peso con la generalización de las nuevas tecnologías y los sistemas de información integrados, accesibles y gestionables desde cualquier punto del territorio.
- Otro argumento habitual e importante, es que la Aduana no desarrolla solamente funciones tributarias. También realiza funciones comerciales, de seguridad en el tráfico de productos sensibles (alimentos, armas, obras de arte, precursores, CITES, etc.) que tienen una gran importancia. Este es un argumento sólido, pero no tanto como para negar la opción de la integración si bien en cualquier modelo organizativo, no se puede olvidar la enorme importancia de estas funciones.

Hay un último argumento de gran peso, en mi opinión, como son las diferencias culturales entre dos organizaciones muy potentes y con una larga tradición. La distinta cultura de las dos instituciones y de su personal origina con mucha frecuencia, resistencias al cambio y eso debe ser tenido en cuenta en la implementación del posible proceso de integración y cambio. Sin embargo, no debe ser un límite insuperable si tras el análisis correspondiente, se considera que en un país y en un momento determinado, la integración de TI y la Aduana es la mejor solución para su adecuado funcionamiento y para reforzar sus niveles de eficacia y de eficiencia.

Una vez analizados todos estos factores, los pros y los contras considero que *la fragmentación y descoordinación en la gestión de los tributos internos y los aduaneros origina distorsiones, duplicidad de costos fijos de las estructuras, ineficiencias y sobre todo ineficacia en el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias*. Estaríamos así beneficiando y facilitando sus objetivos a los defraudadores y prestando un mal servicio a los contribuyentes cumplidores que tienen que relacionarse con una pluralidad de organizaciones con el consiguiente costo.

Además, no podemos olvidar las importantísimas consecuencias fiscales que tiene la función aduanera. Las conexiones son evidentes si tenemos en cuenta, por ejemplo, la parte de la normativa aduanera referida al valor en aduanas de las mercancías.

La actuación de órganos independientes efectuando valoraciones de una determinada mercancía puede suponer complicaciones y pérdidas recaudatorias para la Hacienda Pública. Por ejemplo, un mayor valor en aduanas con aranceles reducidos, puede suponer el pago de una pequeña cantidad por derechos de aduanas y sin embargo permitir mayores deducciones como gasto en los impuestos personales. Esto es especialmente claro si los bienes o servicios importados están exentos del IVA. En sentido inverso la subvaloración de bienes afecta al IVA a la importación y tiene consecuencias recaudatorias importantes.

Estas valoraciones tienen una gran incidencia además en la aplicación de posibles precios de transferencia en la actuación de las empresas multinacionales, por más que pueda defenderse una cierta estanqueidad de las valoraciones de aduanas en relación con la aplicación de la normativa sobre precios de transferencia.

Finalmente, conviene, apuntar como acertadamente señala José Víctor Sevilla Segura, que los tributos externos operan y se controlan cada vez más, con una lógica similar a la de los tributos internos especialmente, en economías globalizadas con bajo peso recaudatorio de los tributos aduaneros en relación con el IVA. Los contribuyentes ven a la Administración como una sola organización y el pago de impuestos internos y al comercio exterior como un único proceso; cualquier descoordinación entre las dos organizaciones puede ser aprovechada por los contribuyentes incumplidores en su propio beneficio.

Los procesos de integración, que son sin duda complejos y exigen una estrategia y una gestión del cambio adecuada, implican también una puesta en común de experiencias, conocimientos y habilidades que pueden potenciar y mejorar a las organizaciones afectadas.

Se considera, por tanto, necesario evolucionar hacia una mayor coordinación (que no implica necesariamente una integración orgánica) entre TI y Aduanas apoyada en el uso de un Sistema de Información único y con el límite de la necesaria especialización de los procesos tributarios y aduaneros. De este modo se consiguen economías de escala, se facilita la coordinación y con ello, se reduce la presión fiscal indirecta. En definitiva, se favorecerá la aplicación del sistema tributario y aduanero y la competitividad de las empresas nacionales, y no olvidemos que en la administración aduanera y en la tributaria es muy importante su vertiente prestadora de servicios.

Hay que reconocer las dificultades que conlleva un proceso de integración y conviene valorar la opción de intentar lograr una adecuada coordinación entre TI y Aduanas sin necesidad de afrontar una integración orgánica.

Si se opta por la integración, es necesario definir una estrategia general para afrontar el proceso, identificar todas sus implicaciones y manejar adecuadamente las reacciones y resistencias del personal, comprendiendo las distintas culturas de las dos instituciones y respetando las diferencias en algunos de sus procesos.

Como ya se ha señalado, el proceso de integración entre organizaciones tan potentes como la Aduana y la AT ha de venir precedido de un cuidadoso análisis del contexto económico y social del país, de la situación política, del grado de madurez de ambas organizaciones, de sus modelos organizativos y sistemas informáticos, ambientes culturales, características del personal de las instituciones, etc.

Hay que garantizar la participación y un nivel adecuado de acuerdo de ambas organizaciones y de todos los actores implicados evitando siempre la mera absorción de un área por la otra y dejar un balance de vencedores y vencidos. Este es un punto crucial ya que en algunos países de América Latina los procesos de integración han fracasado o han tardado muchos años en consolidar-

se por una mala planificación inicial y por transmitir la idea de que un área era más sólida y fiable que la otra y por tanto, tenía que dirigir el proceso y asumir el control pleno de la nueva organización.

6. FUNCIONES DE LA ADUANA

Conviene hacer un inciso para recordar que las funciones de las Aduanas exceden ampliamente de las puramente fiscales. Es más, por lo que respecta a las funciones fiscales de las Aduanas está habiendo en los últimos años una disminución sostenida en el volumen de recaudación derivada de los aranceles, a la par que van adquiriendo mayor importancia otras funciones no estrictamente fiscales que tienen, sin embargo, una enorme trascendencia económica y social. Sin embargo, es importante destacar que las Aduanas sí son responsables de recaudar el IVA y los Impuestos Especiales (accisas) a la importación que tienen un enorme peso recaudatorio (en torno al 40% de la recaudación total del IVA, por ejemplo).

En la Aduana coexisten, además de las funciones fiscales, otras específicamente aduaneras con un contenido puramente comercial y económico, que obligan a matizar todavía más el tema de las especialidades funcionales ya que hay aspectos muy importantes totalmente desligados del proceso tributario general.

El sistema aduanero permite regular cuantitativa y cualitativamente el flujo de mercancías que intercambia un determinado país. *Los instrumentos jurídico-aduaneros más importantes van dirigidos a influir sobre el volumen y el tipo de mercancías a intercambiar.* La función aduanera tiene por tanto un contenido económico y comercial muy importante hasta el punto de que la función tributaria y recaudatoria ha pasado en muchos países a un segundo plano si consideramos estrictamente los derechos arancelarios.

Las Aduanas son responsables (o se realizan de forma simultánea y en el recinto aduanero), de una serie de funciones llamadas para aduaneras (control fitosanitario, control del tráfico de armas, control de la fauna protegida, de falsificaciones con impacto económico y riesgo sanitario, control de obras de arte...) de máxima importancia social y económica. Estas funciones usualmente, están en manos de terceros, pero resultan esenciales para la seguridad nacional y el funcionamiento de los países y condicionan y hacen más compleja la gestión aduanera.

Cualquier solución organizativa debe conocer y valorar las especialidades aduaneras; por ejemplo, la distinción en el ámbito aduanero entre control previo, control en recinto o en zona primaria y control a posteriori o en destino. Esta distinción, que no tiene paralelo en el área de control de tributos internos, está íntimamente relacionada con el objetivo fundamental de la Aduana de facilitación del comercio.

Del mismo modo, en Tributos Internos se realizan investigaciones de una enorme complejidad técnica, con grandes grupos transnacionales con volúmenes económicos e impacto recaudatorio enorme, que exigen controlar operaciones financieras y estructuras societarias muy complejas y muy difíciles de seguir al interponerse con frecuencia múltiples sociedades y figuras jurídicas

complejas y diversos países, territorios de baja tributación o paraísos fiscales. Las unidades responsables de estas actuaciones han de integrar una gran cantidad de conocimientos (tributarios, contables, procedimentales, financieros, de fiscalidad internacional, jurisprudenciales etc.), y muy alta especialización técnica.

Conviene hacer un esfuerzo por conocer el trabajo real de las dos áreas y reconocer su dificultad y su importancia para poder trabajar coordinadamente, pero sin pretender aplicar soluciones idénticas a procesos muy distintos.

7. VENTAJAS DE LA ACTUACIÓN COORDINADA DE ADUANAS Y TRIBUTOS INTERNOS

La coordinación amplia y rigurosa entre TI y Aduanas es una opción organizativa que se presenta a las Administraciones para mejorar la gestión de los servicios públicos que ofrecen y dotarlas de una mayor calidad institucional.

La opción por lograr esa coordinación a través de la integración de las Aduanas y TI fue una línea de actuación estratégica central en el ámbito latinoamericano hace 20/25 años, a la par que otros procesos no analizados en este trabajo (creación de agencia tributarias semiautónomas, integración de la recaudación de las contribuciones de la seguridad social o la articulación de la organización de la administración tributaria en un contexto de descentralización de la Hacienda Pública central). El proceso se enmarca dentro de las iniciativas de mejora de la gestión del sector público a través de la implementación de distintas fórmulas organizativas entre las que como ya se ha señalado, también se encuentra la redefinición de las relaciones entre la AT y la entidad encargada de la recaudación de las cuotas de la Seguridad Social.

El objetivo que se pretende es brindar servicios tributarios de mayor calidad, mejorar la eficacia y eficiencia de los sistemas y procesos de la administración tributaria y aduanera, con vistas a un mejor control de las obligaciones, la mejor detección de incumplimientos y modalidades de evasión que afectan tanto a TI como a Aduanas y disminuir los costos de administración y cumplimiento.

Las principales ventajas identificadas en los procesos de integración son las siguientes:

- La utilización más eficiente de los recursos disponibles y la reducción de costos en relación con la gestión de los recursos humanos, la gestión financiera y presupuestaria y la informática. La integración de ambas organizaciones con servicios de apoyo únicos: personal, gestión presupuestaria, planificación, capacitación, control interno... y sobre todo con un sistema de información común y procesos funcionales comunes a las dos áreas produce importantes economías de escala.
- La integración de las bases de datos de Tributos Internos y Aduanas y en consecuencia, la creación de un Sistema de Información más completo y de más calidad que facilita un mejor control de las obligaciones tributarias y aduaneras y al mismo tiempo, favorece su cumplimiento. Sin embargo, hay que recordar que la integración orgánica por sí sola, no garantiza la mejora del Sistema de Información, piedra angular de las AATT; el sistema de

información hay que trabajarlo y construirlo día a día. En algunos países, muchos años después de la integración, aún no se ha logrado plenamente disponer de un sistema de Información único y explotarlo integradamente. Es básico que el sistema sea único y evitar cualquier tipo de restricciones para que los funcionarios de Aduanas y TI accedan a información relevante para el ejercicio de sus funciones.

- Utilización conjunta del Sistema de Información y aplicación de los procesos tributarios comunes de manera coherente, al superar el desconocimiento mutuo que supone trabajar en paralelo y sin coordinación real. Compartir sistemas y procesos puede dar lugar a significativas ganancias de eficiencia.
- La detección de modalidades de evasión y de diferentes hechos con trascendencia recaudatoria que afectan tanto a Aduanas como a TI es una de las razones que aconsejan una intensa coordinación entre las dos áreas. No hay que olvidar que los contribuyentes ven a la Administración como una sola organización que les obliga a cumplir con diversas obligaciones y que cualquier brecha que se deje abierta puede ser utilizada por los defraudadores para reducir su “factura fiscal”.
- Es evidente que, en un entorno con aranceles muy bajos, el gran objetivo del contrabando no es ahorrarse un arancel de, por ejemplo, el 4%, sino evitar el pago del IVA y del Impuesto sobre la Renta. El control de las zonas francas y de los tránsitos interesa especialmente por el posible desvío a consumo interno de mercancías que deberían salir del territorio nacional; la valoración de mercancías en la importación afecta y condiciona posibles ajustes de TI en materia de precios de transferencia; el control del comercio electrónico o del juego *on line* exige la colaboración permanente de Aduanas y TI, etc.
- Realizar controles aduaneros a posteriori de manera simultánea o integrada con los controles tributarios, refuerza la calidad de los controles y dificulta la actuación de los contribuyentes incumplidores.
- Mejorar el control de devoluciones del IVA a los exportadores, automatizando, por ejemplo, el control de la salida efectiva de las mercancías del territorio aduanero y de forma coordinada con los controles al *drawback* a la exportación en aquellos países en los que aún se aplica.
- Coordinar las valoraciones aduaneras y tener en cuenta su impacto en el control tributario en el caso de las operaciones intragrupo por su incidencia en los precios de transferencia y en el Impuesto sobre la Renta especialmente en relación con intangibles, principios activos de medicamentos, etc.
- Uso de la información obrante en el Registro Tributario (RUC o equivalente) y en las demás bases tributarias por parte de las Aduanas para definir perfiles de riesgo aduanero y aplicar la gestión de riesgos de forma consistente.
- Respuesta global a problemas de gran importancia y que afectan a los dos ámbitos como es el caso del contrabando o la minería ilegal cuyos efectos no son solo (ni mayoritaria-

mente) aduaneros, sino que tienen un gran impacto en el Impuesto sobre la Renta. Planificar conjuntamente todas estas acciones y operar coordinadamente, es imprescindible para asegurar un control adecuado del sistema tributario y aduanero, para facilitar la actuación de los contribuyentes, reduciendo los costos indirectos y para garantizar la seguridad interna en el país.

- Análisis conjunto y consistente de la situación tributaria de los solicitantes de OEA.
- La puesta en común de experiencias de trabajo y buenas prácticas permite que el personal de una organización integrada comparta experiencias y soluciones específicas de cada una de las áreas.
- Desde la perspectiva del contribuyente, existen claros beneficios derivados de disponer de un interlocutor único, lo que se traduce en una disminución de los costos de cumplimiento. Con el trabajo coordinado se reduce la presión fiscal indirecta y se favorece la competitividad de las empresas nacionales.

8. CONCLUSIONES

Dada la relatividad de las estructuras organizativas y su carácter instrumental, hay una diversidad de fórmulas para definir el mejor modelo de relación entre TI y Aduanas, pero partiendo del principio de que, en cualquier caso, es necesaria una intensa coordinación y, sobre todo, compartir bases de datos y el sistema de información aduanera y tributaria. *La adecuada relación entre TI y Aduanas exige esencialmente, que las dos áreas trabajen con un mismo sistema de información y aplicar los procesos tributarios comunes de manera coherente.*

En la opción por la integración influye el contexto concreto del país y una serie de factores externos e internos a las organizaciones implicadas que deben orientar la decisión. Si se decide integrar las Aduanas y TI, debe hacerse de forma gradual, profundizando en la unión de los sistemas de información, la planificación estratégica y los procesos operativos y métodos de trabajo de los organismos implicados.

Cuando se habla de integración nos referimos a una integración operativa real, superando la mera integración orgánica de las dos administraciones. La similitud de procesos en relación con las funciones tributarias de la Aduana (recaudación, auditoría y cobranza coactiva), debe conducir a compartir sistemas de información y procesos tributarios generales, para conseguir mayor eficiencia y mayor efectividad de la organización.

En caso de optar por la integración, es necesario reforzar la coordinación de las políticas horizontales. El modelo de planificación tiene que ser único, integrador y tener una visión transversal de los procesos; la política de recursos humanos y la gestión presupuestaria tienen que reflejar adecuadamente la multiplicidad de funciones realizadas en la organización y apostar por políticas equilibradas e integradoras. Adicionalmente, las unidades de control interno, las áreas encargadas de la revisión de actos administrativos y la asesoría jurídica deberían ser también únicas si

bien con asignación expresa de recursos a cada una de las áreas de trabajo de la AT en sentido amplio.

Si por el contrario el énfasis se pone en las funciones no tributarias de las Aduanas el camino queda abierto para otras soluciones organizativas, como es el caso de USA o Canadá, en donde prima la seguridad interna, y en general las funciones no tributarias con las que se dota a las Aduanas, dando como resultado el establecimiento de organismos separados pero que, en todo caso, deben actuar coordinadamente.

El proceso de integración debe ser gradual, de profundización sucesiva en sistemas de información y procesos operativos comunes, pero reconociendo las especialidades que tiene la Aduana en lo que respecta a sus funciones tributarias y, sobre todo, la existencia de funciones no tributarias que debe suponer un límite al proceso de integración

Cualquier solución organizativa debe conocer y reflejar estas especialidades. Por ejemplo, la distinción central en el ámbito aduanero entre control al arribo, en recinto o en zona primaria y control a posteriori o en destino que va cobrando una importancia creciente. En la estrategia de control de una aduana moderna sin descuidar el control en zona primaria, se pone cada vez más énfasis en el control en destino lo que a su vez aproxima la función auditora de las aduanas a la de tributos internos.

Es difícil medir los resultados o el impacto del proceso de integración en el aumento de efectividad de la administración tributaria y aduanera para el cumplimiento de sus objetivos. Al plantear el impacto en la recaudación y el aumento de la eficacia y eficiencia de los procesos tributarios se observa que hay resultados directos, como los ahorros de costos por integrar funciones horizontales o de apoyo (informática, gestión financiera o de personal), pero estos ahorros de eficiencia se pueden conseguir también sin integración.

Lo más importante es que se logren resultados indirectos que determinen un aumento de eficacia y eficiencia al mejorar procesos similares que tienen que ver con recaudar, controlar y cobrar coactivamente recursos tributarios. La integración mejora las condiciones para incrementar el nivel de eficiencia y eficacia de la Administración Tributaria y Aduanera y para facilitar el cumplimiento, aumentar la recaudación y reducir los niveles de evasión que son, en definitiva, los grandes objetivos que se espera de las AATT. Sin embargo, la integración orgánica, por sí sola, no garantiza que esos avances se produzcan ni que esos resultados se alcancen.

Para concluir, se repiten dos consideraciones ya recogidas en este documento. *Primero: la integración no es un fin en sí mismo ni la única opción para lograr un buen marco de relación entre TI y Aduanas.* La integración orgánica no garantiza sin más, una adecuada coordinación y una mejor aplicación del sistema tributario y aduanero. Para que tenga éxito es necesario definir una estrategia general para el proceso de integración, manejar adecuadamente las reacciones y resistencias del personal, dando respuesta a las distintas culturas de las dos instituciones, respetando las diferencias en sus procesos, considerando el grado de madurez de ambas organizaciones, el desarrollo de sus sistemas informáticos, etc.

En segundo lugar: *una adecuada coordinación entre las dos organizaciones (aún sin fusión o integración orgánica) y, sobre todo, el compartir las bases de información es el punto esencial e imprescindible para una buena relación entre Aduanas y TI.* La integración es, por tanto, una opción que puede ayudar a mejorar el funcionamiento de las dos organizaciones de modo que la nueva organización resultante “sume” más que cada una de ellas por separado, pero hay otras alternativas.

Por otra parte, y aunque no hay un modelo teórico óptimo, últimamente se ha extendido la idea que recomienda no separar lo integrado y no unir lo separado. Esta es una posición cómoda pero que no da respuesta al problema de fondo: no es un problema formal. Hay que analizar con rigor y espíritu crítico si el modelo aplicable en un país determinado funciona correctamente y es o no eficaz. En base a dicho análisis se deben tomar las medidas necesarias para que el modelo de relación de TI y Aduanas sea eficaz y eficiente.

Cualquiera que sea la opción organizativa, hay que tener en cuenta que es imprescindible el trabajo coordinado de Aduanas y Tributos Internos para aplicar correctamente el sistema tributario y el aduanero. Su aplicación eficaz y eficiente no puede lograrse si no se comparte la información (imprescindible) y, adicionalmente, si no se coordinan determinados procesos tributarios comunes (especialmente, recaudación, cobranza, fiscalización tributaria y control aduanero a posteriori).