



Centro Interamericano
de Administraciones Tributarias
CIAT



Agencia Estatal de
Administración Tributaria
AEAT



Instituto de Estudios Fiscales
IEF

Instrumentos de Apoyo para el Acompañamiento de las Fiscalizaciones

Support Instruments to Follow Up Examinations

	Editorial	i
	Artículo / Article	
Nelson Gutiérrez González Director de Operaciones (CIAT)	Instrumentos de Apoyo para el Acompañamiento de las Fiscalizaciones	1
	XVII Concurso de Monografías / Essay Contest CIAT/AEAT/IEF	
Patricio Barra Aeloiza Danae Scarlet Chandía Orrego SII - (Chile)	Impuestos Personal a La Renta Comparado. Situación Actual y Perspectivas Futuras	16
Diana Patricia Cardona de Gómez Stella Cecilia Zuluaga Duque Armando Salcedo Echeverry DIAN - Colombia	El Control Interno Frente a la Lucha Contra la Corrupción. Experiencia en la DIAN	35
Hernán Fructuoso Bermudez Beltrán Dilma Yolanda Gutiérrez Florez DIAN - Colombia	Mecanismos de Control para Combatir la Corrupción al Interior de la Administración Tributaria	50
Álvaro Alejandro Alarco Vizcarra SUNAT – (Perú)	Impuesto Personal a La Renta Comparado, Situación Actual y Perspectiva Futura: La Experiencia Peruana	69
Luz Nancy Pinzón Ramírez DIAN - Colombia	Mecanismos de Control para Combatir la Corrupción al Interior de la Administración Tributaria	108
	Bibliografía / Bibliography	143

REVISTA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Tax Administration Review CIAT/AEAT/IEF

Instrumentos de Apoyo para el Acompañamiento de las Fiscalizaciones

Support Instruments to Follow Up Examinations

CONSEJO DE ASESORES ADVISORY BOARD

Comité Asesor CIAT:

Márcio F. Verdi
Damaris Bolaños
José María Guillén Mariscal

AEAT/IEF:

Luis Pedroche y Rojo
Jesús Ruíz-Huerta Carbonell

EDITORES



EDITORS

Centro Interamericano
de Administraciones Tributarias- CIAT



Instituto de Estudios Fiscales - IEF
Ministerio de Hacienda de España



Agencia Estatal de
Administración Tributaria - AEAT

POLÍTICA EDITORIAL Editorial Policy

En el marco del Acuerdo suscrito entre el CIAT y la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) del Ministerio de Economía y Hacienda de España, se estableció la redacción, edición y publicación de una revista de administración tributaria, para que sirviera de medio de expresión de los distintos enfoques tributarios vigentes en América y Europa.

La Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF tendrá números monográficos, dedicados a estudiar diferentes facetas de la problemática impositiva. Tendrá cinco secciones: Editorial, Estudios, Artículos, Experiencias de Países y Bibliografía.

El CIAT, la AEAT y el IEF dan especial consideración a la selección de los temas a tratar en cada número, a la definición de pautas para el desarrollo de los mismos, así como a la escogencia de los colaboradores y de los miembros del Comité Asesor.

Los trabajos se publican en el idioma original en que fueron escritos por su autor; de entre los cuatro oficiales del CIAT (español, inglés, francés o portugués).

The Agreement signed between CIAT and the Secretariat of State of Finance, the State Agency of Tax Administration (AEAT) and the Fiscal Studies Institute (IEF) of the Ministry of Economy and Finance of Spain, provided for the drafting, editing and publication of a tax administration review that would serve as media for diffusing the various tax systems in force in America and Europe.

The CIAT/AEAT/IEF Tax Administration Review will consist of monographic issues devoted to examining the various facets of taxation problems. It will be divided into five sections: Editorial, Research Studies, Articles, Country Reports and Bibliography.

CIAT, AEAT and IEF give special consideration to the selection of topics to be discussed in each issue, the determination of guidelines for their development, as well as to the selection of collaborators and members of the Advisory Committee.

The works are published in the original language in which they were prepared by their authors, from among the four official CIAT languages (Spanish, English, French or Portuguese).

Manuscritos, Correspondencia y Suscripción

Los manuscritos y correspondencia, dirigirlos al correo electrónico ciat@ciat.org o al Apartado 2129, Panamá 9A, Panamá, Rep. de Panamá. Las órdenes de suscripción y cambios de dirección dirigirlas al correo electrónico ciatshop@ciat.org

Precios

El costo de la suscripción es de veinte dólares americanos (US\$20.00) por cada número impreso y de diez dólares americanos (US\$10.00) por la versión electrónica, pagaderos mediante tarjeta de crédito, cheque o giro a favor del CIAT, a la dirección indicada.

Responsabilidad del Autor

Todos los artículos están firmados y la responsabilidad por su contenido es del autor.

Propiedad Intelectual

Ninguna parte de esta publicación puede ser reproducida sin la autorización escrita de los editores de la revista.

Manuscripts, Correspondence and Subscription

Manuscripts and correspondence, must be addressed to ciat@ciat.org or to P.O. Box 2129, Panama 9A, Rep. of Panama. Subscriptions orders and address changes must be addressed to ciatshop@ciat.org

Costs

The cost of the subscription is U.S. twenty dollars (US\$20.00) for each paperback issue and ten dollars (US\$10.00) for the electronic version, payable through credit card, check or money order in favor of CIAT, to the aforementioned address.

Author's Responsibility

All articles are signed by their authors who are responsible for their contents.

Copyright

No part of this publication may be reproduced without written authorization from the editors of the review.



SUMARIO

Instrumentos de Apoyo para el Acompañamiento de las Fiscalizaciones

Nelson Gutiérrez González

1 El uso de tecnologías de la información ha cambiado radicalmente la visión y las actividades de control y fiscalización de las administraciones tributarias. En este artículo se analizan los Instrumentos de Apoyo para el Acompañamiento de las Fiscalizaciones con énfasis en la importancia de la tecnología de la información, en el contexto del control del cumplimiento de las obligaciones tributarias y señalando la premisa de la integración de tales instrumentos.

Impuesto Personal a la Renta Comparado. Situación Actual y Perspectivas Futuras

**Patricio Barra Aeloiza (Director)
Danae Scarlet Chandia Orrego**

16 Analiza los principales aspectos involucrados en la imposición a la renta de las personas, examinando su evolución tanto en aspectos teóricos como en sus modalidades reales de aplicación. Se ofrece además un planteamiento respecto de la panorámica que, a la luz del análisis, parece ser más dable de esperar en el futuro para este gravamen.

El Control Interno Frente a la Lucha Contra la Corrupción. Experiencia en la DIAN

**Diana Patricia Cardona de Gómez (Directora)
Stella Cecilia Zuluaga Duque
Armando Salcedo Echeverri**

35 Relaciona la estructura del sistema de control interno en la DIAN, los mecanismos de prevención y control; conclusiones sobre el funcionamiento actual del sistema de control interno así como recomendaciones de aplicación a corto y largo plazo para mejorar las conductas de los funcionarios y crear conciencia social sobre la tributación y la participación ciudadana.

Administración Tributaria

CIAT/AEAT/IEF

ISSN 1684-9434

Mecanismos de Control para Combatir la Corrupción al Interior de la Administración Tributaria

Hernán Fructuoso Bermúdez Beltrán
(Director)
Dilma Yolanda Gutiérrez Florez

50

Propone matrices de los principales riesgos y mecanismos de control para varias áreas técnicas y de apoyo de la administración tributaria. Los mecanismos de control más representativos tienen que ver con prácticas de autocontrol, monitoreo y supervisión, cuyo establecimiento compete a los Jefes y líderes de la administración, pero que a los funcionarios les corresponde aplicar, no como un postulado teórico más, sino como un compromiso institucional, para disminuir los niveles de corrupción.

Impuesto Personal a la Renta Comparado. Situación Actual y Perspectiva Futura: La Experiencia Peruana

Álvaro Alejandro Alarco Vizcarra

69

A la luz del análisis comparado de la experiencia de países latinoamericanos e industrializados (principalmente de la OCDE), y abordando con mayor detalle el caso peruano, se repasa la evolución y características principales del Impuesto a

la Renta de Personas Físicas en las últimas décadas. Se presentan algunas propuestas de reforma del impuesto en Perú y se exponen algunas conclusiones y recomendaciones generales para conformar la agenda para este tributo en el cambiante entorno internacional producto de la globalización económica.

Mecanismos de Control para Combatir la Corrupción al Interior de la Administración Tributaria

Luz Nancy Pinzón Ramírez

108

Esta monografía parte del concepto y efectos de la corrupción observadas en el contexto de la administración tributaria. Analiza las causas de la corrupción cuya complejidad y pluralidad exige abordar el fenómeno mediante estrategias estructurales e integrales y por el fortalecimiento del Estado con organizaciones eficaces que contribuyan a la prevención y control de la corrupción.

Expone un enfoque sistémico de control que gira alrededor de dos conceptos básicos, la auto-regulación y el auto-control, y describe los componentes básicos del sistema de control interno y sus elementos constitutivos, exponiendo el esquema funcional para la implementación del sistema de control interno.

Editorial

Les ofrecemos en este número un artículo de Nelson Gutiérrez, Director de Operaciones del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, titulado “Instrumentos de Apoyo para el Acompañamiento de las Fiscalizaciones”, y los cinco trabajos ganadores del XVII Concurso anual de Monografías, organizado por el CIAT y por la AEAT y el IEF españoles.

“Instrumentos de Apoyo para el Acompañamiento de las Fiscalizaciones”

El Sr. Gutiérrez expone en su trabajo cómo el uso de tecnologías de la información ha cambiado radicalmente la visión y las actividades de control y fiscalización de las Administraciones Tributarias.

Partiendo de la idea de que la función fiscalizadora está en la esencia y la razón de ser de las Administraciones Tributarias, ya que sin el riesgo fiscal que genera estaríamos ante una recaudación casi filantrópica, da en su artículo un repaso a los instrumentos básicos de apoyo a las actividades de control y fiscalización de los que se dispone en la actualidad.

Relaciona y describe como instrumentos básicos de apoyo a la auditoría tributaria:

- La organización del proceso de auditoría.
- Las herramientas de gestión tributaria.
- La base de información de contribuyentes y operaciones económicas.
- Los productos derivados de la información.
- Y los productos derivados de la gestión que realimentan el proceso, la información, y los distintos productos que se emplean rutinariamente.

Señala la premisa de la integración de estos instrumentos. Se trata de conseguir un sistema ordenado e integrado, desde el planteamiento estratégico hasta la realización de una auditoría individual, todo debe relacionarse e integrarse.

La estandarización, la automatización y la gestión de la información, serán sus resultados y efectos inmediatos, pero sobre todo, constituyen las bases para el incremento de la eficiencia y la eficacia que toda organización pretende y que en nuestro caso constituye, como Administraciones Públicas, una obligación. Como bien dice en sus conclusiones el Sr. Gutiérrez:

“Lo que ocurre ahora, es que la tecnología pone a disposición de las AT (Administraciones Tributarias) sistemas de información que agilizan y optimizan las labores técnicas, y brinda nuevas herramientas que correctamente utilizadas y enmarcadas en el contexto de los esquemas de control institucionales, permiten incrementar la eficiencia operativa y la eficacia para la obtención de los resultados”.

Agradecemos al Sr. Gutiérrez el rigor y la concisión de su exposición y que estamos seguros ayudará al lector a la ordenación de ideas en cuanto a la utilidad y requerimientos que la implantación dinámica de estas tecnologías comportan para el ámbito de la fiscalización.

XVII Concurso anual de Monografías.

Se incluyen en este número, asimismo, los cinco trabajos ganadores del XVII Concurso de Monografías que convocan la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España, el Instituto de Estudios Fiscales de España y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Los trabajos han versado sobre los siguientes temas:

- Impuesto personal a la renta comparado: situación actual y perspectiva futura.
- Mecanismos de control interno para combatir la corrupción al interior de las Administraciones Tributarias.

Expresar que en la celebración de esta convocatoria se ha tenido una extensa participación y que los trabajos presentados son de gran calidad. Deseamos que en próximas convocatorias se mantenga la tónica de esta decimoséptima edición.

Editorial

This issue covers an article by Nelson Gutierrez, Director of Operations of the Inter-American Center of Tax Administrations, CIAT, entitled: "Support Instruments for the Follow-Up of Examinations", as well as the five winning essays of the XVII Annual Essay Contest organized by CIAT and the State Agency of Tax Administration and the Institute of Fiscal Studies of Spain.

"Support Instruments for the Follow-Up of Examinations"

In this paper, Mr. Gutierrez describes how the use of information technologies has radically changed the vision and control and examination activities of the Tax Administrations.

Based on the idea that the examination function is part of the essence and *raison d'être* of the Tax Administrations, since without the fiscal risk it generates, collection would be almost a philanthropic act, he reviews in his article the basic instruments currently available to support the control and examination activities.

These instruments which are listed and described in the article are:

- Organization of the auditing process.
- Tax management tools.
- Taxpayers and economic operations information base.
- Products derived from information.
- Products derived from management that provide feedback to the process, information and the different products that are used on a routine basis.

Also highlighted is the premise of integration of these instruments. Since the purpose is to achieve an orderly and integrated system, everything from the strategic plan up to an individual audit must be related and integrated.

Information standardization, automation and management will be its results and immediate effects but, above all, they constitute the bases for the increased efficiency and effectiveness that every organization endeavors to achieve and which, in our case, as Public Administrations, is actually an obligation. As rightly stated by Mr. Gutierrez in his conclusions:

"Technology currently makes available to the TAs (Tax Administrations) information systems that speed up and optimize technical tasks and provides new tools which, correctly used and framed within the context of institutional control schemes allow for increasing operational efficiency and effectiveness in the achievement of results".

We greatly appreciate the accuracy and conciseness of Mr. Gutierrez's document, which we are sure, will help the reader organize his ideas regarding the usefulness that may result from the dynamic implementation of these technologies in the sphere of examination.

XVII Annual Essay Contest.

This issue also includes the five winning essays of the XVII Essay Contest held by the State Agency of Tax Administration and Institute of Fiscal Studies, both from Spain, and the Inter-American Center of Tax Administrations.

The topics discussed in these entries are the following:

- Comparative individual income tax: current situation and future perspective.
- Internal control mechanisms for combating corruption within the Tax Administrations.

Worth noting in this contest is the significant participation and high quality of the papers presented. It is hoped that the keynote of this seventeenth version of the contest may be maintained in the future.

Éditorial

Nous vous présentons, dans ce numéro, un article de M. Nelson Gutierrez, directeur des opérations du Centre interaméricain d'administrations fiscales (CIAT), intitulé "Instruments d'appui pour l'accompagnement des contrôles", et les cinq travaux gagnants du XVIIème concours annuel de monographies, organisé par le CIAT et par l'AEAT et l'IEF espagnols.

"Instruments d'appui pour l'accompagnement des contrôles"

M. Gutierrez montre dans son article comment l'emploi des technologies de l'information a modifié radicalement la vision et les activités de contrôle et de vérification des administrations fiscales.

Partant de l'idée que la fonction de contrôle est l'essence et la raison d'être des administrations fiscales, car, sans le risque fiscal qu'elle engendre nous serions en présence d'un recouvrement pratiquement philanthropique, l'auteur passe en revue, dans cet article, les instruments de base servant à appuyer les activités de contrôle et de vérification dont on dispose à l'heure actuelle.

Il met en rapport et décrit, en tant qu'instruments de base destinés à l'appui de l'audit fiscal, les éléments suivants:

- l'organisation du processus d'audit.
- les outils de gestion fiscale.
- la base d'information des contribuables et des opérations économiques.
- les produits dérivant de l'information.
- et les produits dérivant de la gestion qui réalimentent le processus, l'information, et les différents produits employés habituellement.

Il signale comme prémisses l'intégration de ces instruments. Il s'agit d'aboutir à un système ordonné et intégré; depuis la mise en oeuvre stratégique jusqu'à la réalisation d'un audit individuel, tout doit être mis en rapport et intégré.

La standardisation, l'automatisation et la gestion de l'information en seront les résultats et les effets immédiats, mais elles constituent surtout les fondements d'un accroissement de l'efficacité et de l'efficacités que recherche toute organisation et qui, dans notre cas, en tant qu'administrations publiques, s'avèrent être une obligation. Comme le dit, dans ses conclusions, M. Gutierrez:

"Ce qui se passe, de nos jours, c'est que la technologie met à la disposition des administrations fiscales des systèmes d'information qui accélèrent et optimisent les tâches techniques et offre de nouveaux outils qui, utilisés correctement et placés dans le contexte des schémas de contrôle de l'institution, permettent d'accroître l'efficacité opérationnelle et l'efficacité dans l'atteinte des résultats".

Nous félicitons M. Gutierrez pour la rigueur et la concision de son exposé qui, nous en sommes sûrs, aidera le lecteur à une mise en ordre des idées concernant les exigences que l'implantation de ces technologies implique dans le domaine du contrôle fiscal et l'utilité de celle-ci.

XVII ème concours annuel de monographies

Ce numéro contient les cinq travaux gagnants du XVIIème concours de monographies organisé par l'Agence publique de l'Administration fiscale d'Espagne, l'Institut d'études fiscales d'Espagne et le Centre interaméricain d'administrations fiscales.

Ces travaux ont traité des thèmes suivants:

- Impôt personnel sur le revenu: situation actuelle et perspective future.
- Mécanismes de contrôle interne pour combattre la corruption à l'intérieur des administrations fiscales.

Il nous faut souligner que la réalisation de ce concours a donné lieu à une participation nombreuse et que les travaux présentés sont de grande qualité. Nous espérons que, lors des prochains concours, se maintiendra la tendance de cette dix-septième édition.

Editorial

Oferecemos neste número um artigo de Nelson Gutiérrez, Diretor de Operações do Centro Interamericano de Administrações Tributárias, CIAT, intitulado “Instrumentos de Apoio para o Acompanhamento das Fiscalizações”, e os cinco trabalhos ganhadores do XVII Concurso anual de Monografias, organizado pelo CIAT e pela AEAT e o IEF espanhóis.

“Instrumentos de Apoio para o Acompanhamento das Fiscalizações”

O Sr. Gutiérrez expõe em seu trabalho como o uso de tecnologias da informação tem mudado radicalmente a visão e as atividades de controle e fiscalização das Administrações Tributárias.

Partindo da idéia de que a função fiscalizadora está na essência e na razão de ser das Administrações Tributárias, já que sem a irrigação fiscal que gera estaríamos perante uma arrecadação quase filantrópica, dá em seu artigo um repasse nos instrumentos básicos de apoio às atividades de controle e fiscalização dos quais se dispõe na atualidade.

Relaciona e descreve como instrumentos básicos de apoio à auditoria tributária:

- A organização do processo de auditoria.
- As ferramentas de gestão tributária.
- A base de informação de contribuintes e operações econômicas.
- Os produtos derivados da informação.
- E os produtos derivados da gestão que realimentam o processo, a informação, e os diferentes produtos que se empregam como rotina.

Assinala a premissa da integração destes instrumentos. Trata-se de conseguir um sistema organizado e integrado, desde o planejamento estratégico até a realização de uma auditoria individual, tudo deve relacionar-se e integrar-se.

A estandardização, a automatização e a gestão da informação serão seus resultados e efeitos imediatos, mas sobre tudo, constituem as bases para o incremento da eficiência e da eficácia que toda organização pretende e que em nosso caso constitui, como Administrações Públicas, uma obrigação. Como bem diz em suas conclusões o Sr. Gutiérrez:

“O que ocorre agora, é que a tecnologia põe a disposição das AT (Administrações Tributárias) sistemas de informação que agilizam e otimizam as ações técnicas, e oferece novas ferramentas que corretamente utilizadas e inseridas no contexto dos esquemas de controle institucionais, permitem incrementar a eficiência operacional e a eficácia para a obtenção dos resultados”.

Agradecemos ao Sr. Gutiérrez o rigor e a concisão de sua exposição e que estamos seguros ajudará ao leitor ao organizar de idéias em quanto à utilidade e requerimentos que a implantação dinâmica destas tecnologias comportam para o âmbito da fiscalização.

XVII Concurso anual de Monografias.

Inclui-se também neste número, os cinco trabalhos ganhadores do XVII Concurso de Monografias que convocam a Agência Estatal de Administração Tributária da Espanha, o Instituto de Estudos Fiscais da Espanha e o Centro Interamericano de Administrações Tributárias.

Os trabalhos versaram sobre os seguintes temas:

- Imposto pessoal de renda comparado: situação atual e perspectiva futura.
- Mecanismos de controle interno para combater a corrupção no interior das Administrações Tributárias.

Expressar que na celebração desta convocação se teve uma extensa participação e que os trabalhos apresentados são de grande qualidade. Desejamos que nas próximas convocações se mantenha a tônica desta décima-sétima edição.

Artículo



Instrumentos de Apoyo para el Acompañamiento de las Fiscalizaciones

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. La Variable Tecnológica en el Control del Cumplimiento.- 3. El Efecto en las Labores de Auditoría Tributaria.- 4. Instrumentos Básicos de Apoyo para la Auditoría Tributaria.- 4.1. La organización del proceso de auditoría.- 4.2. Herramientas de gestión tributaria.- 4.3. La base de información de contribuyentes y operaciones económicas.- 4.4. Productos derivados de la información.- 4.5. Productos derivados de la gestión.- 4.6. Otras herramientas.- 5. Conclusiones.

Por: Nelson Gutiérrez González
Director de Operaciones (CIAT)

En el presente documento se analizarán los Instrumentos de Apoyo para el Acompañamiento de las Fiscalizaciones con énfasis en la importancia de la tecnología de la información, en el contexto del control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

puede ser detectado, corregido y sancionado. Este mensaje se genera mediante la aplicación de controles eficaces que disuadirán al contribuyente, quien preferirá cumplir debido a las consecuencias que el incumplimiento le puede acarrear.

Los tipos de control a aplicar están en función del contexto tributario, de la cultura tributaria de la sociedad, de los niveles de incumplimiento y evasión. Sin embargo, ha sido probado teórica y prácticamente que los mejores controles son aquellos que generan niveles de riesgo fiscal importantes en la población contribuyente.

1. INTRODUCCIÓN¹

Comencemos recordando que las Administraciones Tributarias (AT) tienen como misión esencial, controlar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes lo cual se reflejará directamente en los niveles de recaudación² que se obtengan. Los controles más eficaces se reflejarán en la obtención de los mejores niveles posibles de recaudación tributaria, tanto a corto como a mediano y largo plazo. Los controles débiles o la inexistencia de estos se reflejarán en una pobre recaudación.

En el contexto tributario, el riesgo fiscal está medido en función de la probabilidad conjunta de: detectar el incumplimiento y la evasión fiscal; determinar el mayor monto a pagar por la evasión o el incumplimiento; forzar y obligar al cumplimiento; y aplicar las sanciones que correspondan.

Un aspecto de gran importancia es que los controles deben orientarse a inducir tanto como sea posible el cumplimiento voluntario, para lo cual la AT debe generar consistentemente y en forma permanente, el mensaje que cualquier incumplimiento

La expansión de la sensación de riesgo, se logra con acciones objetivas de control aplicadas sobre contribuyentes en particular, que al hacerse masivas y

¹ El contenido del presente artículo ha sido adaptado de ponencias anteriores del autor, presentadas en Brasil, París y Bolivia.

² Sin considerar la estructura legal tributaria, que es determinante en los niveles de recaudación. Sin embargo, dentro del contexto de cualquier estructura tributaria, es deber de la AT obtener los máximos niveles de recaudación posibles, procurando el buen cumplimiento de las normas por parte de los contribuyentes.

ser ampliamente conocidas producen resultados subjetivos que conducen a ampliar la cobertura de la sensación de riesgo. Cada acción positiva de control, conduce por sí misma a una o más acciones

subjetivas, es decir, expande el riesgo, porque el sujeto pasivo afectado informará lo ocurrido a uno o más sujetos pasivos o personas relacionadas con la actividad tributaria.

2. LA VARIABLE TECNOLÓGICA EN EL CONTROL DEL CUMPLIMIENTO

Cada vez disponemos de mayor velocidad en las comunicaciones, crecen los enlaces de alta velocidad y las redes de comunicación, existen nuevos sistemas bajo tecnología Web, productos especializados de software y nuevos elementos de seguridad y autenticación de las transacciones. El crecimiento de sistemas que operan en tiempo real permite la interconexión con distintas bases de datos y el cruce inmediato de transacciones para verificación, cargue o acreditación fiscal.

Es posible tener acceso a los sistemas desde cualquier lugar, solo con un PC y un navegador, un teléfono celular o un enlace público inalámbrico. Esto permite que los sistemas se ajusten, se cambien los formatos, se modifiquen los procesos y se reduzcan sus tiempos de ejecución, lo que se traduce en incrementos de la efectividad.

La calidad de la información de las transacciones realizadas por los contribuyentes con la administración tributaria mejora significativamente. No solo se captan los datos desde la fuente que los genera, sino que existen programas que ayudan a generar esos datos, a elaborar las declaraciones, a liquidar los impuestos y, en general, a cumplir con todas las obligaciones tributarias.

La ampliación de los medios para recibir información masiva de contribuyentes y agentes de información, reduce significa-

tivamente el tiempo para procesamiento y disponibilidad de esa información. Muchos de los controles que tradicionalmente se aplicaban mediante procesos masivos posteriores, se aplican ahora interactivamente en línea. Es fácil ahora captar más y mejor información del medio ambiente externo en el que interactúan las administraciones. También crecen las posibilidades para captar información interna.

La interconexión de nuevos sistemas con sistemas anteriores, permite consultar en línea las antiguas bases de datos para extraer información que se mezcla con otra, proveniente de sistemas de información nuevos. Toda la información requerida por un funcionario está al alcance de la pantalla de un computador personal, a través de una red local o de una red pública inalámbrica.



La tecnología, su aprovechamiento y las crecientes posibilidades de obtener información estructurada sobre operaciones económicas, comerciales y financieras, nos permite cada vez más, conocer detalles de cada contribuyente y administrar esta información para ofrecerles servicios personalizados y también controles especializados y específicos.

3. EL EFECTO EN LAS LABORES DE AUDITORIA TRIBUTARIA³

Las nuevas tecnologías están revolucionando el trabajo de los auditores tributarios. No solo por el acceso a mejores fuentes de información, lo que posibilita una mejor planificación operativa de sus actividades, sino porque durante las auditorías, productos especializados de software los guían interactivamente en la realización de su trabajo de campo.

Los cruces de información y la validación de datos “in situ” permiten tomar mejores decisiones. La información que obtienen y con la cual alimentan los sistemas es el mejor elemento para garantizar la efectividad de su actuación y a la vez permite medir su gestión.

Del análisis global de declaraciones tributarias, de información de terceros y de datos relevantes de la economía, se pueden establecer patrones y tendencias que permiten definir dinámicamente programas de auditoría, que se ejecutan en tiempo real realizando la selección de casos a verificar, fiscalizar o auditar.

Los sistemas de información permiten asignar automáticamente estos casos a los funcionarios, de acuerdo a sus cargas de trabajo y sus perfiles profesionales y los guían en los pasos que deben dar, realizando el control específicamente a cada caso asignado, hasta su finalización.

Los resultados finales obtenidos, sea la rectificación de una declaración, el cumplimiento de la presentación de una declaración omisa, o el pago de una suma en mora, no solo alimentan el sistema para la evaluación individual del funcionario. También realimentan el análisis global a partir de la consolidación de los resultados individuales, lo cual permite medir el impacto generado por los programas ejecutados, determinar el nivel de cumplimiento de los objetivos y reajustar los patrones y tendencias para generar nuevos programas de auditoría en un ciclo de agregación de valor permanente.

4. INSTRUMENTOS BÁSICOS DE APOYO PARA LA AUDITORIA TRIBUTARIA

Los principales instrumentos de apoyo a las labores de auditoría los encontramos en la adopción de buenas prácticas administrativas. Ninguna herramienta tecnológica supera por sí misma, ni puede reemplazar, a una clara estrategia de control que esté basada en procesos sistemáticos de análisis de información que orienten las actividades a los casos más relevantes de mayor incumplimiento relativo, y que esté acompañada de un buen sistema de planeación operativa para priorizar las distintas cargas de trabajo.

La tecnología tampoco sustituye una organización de auditoría adecuadamente estructurada, con procedimientos claros y que conduzcan a la eficacia operativa, que cuente con buena planeación de cada auditoría, con suficiente información para conocer el contribuyente y analizar su comportamiento, con canales de comunicación entre los diferentes equipos para compartir datos y experiencias relevantes y con una adecuada base de información de casos anteriores debidamente catalogados.

³ Considerando la auditoría en un sentido amplio, esta incluye todo el conjunto de acciones tendientes a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y diversas denominaciones como fiscalización, cruces de información, auditoría de gestión, auditoría de fondo, auditoría integral, etc.

Sin embargo, la adecuada incorporación de tecnología de información a las funciones de auditoría, puede ayudar a mejorar significativamente el desempeño y a lograr mayor eficiencia de los procesos y eficacia en el control de la evasión.

Los nuevos retos por enfrentar requieren que la función de auditoría se desarrolle y fortalezca, empleando conceptos más estructurados de operación y procesos más sistemáticos, sustentados en un conjunto de instrumentos básicos para apoyar y para realizar las labores de auditoría, dentro de los cuales podemos considerar:

- La organización del proceso de auditoría.
- Herramientas de gestión tributaria.
- La base de información de contribuyentes y operaciones económicas.
- Productos derivados de la información.
- Productos derivados de la gestión que realimentan el proceso, la información, y los distintos productos que se emplean rutinariamente.

4.1. La organización del proceso de auditoría

Es el marco de acción en el que se desenvuelven las distintas actividades y, por tanto, el primer instrumento a considerar. Incluye la estructura de organización adoptada y los mecanismos de planeación, dirección, ejecución y control, bajo conceptos de integralidad y coherencia con respecto a la estrategia institucional.

Las formas organizativas adoptadas son el vehículo formal para traducir los objetivos y planes, en acciones concretas, a través de los distintos niveles jerárquicos o funcionales, que en últimas son los que materializan el despliegue de las acciones de control y cuya actuación es determinante en la generación de riesgo.

En cuanto al papel de la planificación como instrumento de gestión, se identifican, con algunas variantes, tres niveles. El estratégico, el de despliegue e implementación y el específico de auditorías individuales. Todo

ellos de naturaleza especializada, incorporan un alto componente de inteligencia fiscal.

En el primer nivel se encuentra la estrategia de control de las obligaciones tributarias, que determina claramente sobre qué sectores de contribuyentes o segmentos de evasión actuar; qué acciones emprender para controlar en forma eficaz los sectores de mayor nivel de incumplimiento; cómo disponer en forma óptima los recursos para ejercer los controles; qué acciones emprender para mejorar la capacidad de generación de riesgo; y qué tipos de servicio y atención al contribuyente suministrar.

El segundo nivel asegura que las estrategias sean traducidas en objetivos cuantificables y realizables, y en planes de acción concretos; que estos planes de acción se ejecuten a través de los procesos de gestión; y que los procesos sean controlados y evaluados.

Este nivel enlaza las estrategias y los planes con los programas de auditoría, los procedimientos y técnicas de auditoría y la consecuente selección de contribuyentes. Además se engrana con el proceso administrativo para establecer flujos de trabajo e información que operan en forma horizontal a través de las distintas áreas funcionales y grupos de trabajo, finalizando en las acciones específicas de control hacia contribuyentes individuales.



De esta forma las labores operativas se hallan inmersas como parte del flujo de un proceso y son parte de los planes estratégicos para asegurar su integración y su consistencia con objetivos superiores y estrategias.

En el tercer nivel, la planificación aunque es de tipo operativo, es determinante para el éxito de las acciones de control y conjuga elementos de tipo tributario, financiero, económico y de técnica de investigación y auditoria. Esta planificación que en los casos de cruces de información o verificaciones específicas, es de gran sencillez, adquiere complejidad en auditorias de mayor nivel y alcance.

A este nivel, el esfuerzo de planificación individual de cada caso es el factor crítico para garantizar una ejecución adecuada, y debe ser considerada un instrumento directo de primer orden para la labor de auditoria tributaria.

Actúa como elemento vinculante e integra todos los demás instrumentos que puedan estar a disposición de los auditores, como la información interna y externa, los procedimientos y técnicas de verificación, los sistemas de información, los productos de software para apoyo a la labor de auditoria. También actúa como elemento básico de control, tanto para el propio

funcionario encargado del caso, como para sus superiores y personal encargado de las funciones de supervisión.

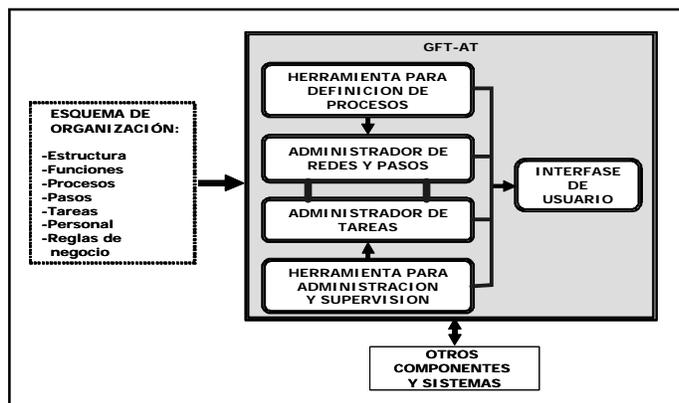
Por otra parte, el proceso administrativo de la función de auditoria determinará las actividades, funciones, y los flujos de trabajo e información necesarios para ejecutar los planes y programas de auditoria. Al mismo tiempo generará nueva información para realimentar el proceso, para el control de la gestión y el adecuado ejercicio del control interno.

Es usual considerar aquí la existencia de procedimientos específicos de supervisión y de verificación posterior y técnicas particulares así como procedimientos de aplicación que permitan reconstruir lo actuado por el fiscalizador.

Finalmente, los esquemas administrativos consideran una amplia participación de los auditores para proponer nuevas técnicas o procedimientos que luego de analizados y acordados se convierten en nuevos estándares. La permanente realimentación permite ajustes en función de la experiencia adquirida, no solo al proceso en sí mismo, sino a los procedimientos y técnicas de auditoria, de tal forma que los procedimientos estándar de verificación surgen de la propia experiencia del cuerpo de auditores.

4.2. Herramientas de gestión tributaria

Gestores de Flujos de Trabajo (GFT):



La tecnología ha permitido el desarrollo de nuevas herramientas que basadas en algunos conceptos convencionales, los mejoran e incrementan sustancialmente su potencial. Presentaremos a continuación dos tipos de sistemas de información de alto impacto para mejorar los procesos de auditoria, como son los gestores de flujos de trabajo y los gestores operativos de auditoria y dos herramientas más tradicionales, como son los catálogos de programas y de técnicas de auditoria.

Los GFT son la alternativa tecnológica para automatizar parcial o totalmente procesos de auditoría tributaria, y dar respuesta a la dinámica propia del control de la evasión. Mediante esta automatización, documentos, información o tareas son trasladados de un participante a otro para realizar otras actividades o tareas de acuerdo a un conjunto de reglas predefinidas.

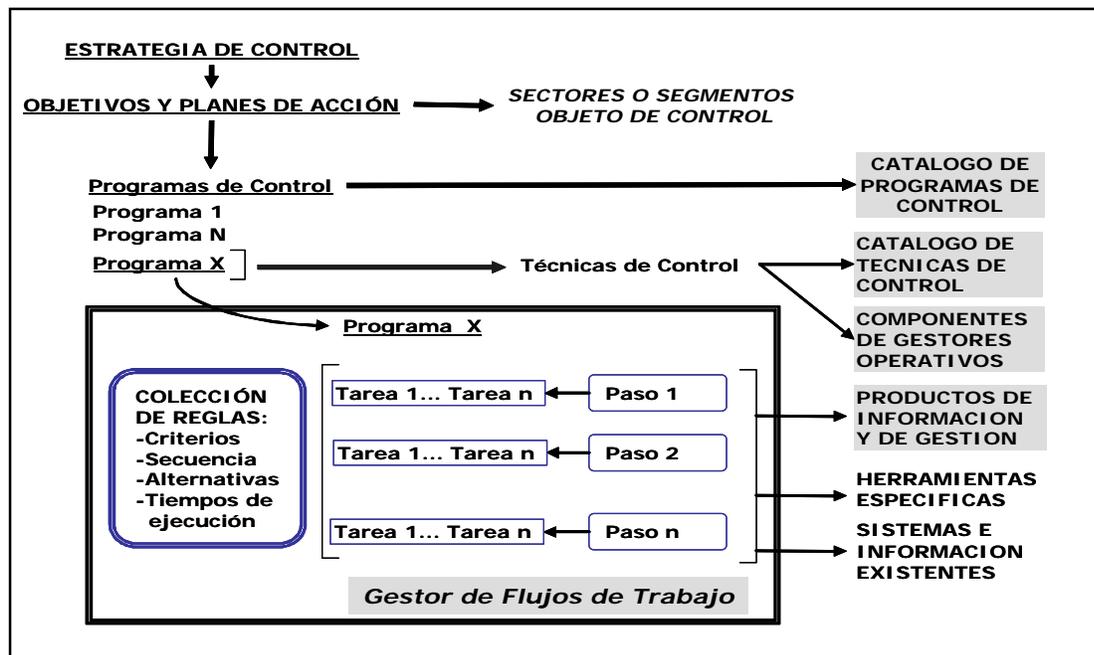
Se caracterizan por su facilidad para ser integrados con otros sistemas de información, sean estas aplicaciones específicas, correo electrónico, administradores de documentos, o cualquier otro sistema de información.

El empleo de los GFT en los procesos de auditoría, conlleva la identificación de los factores clave del proceso a automatizar y la definición de los alcances de la automatización, lo cual implica establecer hasta qué punto la tecnología intervendrá en la realización de labores cotidianas de auditoría.

En la creación de cada proceso, se definen todos los pasos que deben cumplirse hasta su culminación, los cuales son actividades manuales o automatizadas que utilizan y

generan información y que pueden ser realizadas por personas físicas o por computadores. A su vez, en la ejecución de cada actividad pueden utilizarse otros sistemas para consultar información y realizar a través de ellos o en ellos, tareas específicas. Se incorporan formularios para registrar información específica de los casos que son tramitados, entre ellos papeles de trabajo, resúmenes de auditoría, informes especializados. Se incorporan aplicaciones que ayudan a realizar análisis de información como cruces de inventarios, selección de muestras para pruebas de auditoría, análisis de múltiples variables aplicables a casos en particular, análisis de estados financieros. De igual forma se habilitan opciones para importar y analizar información relevada en el domicilio de los contribuyentes auditados, o para exportar datos a ser verificados durante la auditoría.

La secuencia de pasos a realizar y sus alternativas, la forma como se ejecutarán las actividades y tareas relacionadas con las auditorías, las opciones de ejecución, y los tiempos mínimos o máximos para realizar cada tarea, se incluyen en una colección de reglas aplicable a cada proceso.



Los auditores participantes en cada proceso se asignan a la red y se asocian a los pasos y actividades que pueden ejecutar. Ellos tendrán asignaciones específicas de casos, sobre los cuales ejecutarán la parte del proceso que les corresponde. Los GFT controlan que la colección de reglas predefinidas se aplique a cada caso que transita a través del proceso.

Los GFT aprovechan al máximo todos los medios a su disposición. Aspectos como la utilización del correo electrónico para avisar a un participante o su supervisor, del próximo vencimiento de un paso en un caso de importancia. O el uso de listas de correo para avisar a grupos de contribuyentes sobre la iniciación de verificaciones masivas o cruces de información, cuando sus casos lleguen a un paso específico de la red. También se utilizan funciones que en tiempo real permiten solicitar cruces con otros contribuyentes o informantes, o programar visitas de verificación a otros contribuyentes que hayan sido hallados vinculados con el contribuyente auditado.

La tecnología ha permitido el desarrollo de nuevas herramientas que basadas en algunos conceptos convencionales, los mejoran e incrementan sustancialmente su potencial.

Mediante los GFT se pueden realizar actividades preparatorias de información como la realización de peticiones automáticas de imágenes de documentos originales al archivo, a partir de la asignación de nuevos casos a los auditores, y la realización de llamadas telefónicas preprogramadas y su conexión al participante de la red encargado del caso, cuando haya contacto con el contribuyente.

Finalmente, para realizar el control de los resultados de la gestión y determinar el nivel de cumplimiento de los objetivos y estrategias, los GFT permiten obtener datos detallados sobre el funcionamiento de cada actividad de gestión realizada y sus

operaciones; consolidar estos datos a diferentes niveles y en diferentes etapas generando estadísticas que indiquen tendencias y pautas sobre las cuales basar los análisis, la planificación y las decisiones; derivar información relevante para controlar los procesos y sus resultados; y procesar información detallada sobre el contribuyente como individuo a fin de poder aplicarle controles efectivos y personalizados.

Gestores Operativos de Auditoría (GOA):

Son aplicaciones informáticas destinadas a apoyar el trabajo que se realiza durante la ejecución de las auditorías. Un primer componente se ocupa de los análisis fundamentales y de la planeación operativa, orientando al auditor en función de las características del contribuyente seleccionado, del programa que lo seleccionó y de la información propia de la selección. Despliega la información más relevante relacionada con el caso, indica las técnicas de auditoría tributaria más convenientes a utilizar, establece los indicadores mínimos que deben calcularse y sus variables, recomienda factores críticos y posibles áreas de riesgo, y determina la información adicional que debe ser obtenida para proseguir con la auditoría.

Otro componente conduce al auditor en la aplicación de las técnicas de auditoría, lo apoya en la práctica de las distintas pruebas, en la selección de muestras de información, y requiere en forma sistemática y permanente el registro de los resultados del proceso, documentando de forma estándar todas las auditorías y ayudando en la generación de hojas de trabajo automáticas y papeles de trabajo.

Las posibilidades de los GOA son amplias, desde la utilización de versiones de escritorio para operarlos y alimentarlos directamente en las oficinas de auditoría, hasta versiones móviles a emplear en computadores portátiles, que posteriormente se conectan a la red institucional y realimentan a los sistemas corporativos y se realimentan ellas mismas con nueva información, incluyendo las versiones que pueden operar en tiempo real mediante telefonía móvil o redes inalámbricas.

Catálogos de Programas de Auditoría (CPA):

Son colecciones de programas de auditoría empleados para el control de la evasión. Cada uno de estos programas se ocupa de atacar algún segmento de evasión, atiende a la naturaleza de la desviación detectada y determina los mecanismos para su corrección. Por tanto, define las distintas actuaciones que deben realizarse, desde la selección específica de contribuyentes hasta la ejecución de las auditorías.

Los programas de auditoría contienen todas las reglas, políticas, criterios y procedimientos que deben ser aplicados por todos los participantes en todos los casos que sean seleccionados. En tal sentido, presentan información relevante sobre la situación de evasión que buscan controlar, los principales mecanismos utilizados, las formas de identificar la misma, y los elementos para determinar en casos particulares los riesgos de evasión más probables. También indican en orden de prelación las distintas técnicas de auditoría que deben emplearse, las razones para aplicar las mismas y los resultados que se espera encontrar luego de su aplicación.

Los programas de auditoría contenidos en los catálogos contienen toda la información requerida para la parametrización de los procesos que son ejecutados a través de los GFT.

Catálogos de Técnicas de Auditoría (CTA):

Los catálogos de técnicas de auditoría son colecciones de procedimientos específicos para aplicación durante las auditorías, y tienen como fin efectuar análisis tributarios, contables o financieros, realizar comprobaciones, establecer inferencias, o determinar hechos de evasión.

Estos catálogos incluyen técnicas de análisis financiero, análisis y evaluación de riesgo

tributario, selección de factores críticos de evasión, elaboración de mapas de riesgos, y pruebas de auditoría.

Los CTA establecen técnicas marco estándar, que son de carácter general y de amplia cobertura, usualmente aplicables a diversos segmentos de contribuyentes no necesariamente homogéneos. Estas se complementan con técnicas específicas para requerimientos especializados. Es también común en contrar guías de verificación principalmente para procesos masivos de fiscalización.

Las técnicas de auditoría son el arsenal de herramientas operativas con que cuenta el auditor. Cada programa de auditoría empleará una o más y también generará nuevas técnicas que se incorporan al catálogo.

Los Catálogos de Programas de Auditoría contienen las definiciones y parámetros de los distintos procesos de auditoría que se ejecutan a través de los Gestores de Flujos de Trabajo. También están asociados a técnicas de auditoría incluidas en los Catálogos de Técnicas de Auditoría, que se aplican en algunos de los pasos del proceso a través de los Gestores Operativos de Auditoría. La integración de estas herramientas permite una cobertura completa e integral de los procesos de auditoría, desde la selección de los contribuyentes hasta la finalización del caso, orientando y haciendo el seguimiento completo por todos los pasos predefinidos y apoyando de manera especializada en las tareas propias de cada auditoría.



Los GFT son la alternativa tecnológica para automatizar parcial o totalmente procesos de auditoría tributaria, y dar respuesta a la dinámica propia del control de la evasión.

4.3. La base de información de contribuyentes y operaciones económicas

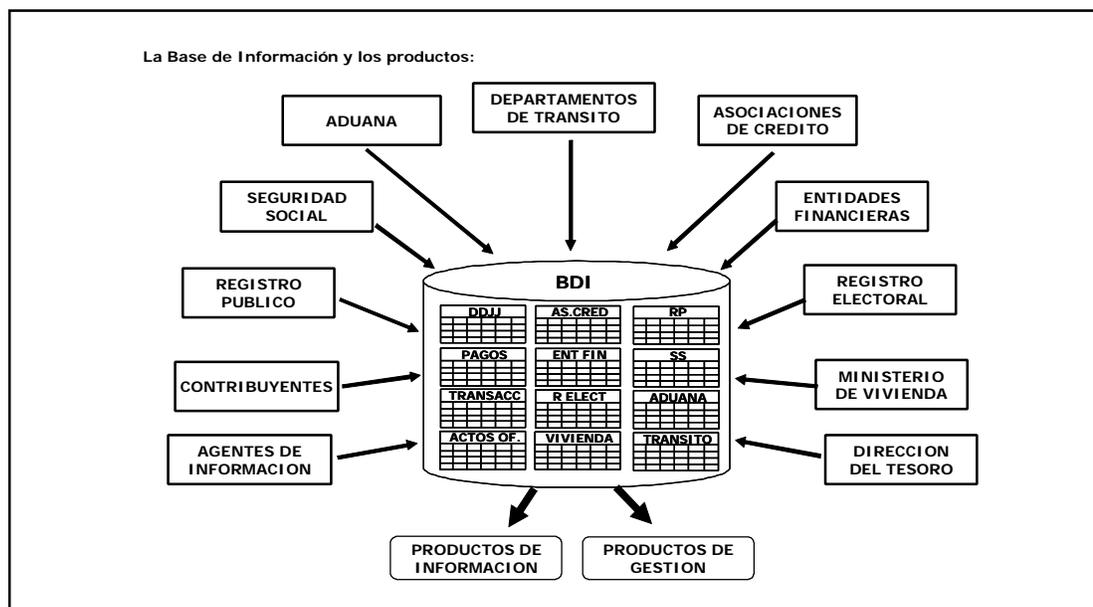
Del grado de conocimiento sobre los contribuyentes, depende la calidad y oportunidad de la información disponible, de la forma en que esta es empleada, y fundamentalmente de cómo se integra al esquema general de control, a sus estrategias y a sus procesos.

Tener inmensos volúmenes de datos no significa tener información, por lo cual debe cuidarse con mucho celo la eficacia de la información, para generar y obtener aquella que realmente sea necesaria, no redundante, y evitar el riesgo de inundar la AT de datos inútiles.

La información debe ajustarse a las necesidades del esquema de control, determinando los aspectos más relevantes de la misma, la oportunidad y frecuencia con que será requerida y su confiabilidad, garantizando la objetividad en su suministro y su precisión y asegurando que podrá ser unificada con otras informaciones manteniendo su significado.

Dentro de este contexto, las bases de datos de las administraciones tributarias están orientadas a disponer de:

- Información proveniente de los contribuyentes como declaraciones juradas, declaraciones detalladas informativas y declaraciones de estados financieros, que es presentada atendiendo los distintos vencimientos que establecen las normas fiscales.
- Información reportada por terceros (agentes externos de información) sobre pagos, compras, ventas, retenciones practicadas, ingresos devengados, cuentas bancarias, activos, inversiones, sociedades y conformación societaria, propiedades de inmuebles, comercio exterior, transacciones sujetas a registro público, entre otras, que es presentada atendiendo principalmente a la periodicidad requerida por las AT para realizar los cruces de datos y las auditorias.
- Información interna generada por la propia institución, ya sea mediante análisis aplicados sobre las declaraciones, cruces de información, prácticas de auditorias o análisis especiales.



Por otra parte, un sistema de información tributaria debe permitir a la administración tributaria⁴:

- identificar a todos sus contribuyentes;
- tener disponible un archivo de contribuyentes permanentemente actualizado;
- tener suficientes procedimientos y medios disponibles para una amplia y efectiva información y asistencia a los contribuyentes;
- garantizar la confiabilidad y calidad de la información tributaria y contable almacenada;
- integrar toda la información tributaria de los contribuyentes para estar precisamente conscientes de todos los datos que afectan su situación tributaria, incluyendo información sobre los impuestos al comercio exterior;
- controlar el cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones tributarias, es decir, estar conscientes de su comportamiento tributario;
- detectar y tomar pronta acción en relación con contribuyentes que no declaran y están morosos;
- realizar una verificación cruzada de los datos declarados por los contribuyentes con otros datos proporcionados por terceras personas, para determinar la confiabilidad de las declaraciones presentadas y realizar tantos cruces de información como sean necesarios para realizar fiscalizaciones profundas o controles masivos, según se requiera;
- detectar y tomar acción contra contribuyentes evasores;
- notificar y citar prontamente a los contribuyentes al detectar diferencias que surjan de su comportamiento tributario;
- garantizar la aplicación del régimen de sanciones estipuladas por la Ley;
- introducir y formalizar procedimientos de cobranza mediante cobranza voluntaria y coactiva;
- dar seguimiento y controlar todas y cada una de las diferentes acciones administrativas;
- garantizar la gestión de control (auditoría interna de las diferentes áreas que comprenden la administración tributaria y brindar información).

4.4. Productos derivados de la información

Muchas informaciones relevantes pueden ser derivadas de la información disponible en las bases de datos de las AT. En el pasado, cuando existían mayores restricciones de información y de procesamiento, se realizaban únicamente cruces y validaciones entre las propias casillas de las declaraciones juradas. Desde algoritmos de validación aritmética, hasta comparaciones de ingresos y costos entre declaraciones de renta anuales frente a acumulados, también anuales, de declaraciones del IVA, por ejemplo.

Hoy día es posible explotar en mejor forma la información disponible. La clave del asunto es que se haga de forma estructurada generando “productos” estándar derivados de la información,

que permitan obtener análisis de similar interpretación y aplicación constante y sistemática. Distinguimos, solamente para efectos ilustrativos, dos tipos de productos.

Los individuales por contribuyente o agrupaciones de contribuyentes, entre los cuales encontramos:

- Los Perfiles tributarios y económicos del contribuyente individualmente considerado.
- Los Perfiles tributarios y económicos de grupos de contribuyentes vinculados económicamente.
- El mapa de relaciones profesionales que vincula al contribuyente con contadores, representantes, abogados, socios, accionistas.

⁴ Manual de Administración Tributaria del CIAT - Julio 2000, numeral 5.4.2. “Consecuencias de la base de datos para la organización”. El subrayado es nuestro.

- El mapa de relaciones comerciales que vincula al contribuyente con otros agentes económicos, del sector productivo, comercial, o financiero, aunque no tengan vinculación económica entre ellos.
- Los indicadores relativos de comportamiento y posicionamiento del contribuyente con respecto a promedios comparables por actividad económica, por región, provincia, ciudad, que incluyen índices de alejamiento con respecto a sus pares en diferentes categorías.
- Los indicadores objetivos de cumplimiento basados en el complotamiento con respecto a sus obligaciones fiscales.
- El perfil individual de riesgo, que mide la probabilidad actual o futura de incumplimiento en una o más obligaciones tributarias.
- Los resultados y diferencias que presenta el contribuyente con respecto a los cruces de múltiples variables de información propia y de terceros, que usualmente dan lugar a acciones individuales de control de gran efectividad.

Los colectivos o de agregación analítica, entre los cuales encontramos:

- Los análisis económicos, financieros, tributarios, por sectores y actividades económicas, que muestran comportamientos, características, tendencias, volúmenes de negocios.
- Los indicadores económicos y tributarios por sectores y actividades económicas.
- Los análisis descriptivos y de caracterización de negocios especiales o sectores especiales de la economía.
- Los análisis especializados sobre funcionamiento de tipos de empresas significativas en la economía.
- Los análisis de riesgos potenciales de evasión.
- Las mediciones de evasión.

4.5. Productos derivados de la gestión

Al tiempo que se lleva a cabo la gestión de auditoria, se obtienen importantes informaciones que permiten realimentar los procesos, la toma de decisiones y la estrategia de control. Al igual que los productos derivados de la información, pueden obtenerse diversos productos como valor agregado de la ejecución de las labores propias de auditoria, entre los cuales podemos destacar:

- Resultados promedio de auditorias por tipo de contribuyente, actividad económica y tipo de negocio, que permiten inferir niveles de evasión, dificultades operativas en el trabajo de campo, y estimar posibles metas recaudatorias futuras.
- Tendencia histórica de evasión por sectores y tipos de negocio.
- Compendio analítico de casos fiscalizados por sector y tipo de negocio.
- Aplicación de nuevas técnicas de medición de resultados o ajuste de las existentes.
- Estadísticas de resultados por programa, sector y actividad económica, que involucran todo el proceso, desde la selección de casos hasta los resultados finales.
- Compendio histórico de casos auditados de similares características.
- Documentación sobre los casos más típicos, incluyendo descripciones y explicaciones detalladas con datos estructurados que permitan posteriores consultas para casos similares.
- Análisis de tendencias en casos auditados y resueltos.

4.6. Otras herramientas

Complementando las herramientas anteriores, las administraciones tributarias cuentan con bases de datos legales que además de la legislación presentan los resultados de consultas tributarias y pautas de interpretación o interpretaciones oficiales sobre aplicación de las normas tributarias.

5. CONCLUSIONES

Para mejorar el cumplimiento de las obligaciones, las AT implementan variadas estrategias de control y simultáneamente preparan y ejecutan planes que les permitan desarrollar su capacidad interna e incrementar los niveles de riesgo fiscal.

Las nuevas tecnologías brindan nuevas oportunidades, desde la ampliación de los medios para recibir informaciones tanto de contribuyentes como de terceros informantes, hasta la realización de análisis a distintos niveles para determinar comportamientos de los contribuyentes y oponer medidas de control ajustadas a los perfiles individuales de riesgo.

El trabajo de los auditores cambia sustancialmente. Muchas labores detalladas que eran realizadas para efectuar análisis individuales o colectivos pueden ser realizadas ahora por los sistemas de información. De igual forma, variados aspectos de procedimiento que debían ser ejecutados en forma manual, se realizan ahora a través de flujos de trabajo estandarizados. Adicionalmente existen nuevas herramientas que apoyan el trabajo tanto de escritorio como de campo de las auditorías individuales.

Sin embargo, ninguna tecnología puede sustituir un esquema ordenado de trabajo de auditoría. Ninguna tecnología puede implementar instrumentos o herramientas de apoyo para la auditoría que sean útiles, si no existen esquemas de control, definición de estrategias, planeación de las actividades, técnicas de investigación y capacidad del recurso humano.

Lo que ocurre ahora, es que la tecnología pone a disposición de las AT sistemas de información que agilizan y optimizan las labores técnicas, y brinda nuevas herramientas que correctamente utilizadas y enmarcadas en el contexto de los esquemas de control institucionales, permiten incrementar la eficiencia operativa y la eficacia para la obtención de los resultados.

En este sentido los flujos de trabajo automatizados, liberan una carga operativa inmensa a los niveles de supervisión y dirección, pudiendo dedicar más tiempo a las labores analíticas y de conducción de la función de auditoría. El procesamiento automático de grandes volúmenes de información, permite que muchos procesos analíticos sean realizados muy rápidamente, acelerando la toma de decisiones sobre estrategia y medidas de control. La utilización de herramientas para la gestión operativa de las auditorías, alivia la carga de la realización de múltiples tareas dispendiosas, generando a su vez mayor capacidad para analizar e interpretar los resultados obtenidos.





Funcionarios de las Administraciones Tributarias, [entérense de los beneficios de inscribirse en Mi CIAT](#)

Aproveche las **ventajas de registrarse en Mi CIAT** como funcionario de una administración tributaria miembro del CIAT. [Para ello, regístrese con su dirección institucional de correo electrónico.](#)

¿A qué tiene derecho?

Como funcionario(a) de una Administración Tributaria de un país miembro del CIAT, al inscribirse en Mi CIAT, [con su dirección institucional de correo electrónico](#), usted:

- 1- recibirá mensualmente el Informativo e-CIAT;
- 2- recibirá anuncios de las novedades publicadas en nuestro Portal;
- 3- tendrá acceso a **TODA** la información y/o documentos disponibles en el Portal del CIAT.

Si usted no se registra con su [dirección institucional de correo electrónico](#), **NO tendrá acceso** a las áreas restringidas del Portal del CIAT.

Regístrese: <http://www.ciat.org/miciat/miciat.asp>



XVII Concurso
de Monografías
© Essay Contest
CIAT/AEAT/IEF

Impuesto Personal a la Renta Comparado. Situación Actual y Perspectivas Futuras

Primer Premio XVII Concurso de Monografías CIAT/AEAT/IEF

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. Análisis de Modelos Teóricos.- 2.1. Base tributaria.- 2.2. Unidad de tributación.- 2.3. Estructura de tasas impositivas.- 2.4. Otros elementos.- 3. Análisis de Modelos Reales de IRPF. Comparación Internacional.- 3.1. Aporte recaudatorio.- 3.2. Bases impositivas y exenciones comparadas.- 3.3. Unidad de tributación comparada.- 3.4. Estructura de tasas comparada.- 3.5. Otros elementos comparativos.- 4. Pasado, Presente y Futuro del IRPF.- 4.1. Rol recaudatorio del IRPF. ¿Será posible romper la "maldición latinoamericana"?.- 4.2. Se consolida la ampliación de las bases y la reducción de tasas y tramos.- 4.3. Más pragmatismo en la búsqueda de equidad y redistribución del ingreso.- 4.4. La unidad de tributación del IRPF frente a nuevos conceptos de familia.- 4.5. Emergencia del empleo como variable de diseño en el IRPF.- 4.6. Emergencia del empleo como variable de diseño en el IRPF.- 4.7. ¿Tendrán acogida los nuevos diseños en la imposición personal?.- 4.8. La siempre anhelada simplificación del impuesto personal.- 5. Conclusiones y Recomendaciones.

Por: Patricio Barra Aeloiza (Director)
Ingeniero Asesor -
Depto. de Estudios
Económicos y
Tributarios

Danae Scarlet Chandia Orrego
Ingeniero Asesor -
Depto. de Estudios
Económicos y
Tributarios

SII - Chile

La presente monografía tiene por objetivo analizar los principales aspectos involucrados en la imposición a la renta de las personas, examinando su evolución tanto en aspectos teóricos como en sus modalidades reales de aplicación. Se ofrece además un planteamiento respecto de la panorámica que, a la luz del análisis, parece ser más dable de esperar en el futuro para este gravamen.

buscando plasmar los diversos diseños y, a su vez, revisando continuamente el derecho que sostiene la imposición personal. No obstante, los esquemas económicamente más eficientes o de mayor precisión jurídica han debido ir conciliándose, y muchas veces cediendo, ante aquellas modalidades que ofrecen más viabilidad práctica ante objetivos concretos perseguidos por las autoridades fiscales. El debate del IRPF tampoco está limitado sólo al mundo de los especialistas. Los contribuyentes tienen opinión formada respecto a este gravamen y a su rol en las finanzas del Estado, quizá más que frente a ningún otro.

La evolución en el diseño del IRPF abarca una serie de aspectos de enorme relevancia. En cuanto a recaudación, en los países industrializados se ha consolidado como importante fuente de recursos. En los países en desarrollo, si bien el IRPF no ha cobrado ese peso recaudatorio, su protagonismo no ha sido menor ya que durante mucho tiempo se cifraron en él grandes esperanzas para lograr mayor justicia social y desarrollo económico. Frente a desafíos

1. INTRODUCCIÓN

Desde sus primeras aplicaciones en el Estado moderno y hasta nuestros días, el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF, en adelante) ha sido materia de intensa y continua discusión. Para los economistas, las cuestiones más debatidas se refieren a qué base debe gravar el impuesto y qué tasas impositivas son más adecuadas para alcanzar eficiencia en coordinación con otros objetivos como la redistribución del ingreso. En el campo jurídico, los expertos han ido avanzando en distintos modelos de códigos y reglamentos,

más o menos incumplidos en el ámbito anterior para América Latina, la imposición personal también se ha visto fuertemente influenciada por la irrupción de la globalización económica en el campo fiscal. Nuevos retos y problemas han emergido para los diseñadores de política tributaria, varios de ellos comunes tanto a países desarrollados como a países en vías de desarrollo. Entre los aspectos más recientemente puestos en el tapete están los que dicen relación con las decisiones individuales: ahorrar, invertir, en qué instrumentos y donde hacerlo, casarse y conformar familias, educarse, cuánto trabajar y en qué hacerlo, en qué país fijar

residencia, etc. El IRPF pareciera revelar un rol cada vez más importante en esos aspectos. Estas cuestiones también acarrear consecuencias para la administración tributaria.

El debate del IRPF no está limitado sólo al mundo de los especialistas. Los contribuyentes tienen opinión formada respecto a este gravamen y a su rol en las finanzas del Estado, quizá más que frente a ningún otro.

2. ANÁLISIS DE MODELOS TEÓRICOS

2.1 Base tributaria

Definiendo "ingreso"¹

Uno de los aspectos centrales en el campo teórico del impuesto personal a la renta ha sido, y lo seguirá siendo, la definición de su base imponible. Más precisamente la raíz del problema radica en la definición del concepto de "ingreso". El modelo que ha dominado con mayor fuerza el análisis del IRPF es la así denominada definición de Shanz-Haig-Simons. En su versión más conocida, Henry Simons en el año 1938 propuso que el ingreso debía ser entendido como *"la suma algebraica de:*

- (i) *el valor de mercado de los derechos ejercidos en consumo, y*
- (ii) *el cambio en el valor acumulado de los derechos de propiedad entre el inicio y el fin del período en cuestión".*

Esta definición ha generado implicaciones en varios sentidos, pero la más importante es la clara contravención respecto de la mayoría de los sistemas fiscales vigentes

en la época. Aquellos respondían más bien a modelos donde se grava el producto o rendimiento observable de fuentes específicas y separadas entre sí². El hecho de que la nueva definición agregara todas las formas de consumo y todos los cambios en la riqueza sin importar las fuentes generadoras ha llevado a que se hable de ella como la definición del "ingreso comprehensivo" o "ingreso económico".

Base ingreso versus base gasto

En el debate de la base tributaria del IRPF, hoy también ha cobrado un rol muy activo el modelo del impuesto al consumo o impuesto al gasto de las personas físicas. Este enfoque está en franca contradicción con el modelo comprehensivo ya que establece que aquellos montos que se destinan al ahorro no han de formar parte de la base personal gravable. En lo que da nombre a este modelo, la base imponible de una

¹ El concepto "ingreso" suele asociarse con la forma más general de esta variable y aquélla que constituye el centro de la discusión en el campo de la teoría económica. Por "renta" se comprende un concepto más preciso y delimitado: el concepto explícitamente convenido en las leyes impositivas del IRPF.

² Denominados modelos de imposición sobre bases "cedulares".

persona queda definida únicamente por el gasto que ésta realiza. Trabajos realizados en la primera mitad de los años 70 contribuyeron a poner de nuevo en la discusión tributaria los esquemas de imposición al gasto que décadas atrás economistas como Irving Fisher y Nicholas Kaldor ya habían planteado. El modelo teórico atribuye al gasto ser una medida ideal para la imposición personal bajo la convicción de que la carga impositiva debe distribuirse según el uso efectivo que las personas hacen de los bienes producidos en la sociedad. Cuando una persona gasta, reduce la disponibilidad de bienes y servicios de la sociedad y el impuesto lo que hace es gravar esa reducción. Atendiendo a los argumentos a favor de una base ingreso o de una base gasto, la nutrida discusión teórica hasta hoy no parece completamente zanjada [Véase Escolano (1995)].

Base imponible, eficiencia y equidad

En paralelo a la búsqueda de definiciones ideales, también los análisis han avanzado en los efectos que produce la base imponible elegida. Dentro de esos efectos, los que más profusamente se han abordado son los de equidad y de eficiencia económica. En los aspectos de equidad, la discusión ha heredado de todos modos la controversia ingreso versus gasto. El modelo ingreso se halla estrechamente vinculado con la regla de la capacidad de pago. Si se considera que el modo más equitativo de aplicar el IRPF es como función de la capacidad de pago de las personas y ésta se mide por una base comprensiva, entonces, el impuesto al ingreso será el más equitativo horizontal y verticalmente³. Si la medida de justicia se basa en el principio de la utilización de bienes y servicios producidos por la sociedad, entonces el gravamen al gasto será el más equitativo. En los aspectos de eficiencia, existe cierta tendencia a admitir la superioridad de los impuestos al

gasto. La superioridad se manifiesta específicamente en la distorsión económica que se reconoce ejercen los impuestos al ingreso sobre las decisiones de ahorro-consumo.

2.2 Unidad de tributación

En los trabajos teóricos se pueden distinguir a lo menos tres maneras de concebir la unidad de tributación en el IRPF. La unidad de tributación puede ser el individuo, el matrimonio, o el grupo familiar. A su vez, el diseño puede contemplar la posibilidad de que los contribuyentes opten por una u otra modalidad de declaración. Desde el punto de vista de la equidad, Simons en su formulación del ingreso aparentemente alineaba con la lógica de medir la capacidad contributiva a nivel individual, esto es, bajo el canon de que individuos con iguales ingresos soportaran iguales impuestos. Pero también, las visiones más modernas han tendido a concebir a la familia como unidad generadora del ingreso, por lo que la capacidad contributiva se debería asociar con aquella.

En el problema de la unidad de tributación, la teoría económica no entrega un análisis normativo demasiado contundente. En la revisión de los trabajos teóricos, se infiere con claridad que el debate acerca de la unidad de tributación más equitativa se ha dado principalmente en el ámbito jurídico y sociológico. En los años 60, los enfoques jurídicos alineaban con una unidad matrimonial y con una unidad de tributación familiar. La crítica a esos enfoques era la suerte de penalización tributaria inducida contra el matrimonio y el sesgo hacia el cónyuge receptor secundario de bajos ingresos que debe hacerse cargo de la progresividad de la renta conjunta de la familia o de la pareja. Como en la realidad de muchos países el receptor secundario

³ Desde el punto de vista de equidad horizontal, individuos con igual ingreso pero de distintas fuentes llevarán al IRPF base ingreso, la misma base imponible. Desde el punto de vista de equidad vertical, es un hecho que los individuos de más alta renta exhiben mayores niveles de ahorro luego, si opera un IRPF base consumo, los individuos de más alta renta aminorarán su carga relativa respecto a los de menor renta.

mayoritariamente es la mujer, se tiende a señalar a veces que los esquemas conjuntos implican una discriminación de género. Algunos han propuesto como solución el permitir legalmente el fraccionamiento matrimonial de la renta [McIntyre (1996)] y la posibilidad de transferir el derecho a un crédito por parte del perceptor principal al perceptor secundario del matrimonio. Yendo más lejos en la línea de corregir la discriminación fiscal contra las mujeres, se ha llegado incluso a proponer la aplicación de impuestos negativos sobre los perceptores secundarios, financiados con mayores cargas fiscales sobre los perceptores principales [McCaffery (1997)⁴]. Tales situaciones ponen de manifiesto que la discusión del IRPF en muchas ocasiones abre más frentes de debate que los estrictamente tributarios.

2.3 Estructura de tasas impositivas

En el diseño de una estructura de tasas impositivas, el análisis del IRPF ha confrontado dos vertientes teóricas a lo largo del tiempo. La vertiente clásica pone el acento en los objetivos de cobro justo y de redistribución del ingreso. Para promover dichos objetivos resultaría esencial el uso de una estructura tributaria progresiva, es decir, que aplicara tasas marginales crecientes con el nivel del ingreso. En la otra vertiente, se privilegian los principios de eficiencia económica y simplicidad de la tributación a través de una tasa proporcional. Se argumenta que un gravamen proporcional podría generar la misma recaudación que un gravamen progresivo, pero induciendo menos distorsiones en las decisiones de los agentes económicos y haciendo más simple la administración del sistema.

Tasas progresivas

Los esquemas de tasas progresivas han descansado básicamente en la regla de la capacidad de pago. La capacidad de pago sería proporcionalmente mayor a medida que se eleva el ingreso de un individuo, por ende, la estructura de cobro más justa sería aquella que generara una carga impositiva porcentual en ascenso. En términos matemáticos, esta definición puede asociarse con el hecho de que la tasa media sea una función creciente en el nivel de ingreso. Como se verá más adelante, casi todos los sistemas reales de IRPF, aunque no todos, han puesto en práctica el concepto de progresividad con un esquema de tramos de ingreso y tasas marginales en cada uno de ellos.

Tasa proporcional o Flat Tax

Un aspecto controversial en décadas pasadas fue en qué medida una carga impositiva elevada inducida por una fuerte progresividad podía afectar el nivel general de recaudación, bien por frenar la generación de mayor riqueza, o bien, por hacer más rentable la búsqueda de figuras de fraude fiscal. Los argumentos más recientes para promover un esquema de



La estructura de tasas del IRPF es el aspecto que con mayor frecuencia se somete a modificación, recibiendo además tales cambios una fuerte sonoridad pública.



⁴ En el artículo "Taxing Women", McCaffery (1997) sostiene que los sistemas de declaración matrimonial conducen a un exceso de participación laboral masculina, respecto de un escenario eficiente sin tributación. El autor propone un esquema en el que grava más a los hombres y aplica un tramo de exención para las mujeres en sus cotizaciones a la seguridad social. Con ese esquema "se induciría una disminución de la participación masculina en el mercado laboral y generaría un incentivo para que las familias y las empresas pensarán en mecanismos más creativos de jornada parcial o flexibilidad laboral".

imposición proporcional van por el lado de la eficiencia y la simplicidad. Las tasas progresivas afectarían de un modo más significativo la eficiencia laboral y la eficiencia de las decisiones de ahorro e inversión. Una expresión concreta de esta línea argumental es la propuesta de un “Flat Tax” o impuesto de tasa plana. La idea de reformar el IRPF en un gravamen proporcional comenzó a tomar fuerza a mediados de los años 80. El trabajo académico que parece haber concentrado mayoritariamente la atención es el impuesto al flujo de caja propuesto por Robert Hall y Alvin Rabushka. Este modelo de tasa plana está diseñado para reemplazar tanto el impuesto a las personas como el impuesto a las empresas.

2.4 Otros elementos

Además de los elementos ya analizados, el debate teórico del IRPF ha abordado varios otros aspectos. Algunos de los más recurrentes se refieren al rol que deberá jugar el IRPF en el contexto de la tributación internacional y los procesos de integración económica; el incentivo de la inversión en capital humano y la protección familiar; las nuevas áreas vulnerables a la evasión y elusión fiscal; la integración empresas-personas en la tributación; la seguridad social y su (des)vinculación con el IRPF; la tributación personal a nivel subnacional; la complejidad, costos de cumplimiento y costos de administración del IRPF; entre otros.

3. ANÁLISIS DE MODELOS REALES DE IRPF. COMPARACIÓN INTERNACIONAL

Ciertamente, la evolución de los modelos reales de IRPF aplicados por los países no ha estado desligada de la evolución en las teorías económicas y jurídicas de la imposición. Pero no es menos cierto que, además de la guía teórica, los diseños han debido someterse a criterios de viabilidad práctica. Asimismo, los sistemas fiscales efectivos también están influenciados, para bien o para mal, por las propias realidades gubernamentales de los países y por sus entornos socioeconómicos. A continuación se analizan estos elementos para una muestra de países. Cuando la disponibilidad de datos así lo permite, en la muestra se incluye a países latinoamericanos, países del G-7, otras economías seleccionadas de la OCDE, y países del Asia-Pacífico⁵.



⁵ Para facilitar el análisis se ha convenido incorporar a México y a Corea en dos submuestras. México en Latinoamérica y OCDE. Corea en Asia-Pacífico y OCDE.

3.1 Aporte recaudatorio

Carga tributaria del IRPF comparada. Año 2000

Un principio básico que debe satisfacer el sistema tributario es el de la suficiencia, es decir, aportar con un volumen adecuado de recursos a la financiación del Estado. Un índice que permite ilustrar comparativamente esta realidad es el de la presión o carga tributaria, es decir, el monto que representa la recaudación como fracción del PIB⁶.

En la **tabla 1** se muestra la carga tributaria total para distintos países en un corte al año 2000⁷. De la tabla resalta un hecho elocuente: los países de mayor desarrollo exhiben, en general, niveles más elevados de carga tributaria total que los países en vías de desarrollo. En efecto, el segmento de países del G-7 muestra una carga tributaria bruta para el gobierno central que en promedio llega a un 28,7% del PIB. En el segmento de otros países de la OCDE, el mismo indicador se eleva aún más, llegando a un 33,1% del PIB. Mientras tanto, en el grupo de países de América Latina el porcentaje se reduce a casi la mitad, pues la recaudación sólo llega a un 15,8% del PIB. En el segmento de países del Asia-Pacífico, los impuestos representan en promedio un 19,3% del PIB.

Si se desglosa en los principales componentes fiscales, se podrá notar que la “brecha recaudatoria” entre países desarrollados y latinoamericanos es especialmente elocuente en el caso de la tributación personal. En los países del G-7 y otros de la OCDE, el IRPF aporta un promedio

coincidente de 8% del PIB. En América Latina, en tanto, la recaudación del impuesto personal alcanza apenas el 0,8% del PIB. El promedio Asia-Pacífico también exhibe un porcentaje más elevado en IRPF que el subcontinente americano, llegando al 2,6% del PIB.

Al observar más en detalle la situación de los países desarrollados, se aprecia que el aporte recaudatorio más alto del IRPF del gobierno central está en Nueva Zelanda y Bélgica, donde la recaudación del gravamen llega a un 17,1% y 13,1% del PIB, respectivamente. En el caso de los países de América Latina, los que exhiben una mayor contribución recaudatoria vía IRPF son Chile, México y Perú con aportaciones de 1,8%; 1,8%; y 1,7% del PIB, respectivamente. Lo que resulta también altamente destacado a nivel mundial es que en América Latina existen dos países, Uruguay y Paraguay, que no apliquen imposición a las personas físicas, lo que se ve reflejado en cargas impositivas iguales a cero.

La “brecha recaudatoria” entre países desarrollados y latinoamericanos es especialmente elocuente en el caso de la tributación personal.

⁶ Desde luego, se trata de un índice parcial ya que la suficiencia depende también del volumen de gasto público que pretende ser financiado con los recursos generados por el sistema impositivo. En algunos países, una presión fiscal relativa más baja puede ser apta desde el punto de vista de suficiencia, si el gasto público relativo también es reducido.

⁷ A pesar de disponerse de información más actualizada para algunos países, se ha optado por recopilar información del año 2000, unificando el corte muestral de datos. De todos modos, se debe tener presente que al tratarse de datos de un único año, éste puede no reflejar los valores de tendencia en algunos casos puntuales. Más adelante, se incluye una sección con información plurianual.

Tabla 1: Carga Tributaria (%) – Año 2000

País	IRPF	Imp. Gob. Central*	Imp. Gob. General*
	PIB	PIB	PIB
G-7			
Alemania	4,2	26,9	37,9
Canadá	8,6	19,9	35,8
EE.UU.	10,8	21,2	29,6
Francia	6,5	40,6	45,3
Italia	11,2	37,0	42,0
Japón	3,6	19,3	27,1
Reino Unido	11,4	36,0	37,4
Promedio	8,0	28,7	36,4
Otros OECD			
Australia	11,6	24,9	31,5
Austria	8,8	35,8	43,7
Bélgica	13,1	43,4	45,6
Corea	3,8	26,1	26,1
Dinamarca	11,4	31,9	48,8
España	6,4	29,4	35,2
Finlandia	6,9	36,7	46,9
Grecia	5,4	37,8	37,8
Irlanda	9,6	30,9	31,1
Luxemburgo	7,0	39,2	41,7
México	1,8	15,0	18,5
Nueva Zelanda	17,1	32,9	35,1
Países Bajos	6,7	39,6	41,4
Portugal	5,9	33,1	34,5
Suecia	4,9	39,0	54,2
Promedio	8,0	33,1	38,1
Latinoamérica			
Argentina	0,9	12,9	21,2
Bolivia	0,3	14,1	17,9
Brasil	0,3	23,0	33,2
Chile	1,8	17,8	19,3
Colombia	0,2	15,8	15,8
Ecuador	1,8 (IRPF+IRPJ)	11,6	11,6
México	1,8	15,0	18,5
Paraguay	0,0	11,1	11,3
Perú	1,7	14,9	15,2
Uruguay	0,0	24,9	24,9
Venezuela	5,5 (IRPF+IRPJ)	12,8	12,8
Promedio	0,8	15,8	18,3
Asia-Pacífico			
Corea	3,8	26,1	26,1
Indonesia	1,9	16,7	17,1
Malasia	2,2	18,9	19,4
Singapur	7,8 (IRPF+IRPJ)	15,6	15,6
Promedio	2,6	19,3	19,5

Fuentes: Recopilación propia en base a "Revenues of OECD member countries", OECD 2002, "Government Finance Statistics", FMI Septiembre 2002; CEPAL, información publicada en www.cepal.org; ILPES, información publicada en www.ilpes.org, y sitios web de Ministerios de Hacienda y/o Finanzas, Bancos Centrales, y Administraciones Tributarias respectivas.

Nota: * Incluye contribuciones a la seguridad social.

Carga Tributaria del IRPF. Evolución comparada 1975-2000

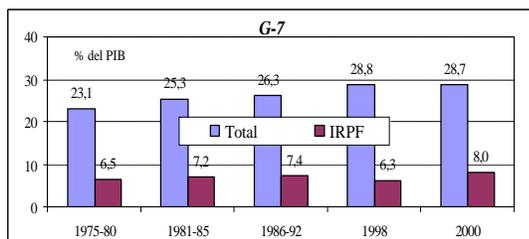
El escenario recién descrito para el año 2000 respecto a la gran "brecha recaudatoria del desarrollo" no es nuevo. Sin embargo, la evidencia disponible indica que hace 25 años esta brecha si bien existía era menos acentuada que la que se observa en la actualidad. Los países desarrollados, del

G-7 y otros de la OCDE, en la década de los 70 mostraban igual que hoy, presiones fiscales por encima de las que exhiben los países de América Latina. Sin embargo, lo que acentuó la brecha aludida es que mientras en esos países la presión fiscal promedio vino en ascenso a lo largo del

tiempo⁸, en el caso de los países latinoamericanos, ésta se mantuvo relativamente constante. También es importante considerar el rol que le cupo al IRPF en esa desfavorable evolución de la presión fiscal latinoamericana, a la luz de los datos que se muestran a continuación en los gráficos 1a-d.

**Carga Tributaria Total y del IRPF*
- Gobierno Central: 1975-2000**

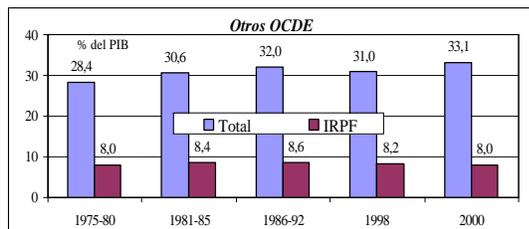
Gráfico 1a:



Tal como se aprecia en los gráficos siguientes, la presión fiscal total se elevó significativamente en todas las submuestras consideradas, con excepción de América Latina. En el G-7 pasó de un promedio para 1975-80 de 23,1% hasta un nivel de 28,7% del PIB, en 2000. En los otros países de la OCDE, la presión fiscal se elevó igualmente 5 puntos, pasando de un 28,4% a un 33,1% del PIB, entre ambos años.

**Carga Tributaria Total y del IRPF*
Gobierno Central: 1975-2000**

Gráfico 1b:

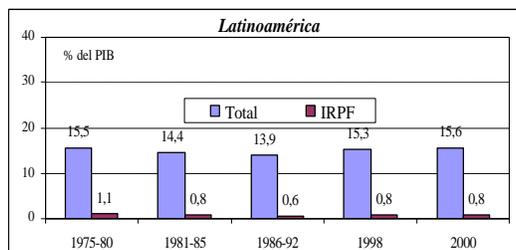


En el Asia-Pacífico, la presión fiscal pasó de 17,9% a 19,3%. En contraposición, en el subcontinente americano la presión fiscal promedio para 1975-80 de un 15,5% del PIB resulta ser prácticamente la misma que en

el año 2000, cuando anota un 15,6% del PIB. En el caso de la presión fiscal del IRPF, la evidencia indica un panorama similar que deja como excepción a América Latina en su evolución 1975-2000.

**Carga Tributaria Total y del IRPF*
Gobierno Central: 1975-2000**

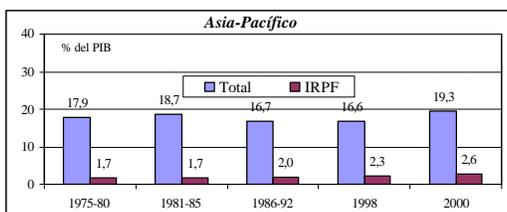
Gráfico 1c:



Mientras en el subcontinente la presión fiscal del IRPF se redujo de 1,1% a 0,8% del PIB, en el resto de las submuestras consideradas la presión fiscal se mantuvo o aumentó. En el G-7, pasó de 6,5% a 8% del PIB, en los otros de la OCDE se mantuvo en torno a 8% del PIB, y en el Asia-Pacífico se elevó de 1,7% a 2,6% del PIB. Por esta razón, se puede afirmar que la “brecha recaudatoria” a que hacíamos mención antes, se ha agudizado aún más en el caso del IRPF.

**Carga Tributaria Total y del IRPF*
Gobierno Central: 1975-2000**

Gráfico 1d:



* **Fuentes:** Años 1975 a 1992: Extraído directamente de “Summary Tax Structure Tables, 1975-1992”, apéndice de “Tax Policy Handbook” FMI (1995). Años 1998 y 2000: Recopilación propia en base a “Revenue of OECD member countries”, OECD 2002; “Government Finance Statistics”, FMI Septiembre 2002; CEPAL, información publicada en www.cepal.org; ILPES, información publicada en www.ilpes.org; y sitios web de Ministerios de Hacienda y/o Finanzas, Bancos Centrales, y Administraciones Tributarias respectivas.

⁸ Esta tendencia se ha visto levemente atenuada en 2001 y 2002, de acuerdo con información de la OCDE, que indica unas leves reducciones de la presión fiscal promedio de esos países, conducida principalmente por una desaceleración de la economía y por una “oleada” de recortes en las tasas impositivas. En la Unión Europea, la carga fiscal 2002 bajó apenas medio punto porcentual respecto a 2001 (Centre for Tax Policy and Administration, OCDE(2004)).

Posibles factores explicativos del caso latinoamericano

El debilitado aporte recaudatorio del IRPF latinoamericano evidenciado por las cifras tiene varias explicaciones. Por un lado, está la evolución de su economía, débil o inestable en varios de los casos, lo que ha repercutido sobre los ingresos personales, especialmente sobre los salarios, que constituyen un pilar muy importante del gravamen⁹. Aunque no puede ésta ser la única razón¹⁰. El factor evasión fiscal e informalidad debe ser también tenido en cuenta en esta explicación. Por otra parte están las reformas del IRPF emprendidas en las últimas décadas y sus logros relativamente modestos en materia de recaudación. Aquellas que apuntaron a una reducción de las tasas marginales máximas (especialmente influenciadas por reformas anglo-norteamericanas) no tuvieron los efectos esperados de mayor cumplimiento y por ende, de mayor recaudación.

3.2 Bases impositivas y exenciones comparadas

Esquemas cedulares versus esquemas comprensivos

En la mayoría de países del G-7, los esquemas cedulares de imposición a la renta de comienzos del siglo veinte, dieron paso tempranamente a esquemas más alineados con la definición de ingreso comprensivo.

Uno de los paradigmas que respaldó esa concepción fue el de la teoría del Estado de Bienestar, entendido como un sistema fiscal cuyo eje central de recaudación era la

imposición personal y progresiva. En América Latina y en los países en vías de desarrollo, algunos resabios cedulares persistieron mucho más tiempo que en los países desarrollados, debido principalmente a las facilidades que este tipo de esquema brindaba a sus administraciones tributarias más febles. De un modo tardío, y sólo después de la influencia de trabajos como el Informe Carter, los países del subcontinente tendieron generalizadamente hacia modalidades más comprensivas en sus diseños [ver Pita (1995)].

Sin embargo, a mediados de la década de los 80 los países desarrollados tradicionales vivieron una suerte de reedición de esquemas cedulares. En cierta forma se avanzó en el concepto globalizador al eliminar varios gastos fiscales del IRPF¹¹, pero al mismo tiempo se consolidó lo que Arévalo y Cordón (2000) señalan como una *“ruptura del carácter sintético del IRPF, tendiendo a independizarse de la tarifa general los rendimientos y ganancias de capital, que pasaron a tributar en régimen de tarifa única...”*. Ese nuevo paradigma desvinculante para los rendimientos y ganancias de capital, también pasó a ser adoptado con varios años de rezago por algunos países latinoamericanos. Un caso especial que está cobrando mucha relevancia en el actual debate sobre el futuro del IRPF, es el denominado esquema dual. Este esquema adoptado por los países escandinavos hacia comienzos de los años 90 supone tratar separadamente las rentas del capital de las rentas del trabajo, reemplazando así los esquemas comprensivos. Con más o menos implicaciones sobre la equidad y eficiencia, algunos investigadores observan que el modelo dual puede ser una vía posible para el devenir futuro del gravamen personal.

⁹ Junquera (2003) desarrolla un exhaustivo análisis del contexto económico de la fiscalidad en América Latina.

¹⁰ En esta línea argumental, hay quienes advierten que la potencia recaudatoria de un IRPF requiere además de un promedio estable de ingresos personales, una masa mayoritaria de perceptores de ingresos medios, situación que en Latinoamérica no se observaría [Véase Ferranti, Perry, Ferreira y Walton (2003)].

¹¹ Por ejemplo, se tendió a gravar total o parcialmente los beneficios en especie que las empresas entregaban a sus empleados (“fringe benefits”), tales como uso de automóviles de la empresa, gastos de representación, etc.

Base ingreso versus base gasto

En casi todos los países, la definición de base gravable establecida en los códigos legales del IRPF se corresponde con el *ingreso*, antes que con el *gasto*. Sino estrictamente, al menos en términos muy aproximados. Las únicas experiencias prácticas documentadas de un gravamen cuyo texto legal escapaba de la definición tradicional y establecía el *gasto* como base imponible, son las de India y Sri Lanka, a fines de los años 50. Fue precisamente el economista propulsor de este tipo de gravamen, Nicholas Kaldor, quien asesoró a India en la implantación de un impuesto al gasto. Esta modalidad, por variadas razones, no tuvo éxito y sólo se aplicó un par de años, para luego reinstaurarse el tradicional impuesto al ingreso.

No obstante predominar la definición de *ingreso* en los códigos jurídicos del gravamen, en varios países se aplican una serie de franquicias y tratamientos especiales al ahorro, lo que los acerca en una vía menos manifiesta hacia un impuesto al *gasto*, en los hechos. En Chile, por ejemplo, los alivios fiscales que reciben casi todas las formas de ahorro representan el 80% del gasto tributario del IRPF, transformando un IRPF teóricamente de base *ingreso* en un impuesto de base híbrida, que en algunos casos concretos tiende derechamente a ser un gravamen al *gasto*, con implicancias variadas sobre la equidad, eficiencia y transparencia del gravamen¹².

Gasto Tributario en el IRPF

Varios tipos de renta reciben un tratamiento especial en las legislaciones del IRPF. Las rentas asociadas a ciertos ahorros, las ganancias de capital y las rentas derivadas de la propiedad de vivienda en varios países

son susceptibles de invocar franquicias tributarias. Dadas las dificultades de información, no existen estudios exhaustivos del número, volumen o importancia de todas las franquicias del IRPF para una muestra grande de países. El antecedente cuantitativo más relevante en este sentido está en los informes de gasto tributario, es decir, lo que se deja de recaudar por conceder franquicias en el tributo. Si bien, las estimaciones de gasto tributario no son comparables entre países, al menos es ilustrativo tener en cuenta que el IRPF concentra una parte no despreciable de lo que se deja de recaudar por otorgar franquicias en el sistema fiscal.

3.3 Unidad de tributación comparada

Al aplicar una determinada unidad de tributación en el IRPF, los sistemas reales también trasuntan su intención en objetivos de equidad, eficiencia y simplicidad. El diseño del impuesto personal puede emplear un sistema individual de tributación, o bien, un sistema conjunto para los matrimonios o las familias, o bien, se les entrega a los contribuyentes la opción de elegir ellos mismos la unidad de tributación.

En la comparación de las unidades de tributación para una muestra de países, se desprende que los países que están aplicando IRPF individual representan un número mayoritario en la muestra. Si se centra el análisis en los 20 países seleccionados del G-7 más otros de la OCDE, se observará que sólo 3 de ellos aplican sistemas de declaración conjunta o familiar obligatoria: Francia, Luxemburgo y Portugal. Otros 4 países aplican declaración conjunta pero ofrecen la opción de declaración conjunta o individual. El resto de 14 países de este subconjunto aplica

¹² Un ejemplo es el incentivo que favorece a los socios o accionistas que ahorran en sus empresas reteniendo sus utilidades, respecto a los asalariados que ahorran parte de sus salarios. En el primer caso, las utilidades retenidas pagan sólo una tasa de 17% (IRPJ), a cuenta del IRPF que corresponderá pagar a la persona cuando retire esas utilidades retenidas. En el segundo caso, el asalariado debe primero pagar su IRPF (con tasa marginal máxima 40%) y luego disponerse a ahorrar. Por esta razón, un gran número de asalariados de altos ingresos optan por crear sociedades y prestar sus servicios intermediados por esa sociedad, a fin de favorecerse de dicho incentivo. La otra cara de la moneda es que algunos autores sostienen que este incentivo, si bien inequitativo, explica el mayor nivel de ahorro en Chile, respecto a otros países de la región.

sistemas de tributación individual. En el caso de los países de Latinoamérica incluidos en la muestra, el panorama se inclina hacia la tributación individual. De los 12 países latinoamericanos seleccionados (que aplican IRPF), sólo 2 exhiben declaración conjunta. Un aspecto que puede haber influido tal vez de modo indirecto es que en los países en vías de desarrollo, sus diseños tributarios más tempranos eran de tipo cedular, y el mecanismo de declaración más apto para ese diseño era el individual.

3.4 Estructura de tasas comparada

La estructura de tasas del IRPF es el aspecto que con mayor frecuencia se somete a modificación, recibiendo además tales cambios una fuerte sonoridad pública. En EE.UU. se computan más de 12 estructuras distintas de tasas en el IRPF en un período de 70 años¹³, lo que resulta en una estructura diferente por cada 6 años. En un país latinoamericano como Chile, cuya legislación fiscal debe estar entre las más estables de la región, el promedio en el período 1980-2000 arroja una estructura diferente de tasas cada 4 años. Esos ejemplos prueban que la estructura de tasas del IRPF es una herramienta frecuente de los gobiernos para hacer política fiscal.

A continuación en la **tabla 2**, se computa la tasa marginal máxima y el número de tramos del IRPF en tres años, 1980, 1990 y 2003. Respecto a la tasa marginal máxima, ha existido en las últimas décadas una tendencia generalizada a reducirla, mostrando convergencia en este punto tanto la política fiscal de países desarrollados como la de países en vías de desarrollo. En el G-7, la tasa marginal promedio de 1980 era de 58%; en los otros de la OCDE era de 65%; y en América Latina era de 46%. Ya en 1990, habían descendido esos promedios a 51%, tanto para G-7 como para los otros de la OCDE, y a 32% para Latinoamérica. Y hoy, esos valores promedio están 5 puntos más abajo. El caso de Japón resulta particularmente llamativo. En 1980, su IRPF aplicaba una de las tasas

marginales máximas más elevadas internacionalmente, ascendente a un 70%. No obstante hoy, el IRPF japonés aplica sólo un 37%, lo que incluso lo pone como el menos gravoso a nivel de las economías desarrolladas. En el contexto latinoamericano, el caso más drástico de reducción estructural está en Bolivia que pasó de una tasa marginal máxima de 48% en 1980, a su nivel actual de 13%. Respecto a los tramos del impuesto, se distingue igualmente un patrón internacional hacia la reducción de los mismos. Países desarrollados y en desarrollo, por igual, reestructuraron sus gravámenes personales aminorando ostensiblemente el número de tramos de ingreso. En 1980, los IRPF contaban en promedio con unos 14 ó 15 tramos. En la actualidad, la media internacional no excedería de 6 tramos.

3.5 Otros elementos comparados

Los cambios recientes en las estructuras del IRPF también han venido acompañadas de otras revisiones. En la relación entre el impuesto a las empresas y los impuestos personales de los dueños, socios o accionistas de esas empresas se evidencia una mayoría de países que han avanzado hacia una mayor integración. El gasto personal en educación, salud, previsión, y cuidado de hijos menores, está siendo también incorporado cada vez más en la discusión de las estructuras tributarias. Por esa razón, en varios países se aplican alivios fiscales en el IRPF como instrumentos indirectos de resguardo de esos elementos. El tratamiento de los no residentes es probablemente el área que muestra mayor convergencia en la política fiscal de un gran número de países en el último tiempo, especialmente influenciada por las políticas y reglas impulsadas por los bloques económicos. Otro tema en el cual la discusión se ha centrado se refiere a la evasión o el fraude en el IRPF, especialmente porque los diseños más tradicionales de estructuras personales pueden tornarse vulnerables en un mundo donde los contribuyentes son más móviles y menos visibles.

¹³ Bankman y Griffith (1987).

Tabla 2: IRPF: Tasa marginal máxima y número de tramos – Evolución 1980-2002

País	Tasa Marginal Máxima*			Nro. Tramos**		
	1980 %	1990 %	2002 %	1980	1990	2002**
G-7						
Alemania	56,0	53,0	51,2a	4 ^b	4 ^b	4 ^b
Canadá	51,0	48,0	46,4c	13	3	5
EE.UU.	50,0	45,0	49,5d	14	5	5
Francia ^e	60,0	57,0	52,75e	13	12	26
Italia	62,0	50,0	47,3f	32	7	5
Japón	70,0	65,0	37,0g	15	5	4
Reino Unido	60,0	40,0	40,0	6	3	3
Promedio	58,4	51,1	46,3	14	6	4
Otros OCDE						
Australia	60,0	47,0	47,0	6	5	5
Austria	62,0	50,0	50,0	11	5	5
Bélgica	72,0	55,0	60,5	20	7	6
Corea	67,0	54,0	39,6h	17	8	4
Dinamarca	71,0	68,0	47,6	3	3	3
España	65,0	56,0	48,0	28	16	6
Finlandia	68,0	59,0	56,0j	12	6	6
Grecia	60,0	50,0	40,0	16	9	5
Irlanda	65,0	53,0	42,0	6	3	2
Luxemburgo	57,0	56,0	39,0k	22	24	26
México	55,0	35,0	40,0	27	6	10
Nueva Zelanda	60,0	33,0	39,0	5	2	3
Países Bajos	73,0	60,0	52,0	12	3	4
Portugal	no aplica	40,0	40,0	no aplica	5	6
Suecia	75,0	50,0	56,0	18	2	3
Promedio	65,1	51,1	46,4	15	7	5
Latinoamérica***						
Argentina	45,0	30,0	35,0	...	...	7
Bolivia	48,0	10,0	13,0	...	...	1
Brazil	55,0	25,0	27,5	...	...	3
Chile	60,0	50,0	40,0 ^l	9	8	8 (A.T. 2004) ²
Colombia	56,0	30,0	35,0	...	...	4
Costa Rica	50,0	25,0	25,0	...	...	5
Ecuador	50,0	25,0	25,0	...	...	6
Guatemala	58,0	34,0	31,0	...	...	4
México	55,0	35,0	40,0	27	6	10
Nicaragua	50,0	60,0	25,0	...	...	5
Panamá	56,0	56,0	30,0	...	...	11
Paraguay	0,0	30,0	0,0	...	...	-
Perú	56,0	37,0	27,0	...	...	4
Uruguay	0,0	0,0	0,0	...	...	-
Venezuela	45,0	30,0	34,0	...	...	8
Promedio	45,6	31,8	25,8			5,8
Asia-Pacífico						
Corea	67,0	54,0	39,6h	17	8	4
Indonesia	...	...	35,0	...	...	5
Malasia	...	...	28,0	...	...	6
Singapur	...	...	26,0	...	...	8
Promedio			32,2			5,8

Fuentes: Recopilación propia en base a distintas fuentes Año 2002: PriceWaterhouseCoopers "Worldwide Summaries. Individual Taxes 2002-2003".

Años 1980 y 1990: Álvarez, Alonso, Gago y González (2001) "Tendencias Recientes de la Fiscalidad Internacional", Papeles de Economía Española Nº87 y 89, I.E.P.; Latinoamérica: C. Pita (1993) "La Reforma Tributaria en América Latina en la década de los años 80".

Notas:

- a Alemania: tramo de 48,5% y sobretasa de solidaridad de 2,5%.
- b Alemania: Un tramo opera con una función de tasas bajo progresión geométrica.
- c Canadá: Provincia de Ontario aplica tramo de 11,16% y sobretasa de 36%.
- d EE.UU.: Estado de Nueva York: tramo de 6,85% y ciudad de Nueva York: tramo de 3,592%.
- e Francia: La fuente de información es Invest in France Agency 2002 (www.aifi.fr).
- f Italia: Considera tramo regional de 1,4% y municipal de 0,9%.
- g Japón: Prefecturas locales y municipios pueden cobrar suma alzada con máx. de 4.000 yenes.
- h Corea: Sobretasa de 10% sobre tasa a nivel del gobierno central, por la ciudad o provincia.
- i España: Considera tasa marginal máxima regional de 15,84%.
- j Finlandia: Incluye impuesto local (16,5%), impuesto de iglesia (1%) y seguro enfermedad (1,5%).
- k Luxemburgo: Impuesto de solidaridad de 2,5% sobre el impuestos determinado.
- l Chile: Rige a contar de año tributario 2004.

*** Primera columna datos corresponden a 1979 y segunda columna a 1991, excepto Chile y México.

4. PASADO, PRESENTE Y FUTURO DEL IRPF

Esta parte se vale del análisis teórico y comparado de los modelos reales de IRPF, respecto a las principales tendencias que han conducido la imposición personal en las últimas décadas hasta sus actuales estados de diseño. A partir de ello, se han identificado lo que a nuestro juicio son ámbitos relevantes y tendencias de futuro en el desarrollo de la imposición personal.

4.1 Rol recaudatorio del IRPF.

¿Será posible romper la “maldición latinoamericana”?

El rol recaudatorio del IRPF en los países desarrollados ha sido crucial en el pasado y el presente, y, con toda seguridad, lo seguirá siendo en el futuro, al menos en el futuro cercano. En los países desarrollados el aporte recaudatorio del IRPF actualmente está consolidado en un promedio no menor de 8% del PIB. En el subcontinente americano el mismo promedio no supera el 1% del PIB. Aunque los países de la región han podido contrarrestar parcialmente el fracaso recaudatorio del IRPF con un mejor desempeño relativo en otros impuestos directos, y especialmente en el IVA y los aranceles aduaneros, es posible pensar que en el futuro, estos no darán abasto.

Romper la “maldición” recaudatoria del IRPF en la región podría transformar una amenaza en una oportunidad. La pregunta es cómo hacerlo y cómo hacerlo con buenos resultados.

4.2 Se consolida la ampliación de las bases y la reducción de tasas y tramos

No cabe duda que la reducción de las tasas marginales máximas y del número de tramos de ingreso del IRPF ha sido una tendencia generalizada entre los sistemas fiscales. En el G-7, la tasa marginal promedio de 1980

era de 58% y en América Latina era de 46%. Hoy, las tasas marginales máximas están 12 puntos más abajo en el promedio G-7 y 20 puntos más abajo en el promedio de América Latina. En 1980, los IRPF contaban con unos 14 ó 15 tramos, en promedio. En la actualidad, la media internacional no excede de 6 tramos. Esto refleja la intención de la política fiscal de simplificar por una parte el gravamen y de aminorar, por otra, las distorsiones económicas de sus tasas máximas. En el camino se ha reducido el rol progresivo del IRPF, sin abandonarlo por cierto, y se ha buscado contrapesar la consiguiente caída de la capacidad recaudatoria del impuesto personal, por la vía de recortar también algunos alivios fiscales y combatir el fraude fiscal. Esta ecuación parece haberse materializado con efectividad en los países G-7, otros de la OCDE, y Asia-Pacífico, pero no en los países del subcontinente americano. Ya que, como señalamos antes, su presión fiscal del IRPF se redujo, mientras que en el resto de las submuestras, la presión fiscal del IRPF se mantuvo o aumentó.

4.3 Más pragmatismo en la búsqueda de equidad y redistribución del ingreso

El debate teórico del IRPF ha confrontado dos vertientes teóricas a lo largo del tiempo. En la vertiente clásica se ha puesto el acento en los objetivos de cobro progresivo y de redistribución del ingreso. La otra vertiente ha enfatizado los principios de eficiencia económica y simplicidad de la tributación proporcional. Esta tendencia comenzó a permear los diseños del IRPF desde mediados de los años 80 en los países desarrollados, que redujeron apreciablemente la progresividad de la imposición personal. Esa tendencia no implica restar peso al objetivo redistributivo, sino más bien refleja un cierto escepticismo respecto a la eficacia del IRPF como único instrumento para ese fin. Algunos estudios indican que su efecto cuando existe es más bien modesto, especialmente si se lo compara con la gran eficacia redistributiva que

muestra el gasto social financiado por su recaudación¹⁴. A nuestro entender, este enfoque que busca que el efecto neto entre cobro impositivo y gasto social financiado sea progresivo, dominará la escena en el futuro de la equidad vertical del IRPF. En cualquier caso, para América Latina resultará básico acrecentar primero su capacidad recaudatoria. Discutir el enfoque redistributivo más apropiado cuando el gravamen latinoamericano aporta menos del 1% del PIB parece, a nuestro juicio, un esfuerzo bizantino.

4.4 La unidad de tributación del IRPF frente a nuevos conceptos de familia

La elección de una unidad de tributación hoy varía entre países, aunque predomina la unidad individual. En las últimas décadas, de hecho, se ha detectado una clara tendencia a pasar de declaración conjunta a individual. Un factor incidente es el cambio de rol que ha vivido la mujer en la familia al incorporarse a la fuerza de trabajo remunerada, con gran intensidad en los países desarrollados y algo más lentamente, en los países no desarrollados. En función de lo anterior, es posible vaticinar también un progreso hacia esquemas de fraccionamiento o “splitting” de los ingresos en el futuro y a la demanda creciente de créditos tributarios por el cuidado de los hijos menores. Otro aspecto crucial al que deberá hacer frente la política tributaria del futuro es el concepto variante de familia. Uno de esas variaciones dice relación con las familias compuestas por parejas que cohabitan y por parejas del mismo sexo y que además se hacen cargo de hijos menores u otros familiares dependientes. En la medida que estas nuevas uniones familiares en el futuro comiencen a ser aceptadas y reguladas, los países con actual declaración matrimonial enfrentarán más dificultades para ofrecer un tratamiento equitativo y eficiente, que aquellos que eligieron unidades individuales.

4.5 Globalización, competencia fiscal y neutralidad en el IRPF

El fenómeno de la globalización económica y de las comunicaciones, que hoy por hoy parece copar todo tipo de debates, ha irrumpido con fuerza en la arena fiscal de los países, y lo ha hecho en una diversidad de terrenos vinculados entre sí.

Acá podemos mencionar al menos tres ejemplos. Primero, los efectos fiscales de la conformación de grandes bloques regionales en el campo económico, y de acuerdos comerciales entre economías de distintas regiones. Segundo, la mayor movilidad del factor trabajo. Uno de los efectos de la globalización en el mundo del trabajo ha sido la reducción de costos de comunicación y transporte. Esto ha facilitado el traslado físico de las personas¹⁵ y la prestación de servicios remunerados a distancia por vías electrónicas. El tercer ejemplo se refiere a las rentas personales del capital y el fenómeno de la competencia fiscal. La movilidad del capital se ha acentuado desde hace ya bastante tiempo. Como resultado de esa movilidad y de los demás procesos de globalización, los países de mayor desarrollo han establecido ciertos patrones para enfrentar lo que se ha dado en llamar la competencia fiscal, esto es, la oferta de impuestos más bajos con la finalidad de atraer la entrada o mantención del capital. En los países en desarrollo, la ausencia de organismos reguladores internacionales parece haber dado pie a una mayor intensidad en la oferta de incentivos fiscales, en especial para las grandes empresas multinacionales que ofrecen inversión productiva.

¹⁴ Véase Engel (1998).

¹⁵ Este diagnóstico se ha visto parcialmente revertido tras los atentados de septiembre de 2001 a EE.UU., con la emergencia de nuevas restricciones a la movilidad de las personas. Sin embargo, en el mediano plazo parece inevitable que se retome el impulso de reducción de dichas barreras.

4.6 Emergencia del empleo como variable de diseño en el IRPF

Algunos autores han destacado el tema de los incentivos al empleo como variable para orientar la política fiscal. Este tema ha recibido más atención en Europa, donde los niveles de la “brecha o cuña fiscal” creadas por el IRPF y las cotizaciones sociales resultan mucho más significativos que en otras regiones. En Owens (1997) y en IEF (2002), se hace hincapié en sostener que este problema se hará más agudo en el futuro en esos países. En los países latinoamericanos el problema del empleo tiene otras aristas en cuanto a la fiscalidad. Prácticamente no hay prestaciones sociales para los desempleados, elemento que en países desarrollados ejerce una fuerte presión sobre el gasto público, y además la “brecha o cuña fiscal” del IRPF en muchos casos es cercana a cero, bien por el bajo nivel salarial de los empleados, o bien, porque los niveles de evasión son mucho mayores, en especial por la extendida contratación de trabajadores informales y el uso de subterfugios para eludir el gravamen.

4.7 ¿Tendrán acogida los nuevos diseños en la imposición personal?

Impuesto dual

Hay quienes vislumbran que tras las experiencias de los países escandinavos en Europa, el modelo dual se extendería en el entorno del viejo continente. Una de las argumentaciones que apoya esta predicción es que el gravamen podría constituirse en una herramienta útil para gravar con más amplitud los retornos del capital y evitar su deslocalización¹⁶. En América Latina, donde la imposición directa no tiene la intensidad que en los modelos escandinavos (y la función de fiscalización está menos desarrollada), la aplicación de un impuesto dual aparece más bien incierta¹⁷.

Impuesto personal al gasto

El enfoque teórico ha consolidado una visión clara a favor de un tributo de esta naturaleza. Las ventajas que señalamos en capítulos anteriores respecto a su neutralidad sobre las decisiones de ahorro, han sido profusamente argumentadas a su favor. Sin embargo, hoy el impuesto personal al gasto en su forma más pura no parece ser un esquema ad-ports de ser aplicado. Una de las mayores dificultades de este esquema radica en su administración y control, y en el problema de transitar a él desde los esquemas actuales. Con todo, muchos sistemas ya han concurrido parcialmente hacia una tributación al gasto, en un modo “híbrido”, al ofrecer franquicias fiscales para el ingreso destinado a ciertos instrumentos de ahorro.

Flat Tax

La discusión de este modelo de impuesto se había mantenido durante largo rato sólo en el campo teórico, especialmente en el contexto anglonorteamericano. Sin embargo, ha sido en otras regiones donde se ha empezado a poner en marcha su aplicación real. Estonia y Rusia han empleado un IRPF de tasa plana, siendo una experiencia exitosa al menos en lo que ha recaudación se refiere. Aunque en varios países desarrollados se han realizado trabajos para calcular su factibilidad¹⁸, es en el cono sur americano, donde se está analizando con el mayor interés la idea de implementar esquemas de tasa plana y calcular el nivel de tasa requerido para mantener o elevar la recaudación. Para estos países, el atractivo está en la aminoración de distorsiones sobre el ahorro y la disposición a trabajar, dada la tasa baja y única, pero especialmente en la reducción drástica de la complejidad del IRPF, con las consiguientes facilidades de cumplimiento, de administración y de control. La experiencia de los ex países de la Unión

¹⁶ Véase IEF (2002), Birch Sorensen (2001), y Hamaekers (2003).

¹⁷ Tanzi y Zee (2000) advierten que en los países en desarrollo una imposición más benigna al capital incentiva a los profesionales a crear sociedades, escapando de las altas tasas impositivas al trabajo. Este es un mecanismo de elusión difícil de controlar en los países con administraciones tributarias menos dotadas.

¹⁸ En España, por ejemplo, están los trabajos de Castañer y Sanz (2002); Prieto, Rodríguez y Salas (2002); y Durán-Cabré (2002).

Soviética, que con administraciones tributarias no demasiado dotadas ni experimentadas, pudieron llevar adelante un esquema prescindente de progresividad, es un punto de gran atención en Latinoamérica. Nos atrevemos a aventurar que en el futuro alguno de ellos emprenderá una reforma en esta dirección.

4.8 La siempre anhelada simplificación del impuesto personal

Que el mayor atractivo de un impuesto personal tipo Flat Tax sea su simplicidad, no es un dato menor. En efecto, el IRPF actual en casi todos los sistemas fiscales modernos es una fuente inagotable de complejidad. Los códigos originales del IRPF de por sí complejos, deben soportar una constante inclusión de cambios en sus artículos, nuevos párrafos, nuevas

excepciones, nuevas derogaciones, nuevas vigencias, etc. Como resultado de las reformas, los contribuyentes del IRPF deben lidiar con leyes y reglamentos fiscales cambiantes y cada vez más difíciles de entender y aplicar. En los años 80 y 90, la tendencia a reducir el número de tasas impositivas y los tratamientos excepcionales ayudó en algo. Sin embargo, algunos intentos más ambiciosos como los emprendidos por la Administración Fiscal de Australia para reescribir y simplificar el código del impuesto, no tuvieron mayor réplica por parte de otros países. Hoy, sin embargo, la administración tributaria está teniendo nuevas oportunidades para abaratar y simplificar la administración del IRPF. Una prueba de esto es la rápida velocidad con que algunos países han podido introducir las declaraciones electrónicas.

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Con relación a la base imponible del IRPF, el concepto teórico de “ingreso comprensivo” ha dominado por décadas el diseño de los modelos reales de IRPF en una gran mayoría de países. Lo que estaría tomando alguna fuerza en contra de esta línea es lo que podríamos llamar una “neocederalización” de las rentas. El uso de esquemas duales en los países escandinavos y de impuestos terminales a rentas financieras en algunos países de América Latina es un ejemplo en tal dirección. La recomendación en este caso debiera ser mirar con atención si esos modelos son capaces de aportar la recaudación adecuada y evitar la deslocalización de las rentas, que es el riesgo de la globalización que pretenden soslayar. Sin embargo, un antecedente que las autoridades fiscales latinoamericanas no debieran perder de vista si evalúan una “dualización” de sus IRPF, es la ingente diferencia de medios y facultades de fiscalización de sus administraciones fiscales respecto a las administraciones fiscales escandinavas que han iniciado estas reformas.

Con relación a la unidad de tributación, los sistemas individuales parecen mostrar cierta superioridad en cuanto a neutralidad frente a las decisiones de matrimonio, convivencia, o ingreso de la mujer al mundo laboral. Sin embargo, los sistemas individuales inducen tratamientos menos equitativos en matrimonios con iguales rentas, pero con distinta distribución de ella entre cónyuges, donde el esquema familiar aparece más eficaz. La tendencia detectada en algunos países a ofrecer la opción de fraccionamiento o “splitting” puede ser una herramienta interesante para resolver la discriminación fiscal contra la mujer, que por lo general es el cónyuge de renta secundaria.



La administración tributaria está teniendo nuevas oportunidades para abaratar y simplificar la administración del IRPF. Una prueba de esto es la rápida velocidad con que algunos países han podido introducir las declaraciones electrónicas.

En lo que respecta a tasas impositivas, el IRPF ha vivido un claro proceso de reestructuración en casi todos los sistemas fiscales. Desde el punto de vista teórico, una serie de trabajos ha venido enfatizando la distorsión que las tasas impositivas más elevadas generan sobre las decisiones de ahorro-inversión y sobre la disposición marginal a trabajar. Esos argumentos han encontrado una contraparte real en la marcada tendencia de los sistemas a reformar sus esquemas impositivos personales. Las tasas marginales de los tramos más altos de ingreso se han reducido drásticamente y el número de tramos también se ha disminuido. Este escenario se está observando indistintamente en países desarrollados y en vías de desarrollo. Conjuntamente, los sistemas han tratado de equilibrar los recortes en las tasas impositivas, en algunos casos con la derogación de las franquicias y los alivios fiscales más extendidos en los antiguos diseños.

Se concluye también como hecho indiscutible que el IRPF en los países desarrollados tiene gran valor recaudatorio y sus efectos en cuanto a equidad y eficiencia son, por lo mismo, significativos.

En economías emergentes como las del Asia-Pacífico, el panorama también es interesante al verificarse fuertes crecimientos de recaudación en las dos últimas décadas. En América Latina, en cambio, el desempeño del IRPF es menos afortunado. No es difícil deducir que sus efectos redistributivos carecen también de significación. ¿Deberían los sistemas fiscales latinoamericanos desistir del IRPF y concentrarse en la tributación indirecta? Nuestra impresión es que no. Por el contrario, la actual debilidad del impuesto abre una oportunidad para explotar su potencial en el futuro. En esa tarea tres herramientas serán claves. Primero,

la revisión exhaustiva de los gastos tributarios. Segundo, el combate sistematizado de la evasión y elusión fiscal. Y tercero, la adopción de esquemas más simples, tal vez menos ambiciosos en cuanto a progresividad, pero también más eficaces.

Es posible que una modalidad adaptada de Flat Tax sea un camino interesante de explorar, especialmente si se aplica con un tramo exento y se elimina la profusa gama de franquicias y exenciones.

Una última conclusión que deriva del análisis, es que hoy los sistemas fiscales se han visto fuertemente impactados por la globalización. En nuestra investigación hemos identificado varios impactos a escala global en la fiscalidad del IRPF cuya magnitud y alcances podrían intensificarse a partir de los próximos años. Lo que sí es claro es que en el futuro, el diseño de IRPF que adopte un país ya no podrá desentenderse del IRPF adoptado por los países de su entorno geográfico o de su entorno económico. Allí los análisis comparativos de la tributación entre países pasarán a ser imprescindibles.



REFERENCIAS

- Albi, E. (1997) "El futuro de los sistemas tributarios europeos". *Economiaz* N° 38, 2° cuatrimestre. Extraído de "II Seminario sobre Política Tributaria Año 2000 Santa Cruz de la Sierra". Agencia Española de Cooperación Internacional.
- Allingham, M. y A. Sandmo (1972) "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis". *Journal of Public Economics*. 1 (3/4) 1972.
- Amiel, Y. y F. Cowell (1997) "Inequality, Welfare and Monotonicity". Discussion Paper No. DARP 29. <http://sticerd.lse.ac.uk/dps/darp/darp29.pdf>
- Andreoni, J., B. Erard y J. Feinstein (1998) "Tax Compliance". *Journal of Economic Literature*. Vol. XXXVI, Junio 1998.
- Arévalo y Cerdón (2000) "Una reflexión sobre los sistemas impositivos iberoamericanos". Extraído de "II Seminario sobre Política Tributaria Año 2000 Santa Cruz de la Sierra". Agencia Española de Cooperación Internacional.
- Avi-Yonah, R. (2001) "Globalización y competencia tributaria: implicaciones para los países en desarrollo". *Revista de la CEPAL* N° 74, Agosto 2001, pp. 61-69. Santiago, Chile.
- Bankman, J. Y T. Griffith (1987) "Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation" N° 75 *California Law Review*. Mimeo extraído del curso de Harvard.
- Barreix, A., L. Villela y J.J. Taccone (2003) "MERCOSUR: Impacto Fiscal de la Integración Económica". Editores. Banco Interamericano de Desarrollo. Departamento de Integración Económica.
- Birch Sorensen, P. (2001) "The Nordic Dual Income Tax: In or Out?" Working Party 2 on Fiscal Affairs, OECD, 14 June 2001.
- Bittker, B. (1974) "Accounting for Federal 'Tax Subsidies' in the National Budget". Mimeo extraído del curso de Harvard Law School "Comparative Taxation". http://www.law.harvard.edu/programs/itp/training/cit_library/bittker2.pdf
- Bittker, B. (1975) "Federal Income Taxation and the Family". *Stanford Law Review* 27 (1975).
- Boskin, M. (2000) "The Vickrey Lecture: From Edgeworth to Vickrey to Mirlees". *AEJ*, Marzo 2000, Vol. 28, N° 1. <http://siepr.stanford.edu/papers/pdf/99-14.pdf>
- Burman, L. (2003) "Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant?" Borrador autorizado de una versión a publicar en *National Tax Journal* de septiembre de 2003.
- Castañar, J. y J. Sanz (2002) "Un análisis del impuesto lineal sobre la renta a través de un ejercicio de microsimulación". Instituto de Estudios Fiscales, España.
- Collins, K. (2002) "Tax Impacts on the Incentives to Invest in Human Capital: A Canadá – US Comparison". University of Ottawa.
- Comisión de las Comunidades Europeas (2001) "Política fiscal en la Unión Europea – Prioridades para los próximos años". Bruselas, 23/05/2001, COM(2001) 260 final.
- Durán-Cabré, J.M. (2002) "Impuesto Lineal sobre la Renta e Impuesto Dual: Un ejercicio de microsimulación"
- Engel, E. (1998) "Reforma Tributaria y Distribución del Ingreso en Chile" http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/tributarios4.htm
- Escolano, J. (1995) "Taxing Consumption / Expenditure versus Taxing Income". Extraído de "Tax Policy Handbook" Ed. por P. Shome. Fondo Monetario Internacional.
- Faria, A. (1995) "Taxation of Income" Extraído de "Tax Policy Handbook" Ed. por P. Shome. Fondo Monetario Internacional.
- Ferranti, D.; G. Perry; F. Ferreira; y M. Walton (2003) "Desigualdad en América Latina: ¿Ruptura con la historia?". Banco Mundial.
- González, D. (1997) "Estudio comparado del Impuesto sobre la Renta de los Países miembros del CIAT". CIAT. Panamá.
- GERENS (2001) «Impuesto a la ganancia de capital en Chile: Propuestas de reforma».
- Hamaekers, H. (2003) "Taxation Trends in Europe". *Asian-Pacific tax Bulletin*. Febrero 2003.
- IEF (2002) "Informe para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Comisión para la Reforma del IRPF. Instituto de Estudios Fiscales. España.
- Income Tax Department Mumbai-India (2002) "Our History". <http://www.incometaxmumbai.nic.in/mumit/hist.htm>
- IMD (2002) "World Competitiveness Yearbook - 2002".

- Junquera, R (2003) "Sistemas Tributarios y Administración Tributaria en Iberoamérica" Grupo de Trabajo de Relaciones Internacionales - Agencia Estatal de Administración Tributaria. Argentina.
- King, J. (1995) "Integration of Personal and Corporate Income Taxes: Advantages and Disadvantages" Extraído de "Tax Policy Handbook" Ed. por P. Shome. Fondo Monetario Internacional
- Lerda, J.C. (2002) "Movilización de recursos a través de reformas tributarias en América Latina: Posibilidades, Limitaciones y Desafíos". III Taller Regional CIAT/ONU/SRF. Brasil.
- Masui, Y. y M. Nakasato (1999) "Personal Income Taxation". Extraído de "Encyclopedia of law and economics" Bouckaert, Boudewijn and De Geest, Gerrit (eds.). <http://encyclo.findlaw.com/6050book.pdf>
- McIntyre, M. (1996) "Marital Income Splitting in the Modern World: Lessons for Australia from American Experiences" Extraído de "Tax Units and the Tax Rate Scale", Australian Tax Research Foundations. http://www.law.wayne.edu/McIntyre/text/mcintyre_articles/AUS-marital_splitting.pdf
- McCaffery (1997) "Taxing Women". Extraído de Engineering & Science N° 4, 1997. <http://pr.caltech.edu/periodicals/EandS/articles/McCaffery%20Feature.pdf>
- Musgrave, R y P., Musgrave (1992) "Hacienda Pública: Teórica y Aplicada". McGraw Hill.
- Musgrave, R. (1995) "Progressive Taxation, Equity, and Tax Design" Mimeo extraído del curso de Harvard Law School "Comparative Taxation". http://www.law.harvard.edu/programs/itp/training/cit_library/musgrave.pdf
- Norregaard (1995) "The Progressivity of Personal Income Tax Systems" Extraído de "Tax Policy Handbook" Ed. por P. Shome. Fondo Monetario Internacional
- OCDE (1998) "Tax Expenditures: Recent Experiences".
- OCDE (2004) "Taxes Take Smaller Bite in OECD Countries, Thanks to Lower Rates, Economic Slowdown". Centre for Tax Policy and Administration. www.oecd.org/document/25/0,2340,en_2649_34897_17120281_1_1_1_1,00.html
- Owens, J. (1997) "Nuevos Temas en materia de reforma fiscal. El punto de vista de un administrador internacional". Hacienda Pública Española 143. Extraído de "II Seminario sobre Política Tributaria Año 2000 Santa Cruz de la Sierra". Agencia Española de Cooperación Internacional.
- Owens, J. (1998) "El inspector financiero llega al espacio cibernético". Hacienda Pública Española 144. Extraído de "II Seminario sobre Política Tributaria Año 2000 Santa Cruz de la Sierra". Agencia Española de Cooperación Internacional.
- Pita, C. (1993) "La reforma tributaria en América Latina en la década de los años 80" Documento de Trabajo 164. Banco Interamericano de Desarrollo.
- Prieto, J.; J. Rodríguez; y R. Salas (2002) "¿Es el impuesto lineal a la renta políticamente viable en España?" Universidad Complutense de Madrid. España.
- Rabushka, A. (2002) "Where the Flat Tax goes from here". Hoover Institution. http://www-hoover.stanford.edu/pubaffairs/we/2002_rabushka_0502.html
- Robertson, R. (1967) "A perspective on the (Carter) report" Extraído de "Commemorating the Journal". Canadian Tax Journal 2002. Vol. 50 N° 2.
- Shome, P. y C. Schutte (1995) "Cash Flow Tax" Extraído de "Tax Policy Handbook" Ed. por P. Shome. Fondo Monetario Internacional.
- SII (2003) "Informe de Gasto Tributario: Ejecución 2002, Proyección 2003 y Proyección 2004". Subdirección de Estudios. Servicio de Impuestos de Chile. http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/informegt_2003_v3.pdf
- Stotsky (1995a), J. "The choice of Taxable Unit". Extraído de "Tax Policy Handbook" Ed. por P. Shome. Fondo Monetario Internacional
- Stotsky, J (1995b) "Payroll Taxes and the Funding of Social Security System" Extraído de "Tax Policy Handbook" Ed. por P. Shome. Fondo Monetario Internacional
- Surrey, S. y P.R. MacDaniels (1985) "Tax Expenditures", Harvard University Press.

EL CONTROL INTERNO FRENTE A LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN. EXPERIENCIA EN LA DIAN

Segundo Premio XVII Concurso de Monografías CIAT/AEAT/IEF

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. Objetivos.- 2.1. Objetivo general.- 2. Objetivos específicos.- 3. Antecedentes del Control en la DIAN.- 4. El Sistema de Control Interno en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.- 4.1. Planeación estratégica en la DIAN.- 4.2. El sistema de control interno en la DIAN.- 4.3. Evaluación del sistema de control interno.- 5. Conclusiones y Recomendaciones.

Este compendio, que se presenta como monografía, relaciona la estructura del sistema de control interno en la DIAN, explica la forma y las dependencias encargadas de realizar la evaluación del mismo, así como las acciones institucionales que, bien sea por deficiencia en la gestión o por corrupción en el ejercicio de las funciones encomendadas, son objeto de control y de sanción disciplinaria.

Los mecanismos de prevención y control, son detallados para cada nivel de control dentro del sistema, enfatizando en los más adecuados, con lo cual la DIAN ha generado una valiosa herramienta orientada al conocimiento de hechos y al ejercicio de labores de prevención y control, así como de elemento de retroalimentación que deben ser actualizados y mejorados periódicamente.

Finalmente, se presentan las conclusiones sobre el funcionamiento actual del sistema de control interno así como las recomendaciones de aplicación a corto y largo plazo, encaminadas tanto al mejoramiento de las conductas de los funcionarios como a crear una conciencia social sobre la tributación y la participación ciudadana.

1. INTRODUCCIÓN

La dinámica económica genera procesos de globalización política, cultural y de seguridad, de los cuales surgen temas de manejo internacional como la proclamación de la democracia, el imperio de la ley, los derechos humanos, la erradicación de la pobreza, la lucha contra el terrorismo, la preservación del medio ambiente y la lucha contra la corrupción (transparencia) entre otros aspectos. Esto ha ocasionado cada vez una relación más estrecha entre la política internacional y la nacional.

La sociedad colombiana tiene problemas estructurales como la inequidad en la distribución del ingreso, la pobreza, la violencia, que aún no ha sido posible resolver; presenta formas de corrupción que se alimentan de la impunidad y del desentendimiento de la sociedad civil. Por eso resulta indispensable asumir desafíos para crear nueva sociedad, cumpliendo con entereza propósitos colectivos y la consolidación de una nueva ética pública y privada.

Colombia, como los demás países latinoamericanos y del mundo en general,

Por:
Diana Patricia Cardona de Gómez (Directora)
Profesional Ingresos Públicos III 32-26

Stella Cecilia Zuluaga Duque
Profesional Ingresos Públicos III 32-26

Armando Salcedo Echeverry
Profesional Ingresos Públicos

DIAN - Colombia

enfrenta el serio reto de prevenir las conductas de corrupción y necesita incrementar en las organizaciones, tanto públicas como privadas, el nivel de riesgo de detección de corrupción para que éstas puedan ser exitosas a largo plazo, lo que se espera lograr con el desarrollo del programa presidencia de lucha contra la corrupción (PPLCC).

En este ámbito, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales viene empeñada en detectar las condiciones estructurales y funcionales de la corrupción, a través de un proceso de depuración institucional que involucra no sólo la corrección y/o sanción disciplinaria de las acciones u omisiones que afectan la buena marcha de la gestión encomendada, sino, ante todo, la generación de programas de cultura preventiva y de control social.

La estrategia preventiva de la DIAN tiene como componente fundamental una serie de acciones informativas y formativas en torno a las exigencias que conlleva el cumplimiento de la misión institucional desde la especificidad de los distintos puestos de trabajo y el carácter técnico y especializado de las distintas áreas y dependencias institucionales.

Dentro de las acciones se cuentan la difusión del proceso disciplinario, la capacitación en materia de régimen disciplinario, los procesos de reinducción en política anticorrupción, el seguimiento a las actuaciones de los funcionarios por medio de visitas de control y el levantamiento del catálogo de conductas disciplinariamente reprochables para los macro procesos tributario, aduanero y cambiario y de servicios compartidos.

2. OBJETIVOS

2.1. Objetivo General

Estudiar los mecanismos de control interno existentes en la DIAN orientados a la lucha contra la corrupción y presentar recomendaciones orientadas a mejorar los resultados del sistema de control interno.

2.2. Objetivos Específicos

- Mencionar algunos aspectos de la Teoría General del Control.
- Identificar a nivel nacional la normativa sobre el Control Público.
- Analizar el funcionamiento del sistema de control interno en la DIAN.
- Presentar detalladamente la transformación tecnológica de la DIAN de cara a la simplificación y al control de los procesos.
- Plantear conclusiones y recomendaciones como un análisis crítico y de aporte a la Entidad.



3. ANTECEDENTES DEL CONTROL EN LA DIAN

Con la Constitución de 1991 se empieza a cambiar el concepto de lo que es el control en el Estado colombiano, se incursiona en el concepto de control posterior y selectivo; es así que el artículo 269 de la Constitución Nacional señala: “En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley, la cual podrá establecer excepciones y autorizar la contratación de dichos servicios con empresas privadas colombianas”, el espíritu de este mandato constitucional está soportado en el principio de buena fe, que no es otra cosa que confiar en las actuaciones que realizan los demás.

En este contexto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, ha desarrollado varios programas que apuntan a que en la entidad se interiorice el nuevo concepto de control, teniendo como pilar fundamental el autocontrol.

La Oficina de Control Interno en el año 1996 hizo una investigación para determinar el imaginario colectivo de los funcionarios de la DIAN frente al control y autocontrol; como resultado de este estudio se elaboró un video denominado “Hacia una cultura del autocontrol”, el cual se utilizó para realizar talleres de sensibilización con funcionarios del nivel medio y alta dirección.

Las áreas de Desarrollo Humano, Planeación y Comunicaciones, han realizado varios proyectos que aunque no se realizaron pensando en un proyecto de autocontrol, sí tenían el objeto de fortalecer el liderazgo, el diálogo y el mejoramiento continuo de los procedimientos en la DIAN, aspectos importantes para construir la cultura del autocontrol. Entre esos programas podemos mencionar:

- La construcción de los valores institucionales, se identificaron 10 valores.
- Seminarios de autoevaluación y propuesta; en estos seminarios se evaluaron las actividades diarias y por procesos, con base en lo cual se presentaron propuestas de mejoramiento.
- Se realizan permanentemente nichos de comunicación propiciando espacios de dialogo y concertación entre los funcionarios; mediante esta estrategia se definió el perfil del líder de la DIAN, el grupo de líderes no formales, entre otros.
- La Intranet, o página Web de los funcionarios de la DIAN en la cual éstos tienen un espacio para enterarse del acontecer diario en la institución y tienen un medio de comunicación con los directivos.
- Capacitación en desarrollo Gerencial para los líderes formales y no formales de la entidad con el fin de fortalecer el trabajo en equipo y el desarrollo de actitudes gerenciales.
- Capacitación en docencia para aquellos funcionarios con actitudes pedagógicas que pueden transmitir conocimientos técnicos en la entidad.
- Aplicación de modernas técnicas de planeación avanzando en la construcción de la cultura de la Planeación.
- Permanentemente se han ido innovando metodologías para la evaluación del sistema de control interno, de acuerdo con las nuevas tendencias administrativas.

En los años 2000 y 2001 en el Nivel Regional se trabajó la sensibilización del autocontrol mediante medios de comunicación como boletines, documentos y cartillas.

A finales del año 2000, dentro del contexto de las directivas presidenciales y los lineamientos del Departamento Administrativo de la Función Pública, se incursiona en el concepto de control interno como un proceso de evaluación sistémico y

se trabajan varias metodologías que apuntan al estudio de los procesos de forma integral.

Entre las metodologías que se implementaron están: la guía para realizar escrutinios de eficiencia, cuyo objetivo principal es contribuir al mejoramiento continuo de la gestión del Estado, realizando un análisis detallado y profundo de los procesos críticos; esta metodología se aplicó a varios procesos como: Sistema de Quejas y Reclamos, Devoluciones y/o compensaciones y el proceso de importación ordinaria.

En el año 2001, mediante el proyecto anticorrupción DIAN-GTZ, se aplicó la metodología mapas de riesgos al proceso de devoluciones y se incursionó en la metodología de las normas ISO 9000 y 9001 para algunos procesos.

A comienzos del año 2002, con el ánimo de hacer evaluación del sistema de control interno en tiempo real, se realizaron varias

actividades en el nivel central y en el nivel regional, que tienen como fondo ir desarrollando la actitud del autocontrol en cada uno de los funcionarios de la DIAN. En este sentido, se realizaron talleres para la evaluación de los procesos de las áreas, con base en los cuales se elaboraron planes de mejoramiento para la evaluación del sistema de control interno, logrando la sensibilización y toma de conciencia de la responsabilidad sobre el control interno de los gerentes de las áreas.

Durante el año 2003, se inició la implementación de la Guía metodológica para la Administración del Riesgo y simplificación de trámites, procesos y procedimientos que tiene como objetivo el mejoramiento continuo de los procesos, tomando conciencia de la importancia del servicio que presta la DIAN, haciendo énfasis en el papel que desempeña cada funcionario al realizar sus actividades en el puesto de trabajo, la cual repercute en la misma proporción en la generación de confianza ciudadana.

4. EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN LA DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

4.1. Planeación Estratégica en la DIAN

El Control Interno en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se encuentra contemplado en todos los niveles administrativos, es así como el Plan estratégico definido para un periodo de 4 años desde el 2003 hasta el 2006, traza la misión y la visión institucional, definiendo los objetivos, tanto para mejorar la eficiencia fiscal de la Entidad como para fomentar el cumplimiento de obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, y finalmente, establece las estrategias para cada plan específico como son el de desarrollo institucional, el de producción y el de supervisión y control. A esta última estrategia se hará referencia especial, puesto que el Plan de Supervisión y Control, orienta a la Entidad de manera efectiva hacia la ejecución de la gestión y hacia el mejoramiento del sistema de control interno.

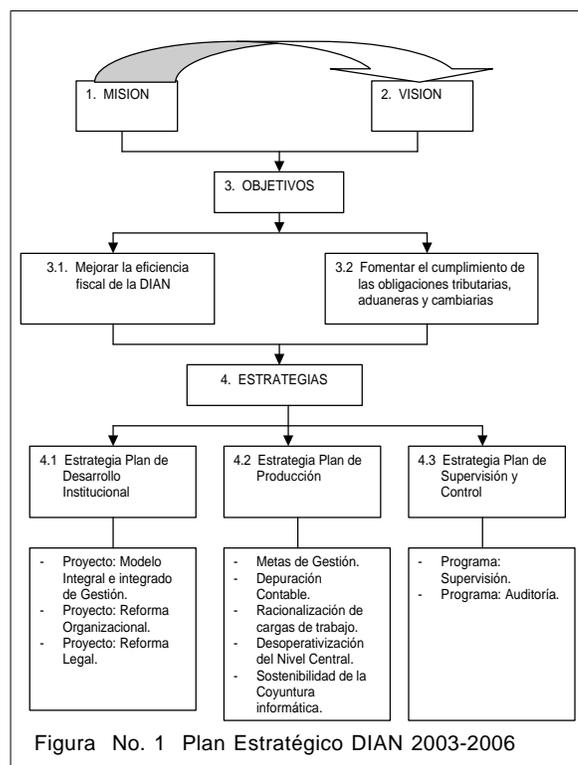


Figura No. 1 Plan Estratégico DIAN 2003-2006

La DIAN, a través de las acciones contenidas en el Plan Estratégico, contribuye al cumplimiento del Objetivo Crecimiento Económico Sostenible, el cual está contenido en el Plan Nacional de Desarrollo “Hacia un Estado Comunitario” del periodo 2003-2006.

Adicionalmente, el Plan Estratégico de la DIAN plantea los retos globales que debe enfrentar la Entidad en el transcurso de los próximos cuatros años y le permite establecer el marco de referencia para la organización facilitando la toma de decisiones integrales y estructuradas.

4.1.1. Misión

En la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia somos responsables de prestar un servicio de facilitación y control a los agentes económicos, para el cumplimiento de las normas que integran el Sistema Tributario, Aduanero y Cambiario, obedeciendo los principios constitucionales de la función administrativa, con el fin de recaudar la cantidad correcta de tributos, agilizar las operaciones de comercio exterior, propiciar condiciones de competencia leal, proveer información confiable y oportuna, y contribuir al bienestar social y económico de los colombianos.

4.1.2. Visión

En el 2006, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia ha consolidado la autoridad fiscal del Estado, la autonomía institucional, altos niveles de cumplimiento voluntario de las obligaciones que controla y facilita, la integralidad y aprovechamiento pleno de la información, de los procesos y de la normatividad, el aporte de elementos técnicos para la adecuación de la carga fiscal y la simplificación del sistema tributario, aduanero y cambiario, contando con un equipo de funcionarios públicos comprometido y formado para salvaguardar los intereses del Estado con un

sentido de servicio, un soporte tecnológico integral y permanentemente actualizado, y un régimen administrativo especial propio de una entidad moderna que responde a las necesidades de la sociedad, funcionarios, contribuyentes y usuarios.

4.1.3. Valores institucionales

Un rasgo crucial en la ética corporativa es que la organización es un actor moral. Entendiendo como tal, la capacidad de la organización de tener conducta moral y ser considerada como responsable de rendir cuentas desde una perspectiva ética. Este hecho obliga a que la conducta que rige el actuar de todo funcionario de la DIAN debe ser transparente y rigida por los valores que ha definido la institución y han sido construidos entre todos: HONESTIDAD, SERVICIO, EQUIDAD, PRODUCTIVIDAD, COMPROMISO, AUTODESARROLLO, RESPETO, IMPECABILIDAD, CREATIVIDAD Y SOLIDARIDAD.

4.2. El Sistema de Control Interno en la DIAN

El ejercicio del control interno se considera y organiza de manera intrínseca al desarrollo de funciones de los cargos de la Entidad y, en especial, a aquellos que tengan responsabilidad de mando. Se expresa a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y se cumple en toda la estructura administrativa mediante técnicas de dirección, verificación y evaluación.

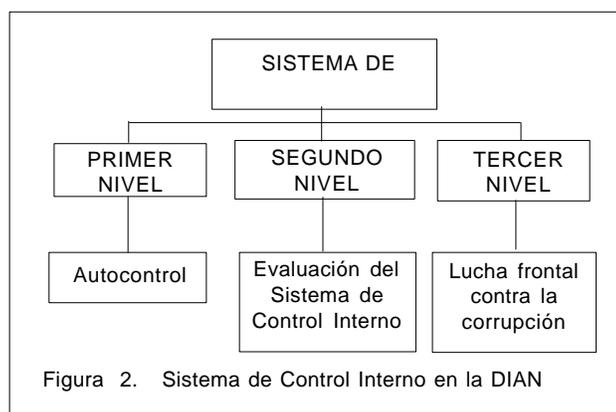


Figura 2. Sistema de Control Interno en la DIAN

Es así como el sistema de control interno en la DIAN involucra a toda la organización y se estructura en tres niveles: el primer nivel del autocontrol que involucra a todos los servidores de la contribución, el segundo nivel relacionado con todas las actividades de auditoría orientadas a la evaluación del sistema de control interno, y el tercer nivel que adelanta acciones para prevenir, detectar y controlar riesgos de corrupción en los procesos de la entidad así como la sanción por la responsabilidad en los hechos de corrupción.

4.2.1. Primer Nivel de Control

Este primer nivel de control es el Autocontrol. Es el ejercido directamente por los responsables de la correcta ejecución de los procesos, del logro de las metas y objetivos de gestión y del mejoramiento estructural de los procesos críticos institucionales. En él se efectúa la aplicación de los diferentes mecanismos de control diseñados para garantizar el cumplimiento de los planes, programas, metas y obligaciones legales asignadas a la Entidad para el cumplimiento de su misión.

Este nivel tiene dos componentes básicos: el Monitoreo y la Supervisión.

A) El Monitoreo

Es el control de ejecución de los procesos que se hace en tiempo real, confrontando los resultados obtenidos con las metas o demás estándares de cumplimiento. Este control es realizado por los responsables directos de la ejecución de los procesos y de la realización de los Planes de Producción: Directores Regionales, Administradores, Jefes de División y/o grupo y cada uno de los funcionarios encargados de las actividades dentro del proceso.

El Monitoreo se desarrolla a través del establecimiento de los planes o ciclos de control que regulan cada proceso. Los planes o ciclos de control permiten determinar las actividades principales de cada proceso a los cuales están asociados unos productos específicos y unos estándares de cumplimiento y calidad en función de las normas, procedimientos y metas de la organización. Los ciclos de control implican la normalización de los procesos y la construcción de indicadores que permitan medir los resultados y verificar la calidad de la gestión de cada unidad ejecutora, es decir, la eficacia.

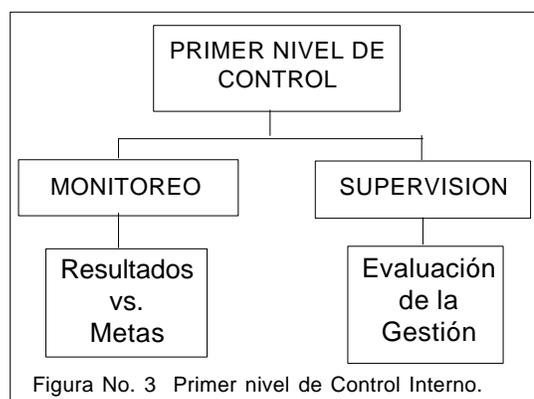


Figura No. 3 Primer nivel de Control Interno.

A partir del establecimiento de los ciclos de control de las actividades centrales de cada proceso es posible construir el Plan de Control de cada proceso, el cual es la base para su normalización.

Este Plan presenta de manera lógica las actividades centrales para el desarrollo del proceso, identificando los responsables de cada una de ellas, la normatividad que las sustenta, los estándares de desempeño esperados, los indicadores para su medición, el periodo para su medición, los puntos, mecanismos y responsables del control en cada una de ellas.

El monitoreo permanente a los resultados obtenidos por los funcionarios, se basa en la Planeación Estratégica de la Entidad, es así como a partir de los objetivos que se plantea la entidad en un horizonte de 4 años y las metas de gestión establecidas en el Nivel Nacional las Administraciones definen su Plan operativo anual, con actividades específicas que involucran cada una de las áreas de la Administración.

A partir del Plan de acción de la Administración se definen los Planes de acción de cada área que involucran acciones específicas orientadas tanto al cumplimiento de las metas establecidas como al fortalecimiento de los valores y principios institucionales.

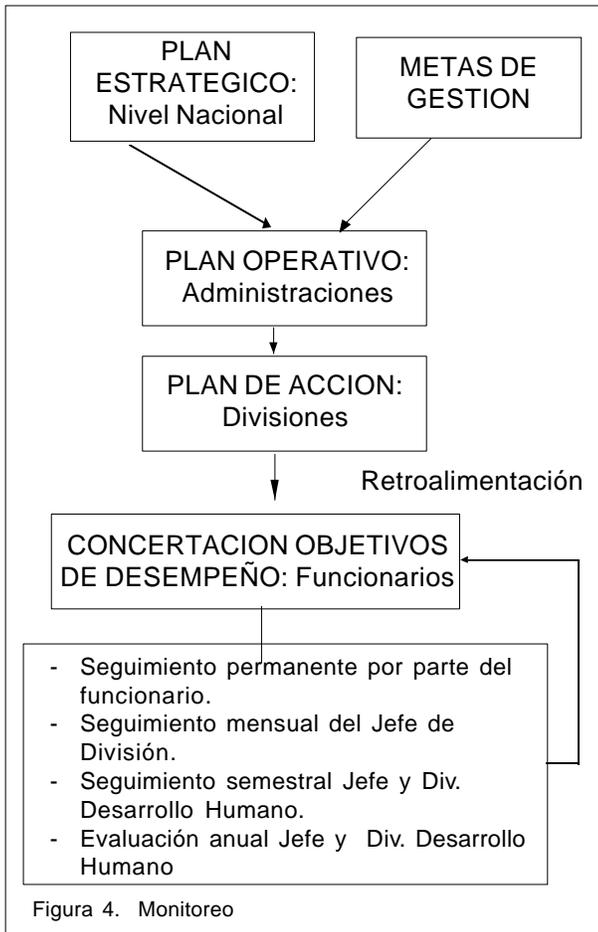


Figura 4. Monitoreo

A partir de los planes de acción de las áreas, los Jefes de las Divisiones en coordinación con las áreas de Desarrollo Humano concertan los objetivos de desempeño de los funcionarios orientados al cumplimiento de

las metas establecidas por la entidad y el fortalecimiento de los valores institucionales mediante la participación en actividades de cultura institucional; es de anotar que estos formularios son los establecidos por el Departamento Administrativo de la Función Pública para la evaluación de los funcionarios estatales.

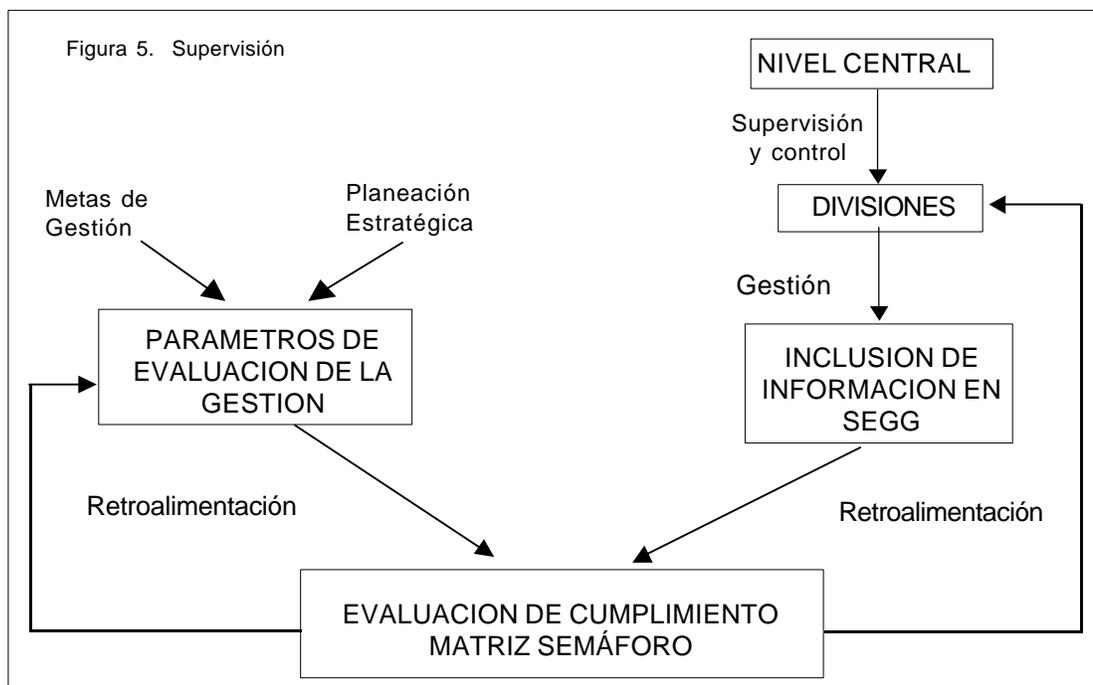
La concertación de objetivos de desempeño es la primera herramienta de control interno, la cual permite un seguimiento específico del funcionario hacia su desempeño, el acatamiento de los valores y principios institucionales y la retroalimentación permanente con su jefe sobre actividades de mejoramiento que permitan el cumplimiento de las metas de gestión establecidas.

Una de las fallas dentro del sistema de control interno, se refiere a la realización del monitoreo de los procesos, teniendo en cuenta que solo de manera ocasional se realiza la supervisión del trabajo de las personas a cargo en el campo de acción propiamente dicho, trayendo como consecuencia el planteamiento de correctivos únicamente hacia futuro sobre casos específicos. Generalmente la revisión sobre los procesos corresponde a actuaciones definitivas.

B. La Supervisión

Es el control desarrollado mediante una serie de estrategias a través de las cuales, las áreas del Nivel Central cumplen sus funciones básicas de dirección, planeación, coordinación, control y evaluación sobre los procesos de su competencia a nivel nacional.

Mediante este componente, las áreas de Nivel Central evalúan permanentemente la gestión de cada dependencia a nivel regional, el cumplimiento de la planeación institucional, la correcta aplicación de la normatividad interna y externa, el cumplimiento de las directrices y políticas de la Alta Dirección, las debilidades en materia normativa, procedimental y/o administrativas que afectan la gestión, y determinan las acciones de mejoramiento



tanto preventivas como correctivas necesarias para mejorar las desviaciones o distorsiones que amenacen el cumplimiento de la misión institucional.

Los responsables del componente de Supervisión son los Directores de Impuestos y Aduanas, Secretarios General y de Desarrollo Institucional (a través de las Subdirecciones y Subsecretarías) y las Oficinas de Staff de la Dirección General.

La metas de Gestión de la DIAN son establecidas a partir de la meta de recaudo impuesta para la entidad por el CONFIS y el Fondo Monetario Internacional, y de la Planeación estratégica de la entidad, con base en estos aspectos el área de Planeación establece los planes de acción de cada área y los parámetros que permiten medir la efectividad en la consecución de las mismas.

A través del sistema informático de Estadísticas Gerenciales, cada área mensualmente incluye los resultados de su Gestión, los cuales son comparados con los parámetros establecidos por el área de Planeación, para posteriormente actualizar la denominada MATRIZ SEMAFORO, la cual permite medir el cumplimiento de las metas

establecidas para cada Administración con criterios de Recaudo, Control y Apoyo; esta evaluación se realiza mensualmente.

Con base en los resultados de esta evaluación, se retroalimentan las diferentes áreas a través de la identificación de parámetros incumplidos y el nivel central evalúa si es necesaria la redefinición de los parámetros establecidos.

Adicionalmente, el Nivel central realiza visitas de Supervisión y Control a las diferentes Administraciones cuyo objetivo es el de evaluar los procesos y procedimientos desarrollados por cada una de las áreas, corregir fallas y retroalimentar a las Administraciones.

C. El Control Interno en el Primer Nivel

En la siguiente figura se resume de manera global la actuación de la oficina de control interno frente al primer nivel de control:

En cada Administración se ha creado la figura del delegado de Control Interno, el cual debe ser un funcionario con amplio conocimiento en los procesos, procedimientos y normatividad de la entidad, a

quien se encarga la labor permanente de realización de auditorías puntuales a las áreas y el seguimiento al cumplimiento de los planes de mejoramiento establecidos en desarrollo de sus auditorías, las visitas de supervisión y control del nivel central y las auditorías realizadas por los entes externos de control.

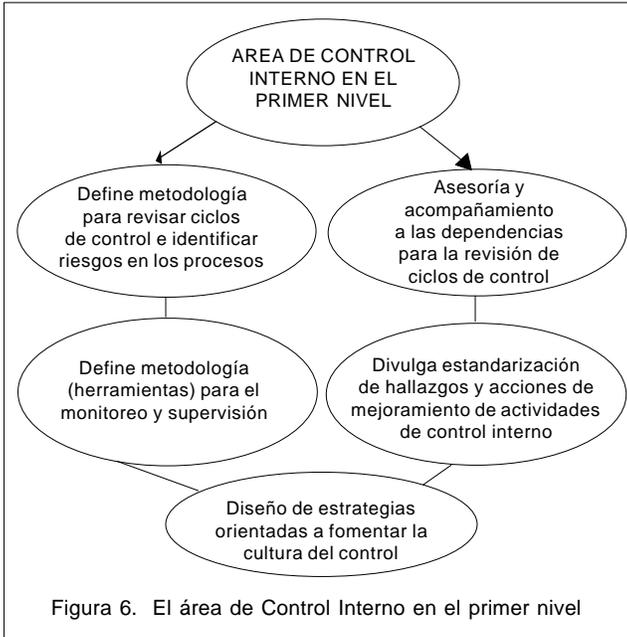


Figura 6. El área de Control Interno en el primer nivel

D. Administración de Riesgo

La DIAN ha tomado como herramienta primaria para el control de las funciones realizadas por los funcionarios de la entidad la Administración del riesgo, la cual permite identificar, valorar y manejar los riesgos asociados a los procesos de la Organización, que ejecutados en forma organizada le permiten encontrar soluciones reales a los riesgos detectados minimizando las amenazas o maximizando las oportunidades. A esta labor se incorpora cada área y se cuenta con el apoyo de la alta Dirección.

Las etapas que se definieron y desarrollaron para el proceso de Administración de Riesgos fueron:

- a) Establecimiento del Contexto General: Mediante el conocimiento del entorno de la organización, se establecieron las políticas y criterios generales que se utilizaron para implementar el enfoque de la Administración de riesgos.

Se identificaron las relaciones entre la organización y su entorno, la organización, sus objetivos, estrategias, capacidades y habilidades y de manera específica los procesos objeto de control definidos como PROCESOS CRITICOS en cada uno de los macroprocesos de la entidad TRIBUTARIO, ADUANERO y CAMBIARIO, SERVICIOS COMPARTIDOS.

- b) Identificación de los riesgos: mediante el establecimiento de los procesos críticos se definieron los criterios específicos del análisis de riesgos que proveyeron los mecanismos necesarios para identificar los riesgos, impactos y sus causas.
- c) Análisis de riesgo: a partir de las matrices de riesgo, se realizó un análisis de las fuentes de riesgo, sus consecuencias y la probabilidad de que esas consecuencias puedan ocurrir, identificando los niveles de riesgo, la efectividad de los controles y el nivel de exposición de la organización al riesgo.
- d) Evaluación y priorización de riesgos: con base en los riesgos encontrados se realizó una evaluación y priorización de los mismos definiendo las acciones de control a implementar.

4.2.2. Segundo Nivel de Control Interno

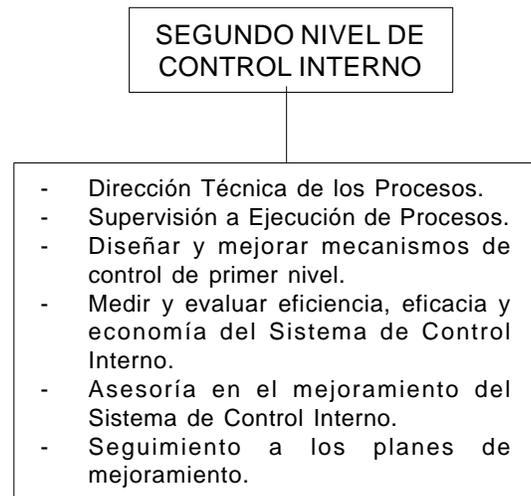


Figura 7. Segundo Nivel de Control Interno

EL segundo nivel de control es el ejercido a través de todas las actividades de auditoría realizadas para efectuar la Evaluación del Sistema de Control Interno. En la siguiente figura se resumen los objetivos de este nivel.

EL SEGUNDO NIVEL DE CONTROL tiene como participantes al área de Control Interno, a través de la Subsecretaría en el Nivel Central y de las Divisiones y los Grupos de Control Interno en el nivel regional (Delegados de control interno de cada Administración).

El área de control interno en la DIAN promueve el cumplimiento de los objetivos y metas institucionales mediante el fortalecimiento de los elementos constitutivos del sistema de control interno y la evaluación de su funcionamiento. Estos elementos son la planeación, los sistemas de información, los métodos de supervisión y la administración de los recursos humanos. En el Nivel Central corresponde a la Subsecretaría de Control Interno, en el Nivel Regional a la División de Control Interno, y en el Nivel Especial, Local y Delegado a la función de control interno del administrador.

Las funciones de la mencionada Subsecretaría están estipuladas en el Art. 18 del Decreto 1265 de 1999, y orientadas hacia la evaluación del sistema de Control Interno de la DIAN y a la proposición de recomendaciones para su optimización; la evaluación del sistema de control interno en cada macroproceso se realiza a través de un grupo (GIT) creado para tal fin.

En la siguiente figura se resume de manera global la actuación de la oficina de control interno frente al segundo nivel de control:

Mensualmente se realizan los comités de control interno con la participación de todos los jefes de las áreas y el funcionario delegado de control interno, en los cuales se evalúa el funcionamiento del sistema de control interno, el cumplimiento de los compromisos adquiridos en las auditorías puntuales, las visitas de supervisión y control y las auditorías realizadas por las entidades externas, y finalmente se definen acciones tendientes al mejoramiento del primer nivel de control.

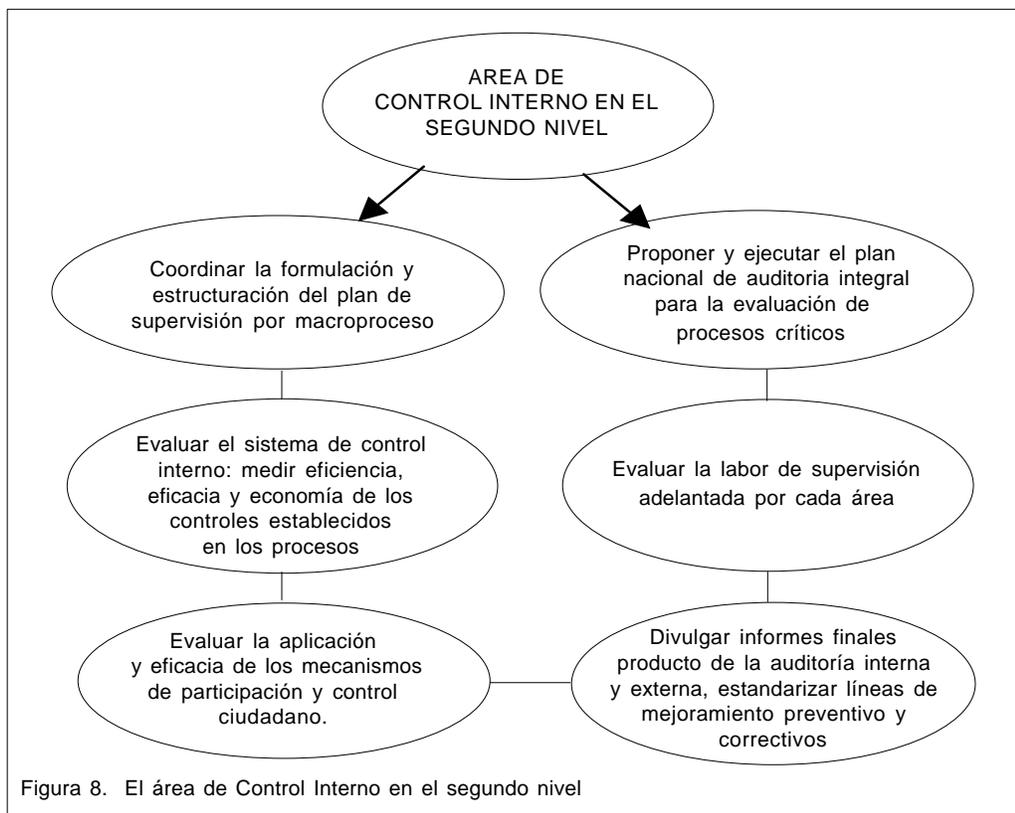


Figura 8. El área de Control Interno en el segundo nivel

4.2.3. Tercer Nivel de Control Interno

En el tercer nivel de control se adelantan las acciones para prevenir, detectar y controlar riesgos de corrupción en los procesos de la Entidad y a sancionar a los responsables de los hechos de corrupción.

Los objetivos generales del tercer nivel de control se resumen en la siguiente figura:

En este nivel actúan los despachos de la Alta Dirección, la Oficina de Investigaciones Disciplinarias, la Subsecretaría de Control Interno, la Unidad Penal.

Los actores de este nivel de control interactúan con los Entes gubernamentales Externos que ejercen funciones de prevención, investigación y sanción de la corrupción.

En este nivel de control adquieren protagonismo en primer lugar la alta dirección de la DIAN como responsable de la prevención y represión de la corrupción administrativa, la oficina de control interno, la oficina de investigaciones disciplinarias, la policía fiscal y aduanera y la defensoría del contribuyente y usuario aduanero.

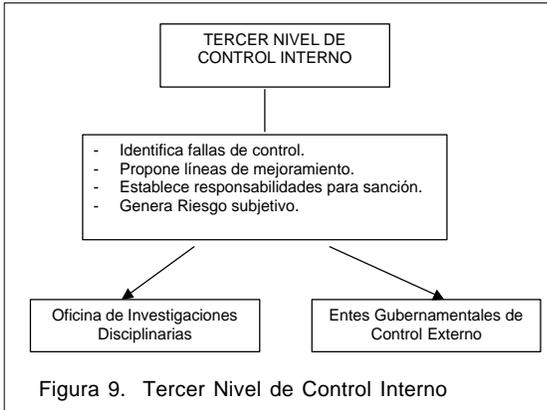


Figura 9. Tercer Nivel de Control Interno

A) El Área de Control Interno en el Tercer Nivel

En la siguiente figura se resume de manera global la actuación de la oficina de control interno frente al tercer nivel de control:

También son responsables de este nivel de control la alta dirección en lo que respecta a la definición de las políticas y estrategias de control de la corrupción. Asimismo, la alta

dirección debe garantizar el cumplimiento de las normas y directrices presidenciales en materia de control de la corrupción, la evaluación del cumplimiento de las medidas de control de la corrupción, y la adecuada defensa de los intereses patrimoniales de la entidad a través de las decisiones relacionadas con acciones de repetición y/o llamamiento en Garantía.

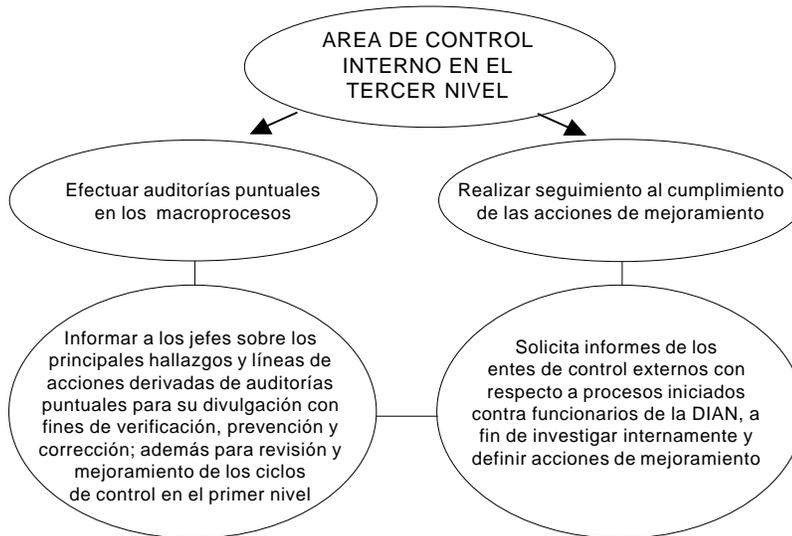


Figura 10. El área de Control Interno en el tercer nivel

B) La Oficina de Investigaciones Disciplinarias

Mediante el artículo 12° del Decreto 1265 del 13 de julio de 1999, se determinan las funciones de la Oficina de Investigaciones Disciplinarias, para ejercerlas por intermedio de las Divisiones de Instrucción, de Decisiones Disciplinarias y de Anti-corrupción, dependencias estas que conforman la estructura de la Oficina.

Dentro de sus principales funciones están la Planeación, coordinación y desarrollo de las políticas tendientes a prevenir la comisión de conductas que puedan llegar a constituir faltas disciplinarias; a ejercer funciones de Policía Judicial en las investigaciones; a adelantar las investigaciones disciplinarias por enriquecimiento ilícito u otras irregularidades administrativas; y coordinar con organismos de control (Procuraduría General de la Nación, Fiscalía General de la Nación) los asuntos relacionados con el control de las actuaciones de los servidores de la contribución.

Esta es la oficina encargada de dar aplicación al proceso disciplinario cuyo objetivo es garantizar el cumplimiento efectivo de las funciones asignadas a la DIAN y propugnar por el fortalecimiento de la moralidad y la responsabilidad de sus servidores públicos.

C) La Dirección de Policía Fiscal y Aduanera

Es responsable de planear, organizar, adelantar y controlar las actividades relacionadas con las labores de inteligencia y los operativos derivados de éstas, tendientes a la prevención y represión de los delitos contra la administración pública y la corrupción al interior de la entidad. De igual manera, apoya el ejercicio de las funciones de policía judicial del área de investigaciones disciplinarias, respecto de los delitos relacionados con la administración pública y enriquecimiento ilícito en coordinación con la Fiscalía General de la Nación.

D) La Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero

Es un órgano especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cuyo propósito es garantizar que la DIAN en sus actividades, cumpla con lo establecido en las leyes tributarias, aduaneras y cambiarias, cerciorándose de que la Administración no imponga a los usuarios del sistema cargas que no establece la ley, y procurando que estos reciban un tratamiento justo, equitativo, amable y respetuoso. Fue creada en el ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas en el Art. 79 de la Ley 488 de 1998 y sus funciones se estructuraron en el Art. 31 del Decreto 1071 de 1999.

4.3. Evaluación del Sistema de Control Interno

La lucha contra la corrupción no es una tarea individual ni es una tarea sencilla, es un gran reto que cobija a instituciones y empresarios; la educación y la cultura en gran medida posibilitan entre los servidores públicos la interiorización de los valores y las conductas éticas.

En el estado colombiano en general, y en la DIAN en particular, se observan unos esquemas de control interno de frente a la lucha contra la corrupción, legalmente bien concebidos donde participa toda la institución y la sociedad para su efectividad.

El problema radica en que en su aplicación práctica se detectan insuficiencias en cobertura y en recursos económicos, esto último debido a la austeridad del gasto público, por ejemplo, las subdirecciones del Nivel Central que tienen la responsabilidad de la supervisión en el primer nivel de control sólo las pueden realizar una o dos veces por año y en lapsos de tiempo muy cortos (3 días) y no secuenciales.

Las administraciones de impuestos y aduanas cuentan con una sola persona como delegado de control interno para los enlaces, seguimientos y evaluaciones del sistema de control, considerando esto como una fuerte debilidad porque no se pueden ejecutar eficazmente los controles operativos.

El recurso humano del área de control en algunos casos no tiene la idoneidad profesional requerida para ejercer una labor de control efectiva.

■ ■ ■

La búsqueda de un equilibrio entre la alta rotación de personal y la especialización de funciones es un objetivo por alcanzar en las administraciones tributarias.

A fin de eliminar situaciones proclives a la corrupción y deficiencias administrativas, pues con frecuencia políticas de personal en cuanto a ubicación de servidores, traslados, etc., no obedecen a análisis serios sobre perfiles profesionales y ocupacionales.

En materia de sistematización de procesos, en especial el área aduanera y cambiaria, carecen de plataforma informática especialmente en las administraciones interiores del país, generándose todo tipo de riesgos al tener que administrar con procesos manuales, no hay que olvidar que los teóricos del control, de la eficiencia, de la eficacia, de la transparencia han dicho que para obtener resultados positivos hay que automatizar los procesos entre estos los de control, y la gerencia que es la directamente responsable debe presupuestar los rubros e invertir en ellos, de lo contrario es muy difícil obtener buenos resultados.

Una Fortaleza es que la DIAN cuenta con un diagnóstico muy completo sobre situaciones de riesgo, en la medida que se tiene plenamente identificadas las conductas de riesgo, los procesos críticos y elaborados los planes de mejoramiento y los planes de seguimiento.

En esta evaluación también debe considerarse como una fortaleza que el sistema de control interno técnica, conceptual y legalmente está bien estructurado, pero hay que llamar la atención frente a la aplicación práctica de los controles y a la asimilación completa del proceso de control interno por parte de todos los servidores de la contribución en la DIAN.

Se destaca el hecho de haber realizado una construcción de cultura de valores y de comportamientos éticos, de una manera participativa y en muchos casos involucrando a la totalidad de los servidores públicos con que cuenta la entidad. Desafortunadamente, han sido situaciones concretas y puntuales que se han quedado estáticas en el tiempo y que no han tenido replanteamientos ni mejoramientos por lo que van quedando en el olvido.



5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- INTERIORIZACION DE VALORES INSTITUCIONALES

A pesar de que la DIAN ha definido los valores institucionales y se ha trabajado de manera colectiva el modelo de liderazgo para la entidad, así como el ideario ético del servicio, se requiere posibilitar entre los servidores de la contribución espacios permanentes de reflexión y de interiorización sobre las conductas éticas y morales que deben mantenerse para que el control y el autocontrol se conviertan en una constante para consolidar una ética del servicio público.

Ello implica un alto compromiso de la alta dirección de la entidad para sensibilizar y comprometer a todos los funcionarios en el proceso de formación de valores que redundará en el mejoramiento del clima moral de la entidad y contribuirá al desarrollo del talento humano en la entidad.

- SOCIALIZACION DE MAPAS DE RIESGOS

Tal como se describió en el desarrollo de la presente monografía, la DIAN ha definido el mapa de riesgos de la entidad para cada uno de los procesos críticos, sin embargo estos se han quedado en el papel, no han sido expuestos a los funcionarios ni incorporados a los planes de trabajo individuales de una manera consciente. Se requiere su incorporación al desarrollo de los procesos como parte de los mismos y no como un obstáculo para la labor diaria.

- FORTALECIMIENTO DE LA PARTICIPACION CIUDADANA Y CONTROL SOCIAL

Continuar fortaleciendo los mecanismos de participación ciudadana como son las quejas, reclamos, peticiones, denuncias, entre otros, a través de todos los medios posibles, ya que este es uno de los controles más efectivos en la lucha contra la corrupción.

- PERFIL DE FUNCIONARIO DE CONTROL INTERNO

El funcionario encargado de realizar las auditorías puntuales debe ser un funcionario especializado con conocimiento de los procesos, procedimientos y normatividad de la entidad, y además la experiencia técnica necesaria para garantizar un correcto desarrollo de su tarea.

- COMPROMISO DE LOS LÍDERES

Conscientes de que el control es una herramienta administrativa que garantiza la adecuada realización de los procesos, se requiere de un compromiso decidido de los jefes de cada una de las dependencias para involucrarlo en la labor diaria de sus divisiones.

- INTELIGENCIA EN EL CONTROL

Como un instrumento de evaluación de la conducta de los servidores para valorar la calidad del servicio y la atención al ciudadano, se recomienda que personal de las áreas de control interno desarrollen ejercicios prácticos de solicitud de servicios o trámites desde la posición de usuario o contribuyente, para captar fielmente la calidad y honradez en el servicio que se presta a los mismos.

- USO DEL INTERNET Y DE LAS TECNOLOGÍAS

En este propósito de mejorar la eficiencia y la transparencia de la gestión de la DIAN, en la lucha contra la corrupción, hay que considerar que el potencial del Internet es valioso, pues el óptimo uso de esta herramienta ha permitido:

- Simplificar transacciones del ciudadano con la DIAN.
- Ahorro económico al proveer información y servicios en línea.
- Facilitación de la divulgación masiva de información acerca de la DIAN y del cumplimiento de su gestión.

Mecanismos de Control para Combatir la Corrupción al Interior de la Administración Tributaria

Segundo Premio XVII Concurso de Monografías CIAT/AEAT/IEF

SUMARIO: Presentación.- Contenido.- 1. Proceso de Determinación de los Tributos.- 2. Proceso de Discusión.- 3. Proceso de Cobro.- 4. Proceso de Devoluciones.- 5. Proceso de Contratación. Conclusiones y Recomendaciones.

PRESENTACIÓN

Por:
Hernán Fructuoso Bermúdez Beltrán
(Director)
Jefe de División
Control de Pymes (A)

Dilma Yolanda Gutiérrez Florez
Subdirectora de
Normalización de
Pymes (A)

DIAN – Colombia

La monografía propone matrices de los principales riesgos y mecanismos de control, para las siguientes áreas técnicas y de apoyo de la Administración Tributaria:

- Determinación de los tributos.
- Discusión de los tributos.
- Cobro y Devolución.
- Proceso de contratación.

Vale la pena recordar que las condiciones del entorno, las políticas, la normatividad y los procedimientos no son estáticos, por lo cual los mecanismos de control no son producto terminado, deben revisarse y ajustarse periódicamente.

Es importante señalar que las matrices de riesgos y controles presentadas en este **resumen**, son un extracto de las propuestas en la monografía, en la cual los mecanismos de control más representativos tienen que ver con prácticas de autocontrol, monitoreo y supervisión.

Los Jefes y líderes de la Administración son los responsables del establecimiento, monitoreo y supervisión de los mecanismos de control, los funcionarios deben aplicar mecanismos de auto control y auto evaluación, pero no como un postulado teórico más, sino como un compromiso institucional, si de verdad queremos disminuir los niveles de corrupción.

Antes de plantear los mecanismos de control que pueden contribuir más eficazmente a combatir la corrupción al interior de la Administración Tributaria es importante señalar que uno de los pilares de una Administración Tributaria eficiente es una relación respetuosa con sus contribuyentes basada en un alto grado de aceptación de los impuestos.

Sin embargo, esto no se logra si los contribuyentes no confían en la rectitud de la Administración Tributaria y no pueden confiar si funcionarios inescrupulosos solicitan o aceptan actuar por fuera de los estándares éticos.

Si al interior de la Administración Tributaria existe una cultura y ambiente organizacional deficiente, donde los funcionarios están desmotivados, no creen en sus líderes y existen procesos con bajos niveles de control, los espacios para la corrupción serán mayores.

Estas situaciones inciden negativamente en el cumplimiento voluntario de las obligaciones, disminuye el recaudo y tiene un efecto multiplicador que tiende a complicar las relaciones y credibilidad entre los contribuyentes y la Administración Tributaria.

Un ambiente ético no se desarrolla espontáneamente, se transmite desde la

cúpula, los directivos ejercen influencia significativa en las personas a su cargo y en el ambiente exterior.

La ética más que un recetario de virtudes, es una forma de asumir la vida a partir de una escala de valores visualizada en la interrelación de las personas y en el manejo de distintas situaciones.

Los valores son los principios a partir de los cuales edificamos todos nuestros proyectos, valores básicos comúnmente compartidos (**no solo relacionados y publicados en un ideario**), sino realmente interiorizados; son el escudo contra las prácticas corruptas porque fortalecen a los funcionarios en sus decisiones cotidianas.

Administraciones Tributarias exitosas han adoptado estrictos códigos de ética, pero simultáneamente plantean estrategias complementarias e interiorizan mecanismos de control muy sólidos.

Es importante la adopción de un código ético - como una condición del empleo - complementada con una labor de retroalimentación y orientación de los funcionarios, realizada en sesiones cortas pero reiteradas, cuyo objetivo es la real interiorización del código ético.

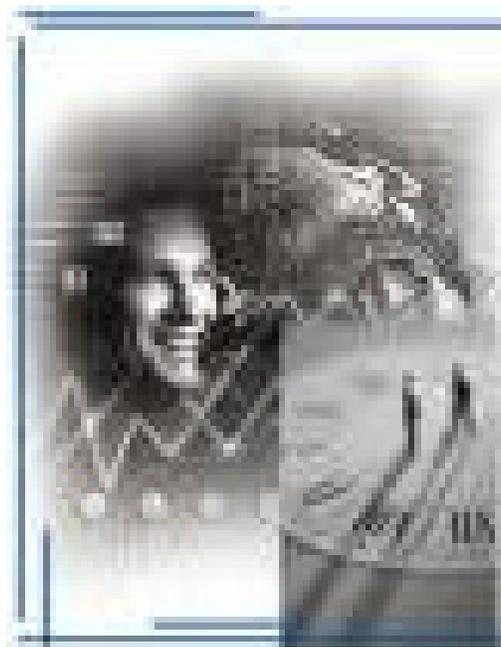
Estos códigos pueden mejorar la conducta y el rendimiento de los funcionarios, teniendo en su contenido pautas claras de comportamiento y también pueden cumplir una función previsoras al servir de advertencia a los funcionarios sobre las posibles consecuencias de conductas y acciones desviadas.

Dentro de las estrategias complementarias se pueden recomendar las siguientes:

- Implementar y cumplir estrictamente el marco de políticas de selección, inducción, evaluación, promoción y desarrollo profesional de los funcionarios con remuneraciones acordes a los conocimientos y responsabilidades exigidas.

- Ejecutar programas de capacitación que motiven el autocontrol y la autoevaluación permanente de los funcionarios.
- Desarrollar programas de ayuda para los funcionarios, con el fin de contribuir en la solución de situaciones que los puedan inducir a tomar decisiones erradas, por necesidad o desorientación.
- Institucionalizar criterios retributivos y de promoción, que permitan ponderar las conductas de aquellos funcionarios que se adhieran y sobresalgan en el cumplimiento de los criterios o pautas de comportamiento ético de la Entidad.
- Articular mecanismos de inteligencia para la detección de comportamientos no éticos.
- Levantar mapa de riesgos por áreas, a partir del cual se diseñen estrategias concretas que permitan contrarrestar la corrupción.
- Los mecanismos de control son una estrategia valiosa, pero no pueden plantearse en forma teórica ni aislada de los riesgos.

La efectividad de las estrategias planteadas sólo podrá ser medida por la credibilidad y respeto que los contribuyentes le tengan a la Administración Tributaria.





1. PROCESO DE DETERMINACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Con base en la facultad que tiene la Administración Tributaria de investigar la real capacidad contributiva que tienen los sujetos pasivos de los impuestos, se desarrolla el **proceso de determinación** de los tributos; los métodos de determinación pueden ser directos o indirectos.

Los métodos directos son aquellos que toman la base gravable denunciada por el contribuyente para verificar su exactitud y veracidad tanto formal como material, se utiliza la información dada por el contribuyente y la de terceros sean o no contribuyentes, el medio de prueba privilegiado como método directo es la inspección contable; el método indirecto busca establecer una base presuntiva para lo cual es suficiente que la Administración

Tributaria compruebe los hechos o circunstancias que permitan inferir dicha base y que puede suponer posibles evasiones fiscales.

En los métodos directos, existe un contacto personalizado entre los funcionarios y los contribuyentes; si los primeros tienen un esquema de valores deficiente y no tienen interiorizado el código ético y/o los segundos no tienen certeza de la rectitud de la Administración Tributaria, los niveles de corrupción pueden ser realmente alarmantes.

A continuación se expone un resumen de los aspectos más relevantes de la matriz de riesgos y controles para el área de determinación:

MATRIZ DE RIESGOS QUE GENERAN CORRUPCIÓN Y TÉCNICAS DE CONTROL PARA CONTRARRESTARLOS	
RIESGO	TÉCNICA DE CONTROL
<p>1. Que no existan o no se apliquen criterios claros para la selección de los funcionarios que laboran en el área de determinación.</p>	<p>1.1 Para la selección del personal que labora en el área de determinación se tienen claramente definidos los perfiles que debe reunir cada uno de los aspirantes.</p> <p>1.2 Se cuenta con cuestionarios que permiten medir las inclinaciones del individuo hacia la realización de prácticas corruptas.</p> <p>1.3 El personal que labora en el área de determinación es un personal con altas calidades éticas, de honestidad y profesionales.</p> <p>1.4 En forma permanente se analiza el comportamiento y los cambios de hábitos del funcionario, así como las variaciones patrimoniales y las de sus familiares.</p>
<p>2. Que no exista un procedimiento para la realización de las actividades que conforman el proceso de Determinación de los Tributos administrados por la Entidad.</p>	<p>2.1 Existe un manual de procedimientos para la determinación de los tributos, el cual se cumple y actualiza permanentemente según las necesidades.</p>
<p>3. Que existiendo el procedimiento para la realización de las actividades de determinación de los Tributos, éste no se aplique, sin justa causa.</p>	<p>3.1 Cuando se detecta que sin justa causa, no se da cumplimiento al procedimiento establecido, se adelanta investigación y se toman las medidas necesarias.</p> <p>3.2 Cuando se efectúe una actuación no contemplada en el manual se requiere de autorización por parte de la dependencia competente; de igual forma cuando se omita el procedimiento establecido dicha situación debe estar autorizada.</p>
<p>4. Que no exista un procedimiento que determine en forma clara y transparente como se debe hacer la asignación entre los funcionarios de los casos objeto de investigación tributaria.</p>	<p>4.1 En el manual de procedimientos para la realización de las investigaciones tributarias existe el procedimiento para la asignación de casos a los funcionarios</p> <p>4.2 Cuando se observa que sin justa causa no se está dando cumplimiento al procedimiento establecido, se da aviso a la dependencia competente para el inicio de la investigación correspondiente.</p>
<p>5. Que las normas existentes no sean aplicadas o no se apliquen correctamente por parte de los funcionarios durante la realización de las investigaciones tributarias; con lo cual se puede generar corrupción.</p>	<p>5.1 Cuando se observa que sin justa causa no se está dando cumplimiento a la normatividad aplicable en las investigaciones tributarias se da aviso a la dependencia competente para el inicio de la investigación disciplinaria.</p>

MATRIZ DE RIESGOS QUE GENERAN CORRUPCIÓN Y TÉCNICAS DE CONTROL PARA CONTRARRESTARLOS	
RIESGO	TÉCNICA DE CONTROL
6. Que no existan criterios previamente establecidos para la selección de los casos que serán objeto de investigación Tributaria.	.6.1 La Entidad cuenta con criterios claros y objetivos, establecidos por escrito, los cuales son actualizados en la medida en que se requiere su actualización.
7. Que la selección de casos para la realización de investigaciones tributarias no obedezca a la aplicación de criterios previamente definidos y aprobados por parte del área del nivel central respectivo.	7.1 Siempre que se observa que la selección se hizo sin tener en cuenta los criterios previamente establecidos, se da aviso a la dependencia competente para que se investigue tal hecho. 7.2 La selección de los casos se realiza conforme a los criterios previamente establecidos.
8. Que sin justa causa se excluyan de los programas de investigaciones tributarias casos que en un principio fueron seleccionados.	8.1 Cuando se detectan casos que sin justa causa fueron excluidos, inmediatamente se da aviso a la dependencia competente para el inicio de la investigación. 8.2 Siempre que se excluyen casos, se averigua su razonabilidad.
9. Que sin justa causa se dejen vencer los términos de que dispone la Administración Tributaria para la realización de investigación a los contribuyentes evasores.	9.1 Cuando se presentan casos de vencimiento de términos se da aviso a la dependencia competente, para la realización de la investigación respectiva. 9.2 Los funcionarios dan cumplimiento al autocontrol establecido para la prevención del vencimiento de términos.
10. Que una vez iniciado el proceso de determinación el funcionario encargado de la realización de la investigación permita el vencimiento de los términos dentro de los cuales debe adelantarse el proceso.	10.1 En el manual de procesos está establecido el de autocontrol, que previene la ocurrencia del vencimiento del término para la realización de la investigación tributaria. 10.2 Cuando se da el caso de vencimiento de términos se adelantan las investigaciones correspondientes y se aplican las sanciones a que haya lugar.
11. Que la investigación se realice sin el debido cuidado profesional y sin la profundidad requerida.	11.1 Existe un procedimiento que permite evaluar objetivamente la realización de las investigaciones de determinación, observando si se tuvo el debido cuidado profesional y si se le dio la profundidad requerida. 11.2 Cuando se encuentran casos en los cuales no se observaron debido cuidado profesional y profundidad en la investigación, estos son analizados y si existen antecedentes se produce el relevo del funcionario.

MATRIZ DE RIESGOS QUE GENERAN CORRUPCIÓN Y TÉCNICAS DE CONTROL PARA CONTRARRESTARLOS	
RIESGO	TÉCNICA DE CONTROL
12. Que las decisiones tomadas en los Actos Administrativos no se ajusten a derecho o no estén debidamente soportadas.	12.1 Se revisan al azar los Actos Administrativos para establecer si se ajustan a derecho y si se encuentran soportados. 12.2 Cuando se encuentran casos en los cuales las decisiones no se ajustan a derecho o no están soportadas, si existen antecedentes se releva al funcionario.
13. Que los Actos Administrativos terminales del proceso de determinación se notifiquen indebidamente.	13.1 En el manual de procedimientos se establece cómo deben notificarse los Actos Administrativos. 13.2 Periódicamente se realiza seguimiento al cumplimiento del procedimiento establecido.



2. PROCESO DE DISCUSIÓN

Los contribuyentes pueden impugnar las decisiones de la Administración tributaria tanto por vía gubernativa como en vía contenciosa.

Los mecanismos de control propuestos para esta área están orientados a:

1. Contribuir para que la representación de la Administración Tributaria en los procesos judiciales, se haga en forma oportuna, eficaz y se agoten todas las posibilidades procesales para evitar una decisión judicial que vaya en detrimento del erario público (ya sea por negligencia o dolo de los funcionarios responsables).
2. Contribuir para que las actuaciones de la Administración Tributaria en la vía gubernativa, se adelanten respetando el debido proceso, el derecho de defensa de los contribuyentes, en forma diligente, disminuyendo al máximo las oportunidades para que se presenten desviaciones en la ejecución de las actividades o en los planteamientos o decisiones jurídico-tributarias).
3. Contribuir para que los Conceptos de la Entidad en materia tributaria, sean claros, objetivos, estén actualizados, no den lugar a interpretaciones amañadas y no respondan a intereses particulares.

MATRIZ DE RIESGOS QUE GENERAN CORRUPCIÓN Y TÉCNICAS DE CONTROL PARA CONTRARRESTARLOS	
RIESGO	TÉCNICA DE CONTROL
1. Que no exista manual que defina el perfil y forma de seleccionar el personal que labora en áreas Jurídicas o existiendo no se aplique.	1.1 Definir el perfil de los funcionarios que aspira a desempeñar funciones en el área jurídica, quien no lo cumpla, no puede ser ubicado en esa área.
2. Que el recurso humano que labora en el área jurídica no tenga la suficiente capacitación, formación y experiencia.	2.1 Pruebas de conocimiento y circularización para verificar la formación académica que aparece en las hojas de vida de los funcionarios del área.
3. Que las actividades que se realicen en representación externa de la Entidad ante los estrados judiciales no se ejecuten dentro de los términos y/o con el lleno de las formalidades exigidas, lo cual ocasionaría la nulidad o la pérdida de las oportunidades procesales y en el peor de los casos, fallos adversos a la Administración Tributaria.	3.1 En una muestra representativa de procesos en curso, aplicar una Lista de chequeo , para determinar si se están realizando todas las actividades requeridas en cada caso y se está cumpliendo con los términos procesales.
4. Que la distribución de los negocios se haga con criterios subjetivos y/o atendiendo intereses de carácter particular.	4.1 Criterios predefinidos para la asignación de procesos (teniendo en cuenta formación, experiencia, diligencia y desempeño en procesos similares anteriormente).
5. Que los Actos Administrativos proferidos en cumplimiento del proceso de discusión de los tributos, no sean notificados debidamente.	5.1 Lista de chequeo: en una muestra representativa de actos notificados verificar (destinatario, dirección, términos, etc.). 5.2 Cuando se detecta alguna irregularidad en el proceso de notificación, se comunica a la dependencia respectiva.
6. Que los fallos que resuelven los recursos en la vía gubernativa, las providencias ejecutoriadas y los actos administrativos no recurridos, no sean contabilizados ni cobrados oportunamente.	6.1 Verificar que se remita copia de los fallos que resuelven los recursos en la vía gubernativa, las providencias ejecutoriadas y los actos administrativos no recurridos, a las divisiones competentes para el cobro, contabilización y archivo de documentos.

MATRIZ DE RIESGOS QUE GENERAN CORRUPCIÓN Y TÉCNICAS DE CONTROL PARA CONTRARRESTARLOS	
RIESGO	TÉCNICA DE CONTROL
7. Que el área no tenga establecidos indicadores de desempeño, con estándares mínimos de rendimiento aceptables y registro con alarmas de entradas y salidas de negocios, expedientes, casos y conceptos; lo cual adicionalmente a que genera una inequitativa distribución de cargas de trabajo, da lugar a caos y olvidos (dolosos o culposos).	7.1 Controlador de tiempos y movimientos: a partir de un esquema de cargas de trabajo aplicable al área, con estándares mínimos de rendimiento, se diseña en forma sistematizada un controlador que dispare alarmas cuando los negocios, expedientes, casos y conceptos no sean evacuados en los tiempos límites preestablecidos.

3. PROCESO DE COBRO

El proceso de cobro es muy sensible a prácticas corruptas ya sea por acción o por omisión de los funcionarios, los mecanismos de control están orientados a:

1. Evitar que se prescriban las acciones de cobro o no se cobre la totalidad de deudas originadas por concepto de uno cualquiera de los Impuestos Administrados por la Entidad.
2. Disminuir el riesgo de que se realice una inadecuada investigación de bienes.
3. Disminuir el riesgo de que las decisiones tomadas en los Actos Administrativos no se ajusten a derecho.
4. Promover la seguridad de la información de los contribuyentes morosos (debe encontrarse restringida al personal autorizado).



MATRIZ DE RIESGOS QUE GENERAN CORRUPCIÓN Y TÉCNICAS DE CONTROL PARA CONTRARRESTARLOS	
RIESGO	TÉCNICA DE CONTROL
<p>1. Que no se cobre la totalidad de las deudas que tienen los contribuyentes por concepto de impuestos administrados por la Entidad.</p>	<p>1.1 La Entidad debe disponer de un sistema de información actualizado que provea a las Unidades encargadas del proceso de cobro la información de la totalidad de los tributos adeudados y exigibles a una determinada fecha.</p> <p>1.2 Previo al inicio de todo proceso de cobro se consulta el sistema de información que contiene los datos de los tributos adeudados por cada contribuyente.</p> <p>1.3 El mandamiento de pago contiene la totalidad de las deudas por concepto de tributos exigibles a la fecha.</p>
<p>2. Que los sistemas de información que deben proveer listados de contribuyentes morosos no tengan medidas de seguridad y por lo tanto sean fácilmente vulnerables.</p>	<p>2.1 El sistema de información que permite la identificación de las obligaciones pendientes de pago tiene acceso restringido para garantizar su integridad.</p> <p>2.2 Periódicamente se realizan pruebas de validez de la efectividad de las medidas de seguridad que garantizan la integridad de la información de los contribuyentes morosos.</p>
<p>3. Que los sistemas de información que deben proveer listados de contribuyentes morosos no estén actualizados y por lo tanto no cumplan con su finalidad.</p>	<p>3.1 Existe un procedimiento que permite la actualización permanente del sistema de información relacionado con contribuyentes morosos.</p> <p>3.2 Cuando por alguna circunstancia no se ha cumplido en su totalidad se toman los correctivos del caso.</p>
<p>4. Que el proceso de cobro no se inicie dentro del término establecido.</p>	<p>4.1 Existen normas e instrucciones claras y precisas respecto de la oportunidad para el inicio del proceso de cobro.</p> <p>4.2 Se da cumplimiento a la normatividad e instrucciones existentes para el inicio oportuno del proceso de cobro.</p> <p>4.3 Cuando no se inició el proceso oportunamente se realiza la investigación correspondiente.</p>
<p>5. Que el mandamiento de pago no se profiera a los deudores reales.</p>	<p>5.1 Existe un procedimiento preestablecido que permite la detección de los deudores responsables de la obligación de pagar.</p> <p>5.2 El mandamiento de pago es proferido a los deudores reales de la obligación tributaria.</p>

MATRIZ DE RIESGOS QUE GENERAN CORRUPCIÓN Y TÉCNICAS DE CONTROL PARA CONTRARRESTARLOS	
RIESGO	TÉCNICA DE CONTROL
6. Que se otorguen facilidades de pago sin las debidas garantías.	<p>6.1 Matriz de análisis de Facilidades de Pago: en la cual deben valorarse los resultados obtenidos, garantías efectivas, vencidas, errores en su aceptación, falsas y situaciones que deben ser corregidas.</p> <p>6.2 Cuando se observa el otorgamiento de facilidades de pago sin las correspondientes garantías se da inicio a la investigación correspondiente.</p> <p>6.3 En el procedimiento para el otorgamiento de las facilidades de pago se establece que éstas se otorgarán previo el cumplimiento de los requisitos de las garantías.</p>
7. Que cuando se incumplen facilidades de pago no se hagan efectivas oportunamente las garantías presentadas.	<p>7.1 En el procedimiento se establece que una vez incumplida la facilidad se procede a hacer efectiva la garantía que la amparaba.</p> <p>7.2 Cuando se incumple el procedimiento se da inicio a la correspondiente investigación disciplinaria.</p>
8. Que se acepten garantías que no son válidas.	<p>8.1 Cuando se presentan casos dudosos siempre se realiza circularización con los otorgantes de las Garantías.</p> <p>8.2 En el procedimiento de cobro se tiene establecido que en los demás casos se realiza verificación aleatoriamente.</p>
9. Que no se efectúe la actualización del valor de las obligaciones tributarias pendientes de pago.	<p>9.1 Cuando es del caso se tiene establecida la obligación de actualizar el valor de las obligaciones por cobrar.</p> <p>9.2 Cuando se incumple el procedimiento se realizan las investigaciones disciplinarias a que haya lugar.</p>
10. Que la liquidación de los intereses por mora en el pago de la obligación tributaria se haga en forma indebida.	<p>10.1 El sistema está adaptado para la liquidación automática de intereses y la modificación de sus variables tiene acceso restringido.</p> <p>10.2 Cuando se observan irregularidades se realizan las investigaciones disciplinarias pertinentes aplicando las sanciones a que haya lugar.</p>

MATRIZ DE RIESGOS QUE GENERAN CORRUPCIÓN Y TÉCNICAS DE CONTROL PARA CONTRARRESTARLOS	
RIESGO	TÉCNICA DE CONTROL
11. Que se acepten excepciones de pago que no estén debidamente comprobadas.	<p>11.1 Para comprobar la existencia real de las excepciones, se utiliza el mecanismo de circularización.</p> <p>11.2 Cuando se observan irregularidades en la aceptación de excepciones se realizan las investigaciones disciplinarias pertinentes aplicando las sanciones a que haya lugar.</p>
12. Que el proceso de cobro no sea objeto de supervisión por parte de la dependencia competente.	12.1 La Entidad tiene establecido y normado el proceso de supervisión a las actividades del área encargada de realizar el proceso de cobro.
13. Que sin justa causa se permita la prescripción de la acción de cobro de deudas originadas por concepto de uno cualquiera de los Impuestos Administrados por la Entidad.	<p>13.1 El sistema de información dispone de alarmas para prevenir la ocurrencia de esta situación.</p> <p>13.2 Los funcionarios dan cumplimiento al autocontrol establecido para la prevención del vencimiento de términos durante la realización del proceso de cobro generado por el incumplimiento en el pago tributos.</p> <p>13.3 Controlador de tiempos y movimientos: a partir de un esquema de cargas de trabajo aplicable al área, con estándares mínimos de rendimiento, se diseña en forma sistematizada un controlador que dispare alarmas cuando el proceso de cobro no sea evacuado en el tiempo límite preestablecido.</p>
14. Que no se realice una adecuada investigación de bienes del deudor moroso o de los deudores solidarios, que permita la obtención del pago.	<p>14.1 En todos los casos se da cumplimiento al procedimiento establecido, con estándares mínimos para la realización de la investigación de bienes del deudor moroso o de los deudores solidarios cuando sea del caso.</p> <p>14.2 Cuando se detecta que sin justa causa no se realizó una adecuada investigación de bienes del deudor moroso o de los deudores solidarios, se da aviso a la dependencia competente para el inicio de la investigación disciplinaria correspondiente.</p>

4. PROCESO DE DEVOLUCIONES

En el caso de las devoluciones los puntos de control apuntan a que no se devuelvan dineros que nunca entraron a las arcas del Estado, o que se autoricen devoluciones a contribuyentes que no tienen derecho y/o se presenten casos de suplantación del titular.



MATRIZ DE RIESGOS QUE GENERAN CORRUPCIÓN Y TÉCNICAS DE CONTROL PARA CONTRARRESTARLOS	
RIESGO	TÉCNICA DE CONTROL
1. Que la normatividad en materia de devoluciones no sea clara y permita que los contribuyentes soliciten devoluciones sin el mínimo de requisitos.	1.1 Las normas que regulan las solicitudes de devolución están acordes con la cultura tributaria imperante en el territorio nacional. 1.2 Las normas tributarias en materia de devoluciones definen en forma clara y precisa los contribuyentes que tienen derecho a devolución de saldos a favor.
2. Que se devuelvan dineros que nunca entraron a las arcas del Estado.	2.1 El procedimiento para el trámite de las solicitudes de devolución establece términos razonables tanto para el solicitante como para el Estado con miras a poder establecer su veracidad. 2.2 En el procedimiento establecido para el trámite de las solicitudes de devolución está consignada la verificación del ingreso de los dineros a las arcas del Estado previo a la aceptación de la devolución. 2.3 El sistema de información de la Entidad facilita el cruce de información para detectar las solicitudes improcedentes.
3. Que el proceso de las devoluciones facilite la solicitud de sumas no procedentes.	3.1 El procedimiento para el trámite de las solicitudes de devolución, establece que el solicitante debe acreditar ante la Administración tributaria el derecho a la solicitud y ésta debe comprobar plenamente su veracidad (circularización, comprobación directa, etc.).

MATRIZ DE RIESGOS QUE GENERAN CORRUPCIÓN Y TÉCNICAS DE CONTROL PARA CONTRARRESTARLOS	
RIESGO	TÉCNICA DE CONTROL
<p>4. Que los funcionarios encargados del trámite de las solicitudes, hagan uso fraudulento de su posición.</p>	<p>4.1 Existe un procedimiento claro y ordenado secuencialmente para el trámite de las solicitudes.</p> <p>4.2 Los funcionarios encargados de la realización del trámite de las solicitudes de devolución son seleccionados cuidadosamente y reúnen condiciones de honestidad y transparencia.</p> <p>4.3 Vigilar que los funcionarios encargados del trámite de las solicitudes le den cumplimiento al procedimiento establecido.</p>
<p>5. Que no se cumpla el procedimiento establecido para el trámite de las solicitudes.</p>	<p>5.1 Se adelanta supervisión al cumplimiento del procedimiento y términos establecidos para el trámite de las solicitudes de devolución.</p> <p>5.2 Cuando no se cumpla, tanto del procedimiento como del término para resolver las solicitudes, se adelanta la investigación respectiva y se aplican las sanciones respectivas.</p>
<p>6. Que el Sistema de Información de la Entidad no impida la solicitud de devoluciones fraudulentas.</p>	<p>6.1 Existe y se cumple el procedimiento para la actualización de la información con las solicitudes presentadas y tramitadas.</p> <p>6.2 Se vigila permanentemente la inclusión de la información al Sistema, de las solicitudes presentadas y tramitadas.</p> <p>6.3 Cuando se detectan irregularidades en la actualización de la información se da aviso a la dependencia competente para el inicio de las investigaciones respectivas.</p> <p>6.4 Se aplican las sanciones disciplinarias cuando a ello haya lugar.</p>
<p>7. Que no haya adecuada segregación de funciones para el trámite de las solicitudes.</p>	<p>7.1 La dependencia encargada del trámite de las solicitudes de devolución cuenta con el personal suficiente para una adecuada segregación de funciones.</p> <p>7.2 La dependencia competente vela permanentemente para que en el trámite de las devoluciones se dé una adecuada segregación de funciones.</p>

MATRIZ DE RIESGOS QUE GENERAN CORRUPCIÓN Y TÉCNICAS DE CONTROL PARA CONTRARRESTARLOS	
RIESGO	TÉCNICA DE CONTROL
8. Que se presenten casos de suplantación de solicitantes.	8.1 Al momento de la recepción de las solicitudes de devolución se tiene previsto que éstas se realicen directamente por el interesado o por persona debidamente autorizada. 8.2 Los funcionarios encargados de la recepción de las solicitudes dan cumplimiento al procedimiento establecido. 8.3 Existe supervisión a las actividades de recepción de las solicitudes.
9. Que se presenten y tramiten solicitudes con documentos falsos.	9.1 El procedimiento establecido para el trámite de las solicitudes considera la verificación de la veracidad y autenticidad de la documentación presentada. 9.2 Se supervisa el cumplimiento por parte de los funcionarios responsables del procedimiento establecido.

5. PROCESO DE CONTRATACIÓN

Los mecanismos de control al proceso de Contratación Administrativa adelantada por las Administraciones Tributarias deben traspasar el límite de las formalidades y centrarse en la protección real de los intereses del Estado y las necesidades de la Entidad.

Tres pilares fundamentales en los que se apoya la contratación administrativa son la transparencia, economía y responsabilidad.

El principio de la transparencia involucra conceptos básicos como la selección objetiva, la publicidad, la contradicción y la moralidad. **La corrupción** vulnera básicamente este principio y el de la responsabilidad que está directamente atado a la gestión tanto de funcionarios como de contratistas.

Los mecanismos de control que pueden contribuir a frenar la corrupción en este proceso están ligados al control ciudadano, el deficiente o inadecuado monitoreo da lugar a que tanto funcionarios inescrupulosos como proponentes manipulen y utilicen este proceso en beneficio particular y en detrimento de los intereses del Estado y de la credibilidad de la Administración Tributaria.



MATRIZ DE RIESGOS QUE GENERAN CORRUPCIÓN Y TÉCNICAS DE CONTROL PARA CONTRARRESTARLOS	
RIESGO	TÉCNICA DE CONTROL
1. Que se suscriban contratos que no respondan a los planes, programas, disponibilidades y necesidades de la Administración tributaria, sino a las conveniencias de los ordenadores del gasto.	1.1 Previo a la apertura de licitación o suscripción de contratos se debe efectuar análisis sobre la necesidad, conveniencia y oportunidad del contrato, deben precisarse las actuaciones antieconómicas, los responsables y los posibles daños.
2. Que las condiciones y reglas que van a regir el proceso de contratación no estén claramente definidas desde el principio, lo cual incrementa la posibilidad de manejos discrecionales e irregulares.	2.1 Previo al contrato se deben elaborar pliegos de condiciones o términos de referencia; estudios, diseños y proyectos requeridos en cada caso, en forma detallada – Ej: Derechos y obligaciones de las partes, determinación y ponderación de los factores de selección; circunstancias de modo, tiempo y lugar que puedan incidir en la ejecución del contrato; Estándar de calidad y póliza de garantía ofrecida. (lo cual disminuye la discrecionalidad de los funcionarios y el riesgo de corrupción).
3. Que la evaluación y calificación de los proponentes no corresponda a criterios objetivos.	3.1 Adopción y monitoreo de un esquema estándar de valoración de la capacidad de los proponentes y Control ciudadano - Entidades veedoras y ciudadanos en general, con el fin de que puedan ser conocidos y/o controvertidos los informes, conceptos y decisiones .
4. Que los contratos no se ejecuten en las condiciones de modo, tiempo y lugar pactadas contractualmente y los funcionarios responsables del proceso de contratación por razones de conveniencia no tomen las medidas correctivas y/o adelanten las acciones legales correspondientes.	4.1 Quien ejerza la supervisión del proceso debe verificar que en caso de incumplimiento del contratista, se hagan efectivas inmediatamente las garantías, la indemnización por los daños causados y se impongan las sanciones a que haya lugar. 4.2 Se debe verificar el ejercicio la acción de repetición contra los servidores públicos, contratistas o terceros responsables por las deficiencias o irregularidades en la actividad contractual.

MATRIZ DE RIESGOS QUE GENERAN CORRUPCIÓN Y TÉCNICAS DE CONTROL PARA CONTRARRESTARLOS	
RIESGO	TÉCNICA DE CONTROL
5. Que la calidad de las obras ejecutadas, servicios presentados o bienes suministrados no responda a lo contratado.	<p>5.1 Verificar que por lo menos una vez cada seis meses durante el término de vigencia de las garantías, se revisen las condiciones de calidad de las obras ejecutadas, servicios presentados o bienes suministrados.</p> <p>5.2 Comprobar que cuando las condiciones de calidad no se cumplan, se promuevan las acciones de responsabilidad contra estos y sus respectivos garantes.</p>
6. Que la Administración tributaria adquiera bienes y/o servicios por valores superiores a los del mercado o en condiciones de calidad inferior.	6.1 Comprobar que se consulten y evalúen previamente los precios del mercado, la calidad y garantía de los bienes y servicios a adquirir (circularizar selectivamente a proveedores y verifique exactitud de precios y descuentos)
7. Que la Administración Tributaria pueda resultar afectada desde el punto de vista económico, por las actuaciones irregulares de funcionarios que manejan el proceso contractual.	<p>7.1 Constatar que cuando se condene a la Entidad por hechos u omisiones imputables a título de dolo o culpa grave, de un funcionario público, se inicie la respectiva acción de repetición.</p> <p>7.2 Constatar que cuando se impongan sanciones en razón de la actividad contractual, la parte resolutive del correspondiente acto administrativo sea comunicada a la Procuraduría General de la Nación y a la Cámara de Comercio.</p> <p>7.3 Llevar planilla de seguimiento de los funcionarios que desarrollan actividades del proceso contractual, para determinar si:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Buscan el cumplimiento de los fines de la contratación. b. Vigilan la correcta ejecución del objeto contratado. c. Disponen de mecanismos de control que permitan garantizar la protección de los intereses de la entidad y los derechos de los contratistas y terceros que puedan verse afectados. d. No actúan con desviación o abuso de poder. e. No eluden los procedimientos generales de contratación, ni los específicos de selección objetiva.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. Para proponer mecanismos de control que permitan combatir la corrupción, es necesario reflexionar previamente sobre el manejo de algunos aspectos al interior de la Administración Tributaria y en su entorno.
2. La credibilidad y respeto de los contribuyentes por la Administración Tributaria es determinante para incrementar el recaudo y los niveles de gestión, pero fundamentalmente para frenar la corrupción.
3. Los contribuyentes no pueden confiar en la Administración Tributaria si funcionarios inescrupulosos solicitan o aceptan comportamientos por fuera de los estándares éticos, para favorecer intereses particulares a cambio de recompensas o para devolver favores.
4. Si la Administración Tributaria tiene procesos con bajos niveles de control y adicionalmente los funcionarios están desmotivados, hay incertidumbre y un ambiente organizacional débil, los espacios para la corrupción serán mayores.
5. **Las Administraciones Tributarias deberían contar con un mapa de riesgos de las áreas y procesos tributarios susceptibles de ser afectados por prácticas corruptas.**
6. Una estrategia fundamental para combatir la corrupción es la adopción real de un código ético, como presupuesto básico para la permanencia de los funcionarios en la Administración Tributaria.
7. Un ambiente ético no se desarrolla espontáneamente, se transmite desde la cúpula, los directivos ejercen una influencia significativa sobre las personas a su cargo y en relación con el ambiente exterior.
8. La ética y la honestidad deben ser la carta de presentación de los funcionarios de cualquier Administración Tributaria y el escudo contra las prácticas corruptas.
9. Como complemento del código ético, otra estrategia que da resultados en el corto y mediano plazo es la estructuración y aplicación de mecanismos de control.
10. El establecimiento y monitoreo de los mecanismos de control le corresponde a los directivos, jefes y líderes de la Administración, pero no como un postulado teórico más, sino como un compromiso fundamental si de verdad queremos disminuir los niveles de corrupción.
11. La aplicación y mantenimiento de los mecanismos de control es responsabilidad de los funcionarios dentro del ámbito de su competencia.
12. Los mecanismos de control pueden ser utilizados por los funcionarios responsables del proceso - auto control, por los superiores inmediatos en supervisión y por los entes de control o dependencias evaluadoras.

A partir de dicho mapa deben diseñarse estrategias concretas que permitan contrarrestar este tipo de comportamientos.

13. Los mecanismos de control no pueden plantearse en forma teórica, ni aislada de los riesgos de cada proceso, estos riesgos deben ser identificados previamente, porque es precisamente allí donde puede existir mayor probabilidad de corrupción.



14. Periódicamente los mecanismos de control deben ser revisados para determinar su solidez y suficiencia, con el fin de modificar o fortalecer aquellos que no estén cumpliendo a cabalidad su cometido.

15. Los mecanismos de control propuestos están dirigidos a los procesos que en nuestro concepto pueden presentar más problemas de corrupción (después de adelantar un trabajo de investigación y de levantar puntos de riesgo básicos, a partir de una matriz en la que se determinaron las actividades menos controladas por proceso vs./ los riesgos más representativos.

16. Los mecanismos de control propuestos tienen que ver con la aplicación de sencillas matrices, circularización y confirmación, listas de chequeo y supervisión etc., si no se efectúa monitoreo a la aplicación de los mecanismos de control propuestos estos no serán sino un conjunto más de documentos.

17. El común denominador de los mecanismos de control propuestos para el área de determinación tienden a la prevención y detección de situaciones anómalas que pueden dar lugar a prácticas corruptas.

18. Los mecanismos de control propuestos para el área de discusión de los tributos, procuran que la representación de la

Administración Tributaria en los procesos judiciales, las actuaciones en la vía gubernativa se adelanten respetando el debido proceso, el derecho de defensa de los contribuyentes, en forma diligente, disminuyendo al máximo las oportunidades para que se presenten desviaciones en la ejecución de las actividades.

19. Los mecanismos de control propuestos para el área de discusión de los tributos también contribuyen para que los Conceptos de la Entidad en materia tributaria, sean claros, objetivos, estén actualizados, no den lugar a interpretaciones amañadas y no respondan a intereses particulares.

20. Los mecanismos de control propuestos para el área de cobro disminuyen el riesgo de que se prescriban acciones de cobro, que se realicen inadecuadas investigaciones de bienes del deudor moroso o de los deudores solidarios.

21. Los mecanismos de control propuestos para el área de cobro igualmente disminuyen el riesgo de que los Actos Administrativos no se ajusten a derecho o eviten que se cobre la totalidad de las deudas que tienen los contribuyentes por concepto de impuestos administrados por la Administración Tributaria.

22. En el caso de las devoluciones los puntos de control apuntan a que no se devuelvan dineros que nunca entraron a las arcas del Estado.

23. Adicional a los mecanismos de control que se proponen para las áreas técnicas, se sugieren mecanismos para el proceso de contratación, teniendo en cuenta que por su naturaleza puede ser muy sensible a prácticas inadecuadas y puede poner en riesgo la credibilidad y seriedad de la Administración tributaria.

Impuesto Personal a la Renta Comparado, Situación Actual y Perspectiva Futura: La Experiencia Peruana

Segundo Premio XVII Concurso de Monografías CIAT/AEAT/IEF

SUMARIO: Introducción.- I. Análisis Internacional del Impuesto a la Renta de Personas Físicas.- I.1. El impuesto a la renta de personas físicas en Latinoamérica.- I.2. El impuesto a la renta de personas físicas en países desarrollados.- II. El Impuesto a la Renta de Personas Físicas en el Perú.- II.1. Antecedentes: El sistema tributario peruano.- II.2. El impuesto a la renta de personas físicas (o personal) en el Perú.- II.3. Análisis del impuesto a la renta personal: Perú vs. países vecinos.- II.4. Problemas del impuesto Personal en Perú: Baja Progresividad, Alta Evasión.- II.5. Propuestas de Modificación del Impuesto a la Renta de Personas Físicas en el Perú.- III. Conclusiones.- IV. Recomendaciones: Agenda Pendiente del Impuesto a la Renta de Personas Físicas.- V. Bibliografía.

A la luz del análisis comparado de la experiencia de países latinoamericanos e industrializados (principalmente de la OCDE), y abordando con mayor detalle el caso peruano, el presente trabajo busca repasar la evolución y características principales del Impuesto a la Renta de Personas Físicas en las últimas décadas. Del análisis detallado de la experiencia peruana, se presentan algunas propuestas de reforma para el impuesto. Finalmente, se exponen algunas conclusiones generales del trabajo, así como recomendaciones y temas que conforman la agenda para este tributo en el cambiante entorno internacional producto de la globalización económica.

INTRODUCCIÓN

Uno de los objetivos principales de todo Sistema Tributario es proporcionar los recursos necesarios para contribuir al financiamiento del gasto público; lo deseable es que este objetivo se alcance respetando siempre los principios básicos de

equidad, neutralidad y simplicidad; de tal forma que no se afecte el bienestar de la sociedad.

Si bien la doctrina tributaria señala a los impuestos directos como aquellos que, por su progresividad, permiten guardar equidad en la aplicación de la carga tributaria, sin embargo, en la práctica estos no son muy aplicados. La mayoría de países de la región latinoamericana ha privilegiado la aplicación de tributos indirectos, caracterizados por su regresividad, dejando que prime el criterio de facilidad de recaudación antes que la justicia y equidad social.

Al interior de los tributos directos, el Impuesto sobre la Renta se presenta como símbolo de justicia fiscal ya que teóricamente grava con mayor precisión la capacidad contributiva, de tal forma que a mayor ingreso corresponde mayor impuesto. También se ha considerado como el instrumento indispensable para llevar a cabo una justa distribución de la riqueza, ya que el monto del impuesto se determina conforme a una tarifa progresiva. Al mismo

Por:
Álvaro Alejandro Alarco Vizcarra
Supervisor Profesional de la División de Reclamos de la Gerencia de Reclamos. Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes Nacionales
SUNAT-Perú

tiempo, el Impuesto a la Renta resulta ser el impuesto con una de las bases imponibles más complejas.

En las últimas décadas, la experiencia de los países latinoamericanos da cuenta de la implementación de sendas reformas tributarias que, mayormente, tuvieron su origen en la necesidad de lograr suficiencia recaudatoria que permita afrontar las presiones de gasto; a la vez que también buscaron simplificar el Sistema Tributario y avanzar en mejorar su equidad. Destacaron la implementación de medidas de política sobre los tributos existentes y la

potenciación de la eficiencia en la labor de las Administraciones Tributarias.

Si bien se lograron resultados relativamente exitosos; sin embargo, las reformas dejaron de lado mejoras en el Impuesto a la Renta, especialmente de Personas Físicas. Por esta razón, el análisis de la realidad latinoamericana actual muestra la persistencia de problemas comunes: altos niveles de pobreza, desigualdad de ingresos e informalidad en la sociedad. Esta situación refleja los resultados limitados en la dirección de lograr la mayor equidad y mejora en la distribución de la riqueza.

I. ANÁLISIS INTERNACIONAL DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS FÍSICAS

I.1 El Impuesto a la Renta de Personas Físicas en Latinoamérica

I.1.1 Antecedentes: Panorama regional

a) Evolución Económica de la Región

La evolución económica de América Latina está marcada por haber enfrentado severas crisis que ocasionaron importantes cambios en la región. En los años 80's los problemas estuvieron asociados al período inflacionario, la recesión, los elevados déficits, el alto desempleo, el ahorro insuficiente, baja inversión y el rápido crecimiento de la deuda externa (crisis de deuda). La alta deuda no permitió financiar con préstamos externos los déficits sino que hubo presiones para recortar gastos u obtener mayores ingresos de la tributación. La situación empeoró considerablemente desde finales de los años 90 hasta los primeros años del siglo XXI. La crisis de México 1994-95, seguida por la crisis asiática (1997), rusa (1998), brasileña (1999) y argentina (2001-2002) fueron factores exógenos que generaron un ambiente internacional

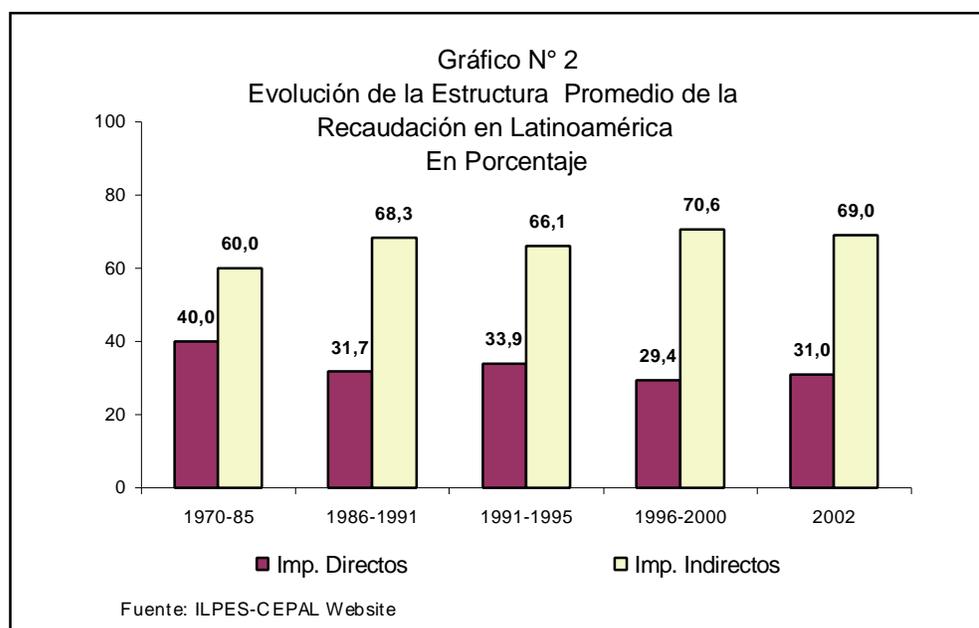
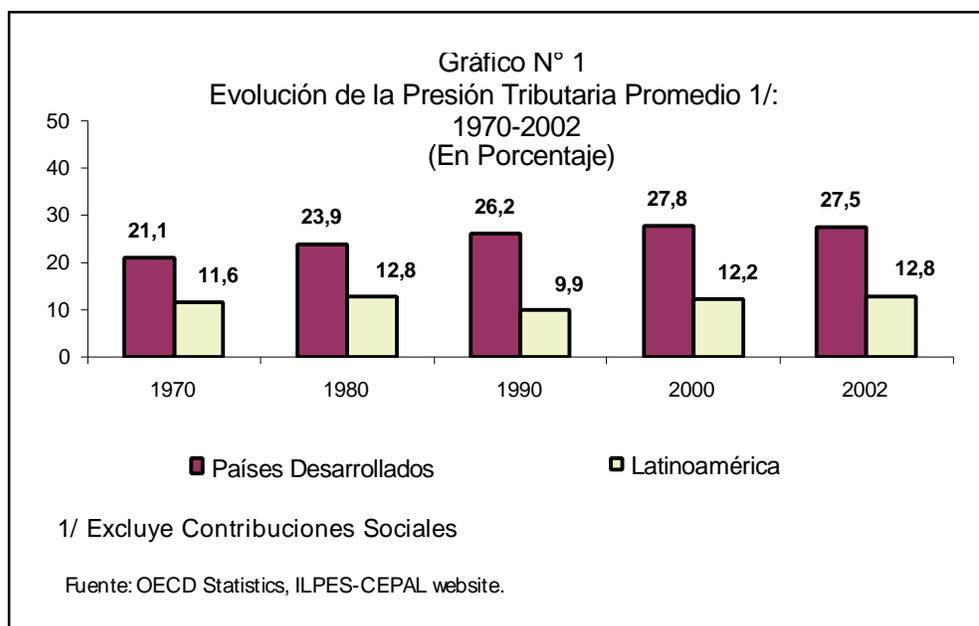
adverso, con el consiguiente deterioro de las condiciones macroeconómicas. Un problema permanente ha sido el financiamiento de los elevados déficits fiscales en la región.



b) Los Sistemas Tributarios de la Región

Presión Tributaria

Con un nivel promedio de presión tributaria que no supera el 15%, los problemas en el ámbito de suficiencia tributaria y desempeño fiscal han sido y son hasta hoy una realidad en Latinoamérica. Esto no ocurre en los países desarrollados, donde la presión tributaria es el doble que en Latinoamérica.



Composición de los Ingresos: baja participación de la tributación directa

La constante observada ha sido la baja participación de los tributos directos, en especial el Impuesto a la Renta; por el contrario, se observó un fuerte incremento de la tributación indirecta.

Casi todos los países de América Latina recaudan alrededor del 70% de los ingresos tributarios gracias a los impuestos indirectos, siendo el más importante el Impuesto al Valor Agregado-IVA. A lo largo del tiempo se ha registrado el estancamiento en el impuesto a los ingresos frente al incremento en la participación de los impuestos al consumo. Por su parte, también se ha registrado una reducción de los impuestos al comercio exterior producto de la apertura comercial observada con la globalización.

c) Reformas Tributarias: Evolución en el Tiempo

La historia de Latinoamérica da cuenta de la aplicación de muchas reformas tributarias. La década de los 60's se caracterizó por la búsqueda de equidad de los Sistemas Tributarios, priorizando cambios en el impuesto a la renta que supusiesen la potenciación de la progresividad de los sistemas tributarios. En la década de los 70's las reformas se orientaron a la utilización de impuestos como instrumentos de desarrollo y la imposición al consumo constituyó la principal fuente de ingresos. Las reformas de los años 80 presentaron tres aspectos: consolidación de la tributación al consumo (estructurada con base al IVA), reorientación del Impuesto a la Renta (disminuyendo el énfasis en su función redistributiva); y la convicción de que el éxito de la reforma depende de la eficacia de las Administraciones Tributarias en la recaudación y control de obligaciones.

Desde mediados de los ochenta, la mayoría de países introdujeron importantes reformas tributarias, las cuales fueron complementadas por medidas de modernización de

las Administraciones Tributarias. Se trató de alcanzar los clásicos objetivos de suficiencia recaudatoria, simplificación de normas y procedimientos, neutralidad en la asignación de recursos y equidad -especialmente horizontal- en la distribución de la carga. Al mismo tiempo se intentó promover una adaptación funcional de las bases y tasas impositivas a los requerimientos de los programas de estabilización y reformas estructurales iniciados en la Región, los mismos que buscaban combatir las presiones inflacionarias y desequilibrios externos producto de los elevados déficits fiscales. Las reformas implementadas en la región latinoamericana en los años 80 y 90 estuvieron lejos de crear nuevos tributos y más bien apuntaron fundamentalmente a simplificar y racionalizar los sistemas existentes, a la vez que potenciar el accionar de las administraciones tributarias, en busca de un mayor nivel de ingresos. La fuerte prioridad que se otorgó al objetivo recaudatorio generó un sesgo a la tributación indirecta, considerada regresiva, y se tradujo en una relativa postergación de los objetivos de equidad en el tratamiento de los contribuyentes y la función distributiva del sector gobierno. Estas reformas fueron origen de los Sistemas actuales.



d) Resultados de las Reformas Tributarias: Situación de la Distribución de Ingresos y Equidad

Los Sistemas Tributarios han sufrido importantes cambios respecto de los Sistemas iniciales pero la constante ha sido la postergación de los objetivos de equidad y mejora en la distribución de ingresos. Las recientes reformas tributarias (primeros años del siglo XXI) implementadas por los gobernantes de turno, más que reformas consistieron en la introducción de nuevos tributos con miras a obtener mayores ingresos que permitan cumplir con los compromisos de las campañas electorales.

La desigualdad en la distribución de la riqueza, medida a través del coeficiente de Gini¹ es una característica que permanece en la Región Latinoamericana desde hace décadas. Brasil con un coeficiente de 0,6 es uno de los países del mundo con la mayor desigualdad. El país latinoamericano con el menor coeficiente de Gini es Uruguay (0,43), mientras que el promedio de la región en el año 2001 fue de 0,48. En otro extremo se ubican los países industrializados donde en

promedio el coeficiente de Gini se ubicó en 0,2 en el año 2001.

Factores explicativos de los bajos ingresos tributarios en Latinoamérica

De acuerdo al trabajo de Sánchez² se identifican dos grupos de factores que explican la limitación de ingresos Tributarios en la región. De un lado están aquellos problemas que son recurrentes a la Región como son la informalidad (el promedio regional supera el 40% del PBI), baja conciencia tributaria, evasión fiscal, rigidez presupuestaria, altos beneficios y exenciones tributarias y otros. De otro lado están aquellos problemas asociados a los retos de la modernidad y que corresponden a la globalización económica y cómo esta ha agudizado la interdependencia de los sistemas tributarios. Ya no bastan las consideraciones de orden doméstico, sino también el escenario internacional en materia de tributación.

I.1.2 Impuesto a la Renta Personas Físicas en Latinoamérica: Evolución

a) Evolución Histórica: Principales características

El Impuesto a la Renta se difundió en Latinoamérica entre 1920 y 1935. Inicialmente, y hasta antes de la aparición del IVA, se constituyó en la principal fuente de ingresos para muchos países de la región. Desde hace décadas el esquema más común en la región fue un impuesto sobre las utilidades de las empresas conjuntamente con el impuesto sobre el ingreso de las personas.

Como señalan Tanzi y Zee³, el análisis del Impuesto a la Renta personal en

Latinoamérica debe empezar por considerar que este impuesto ha sido relativamente poco productivo en la mayoría de los países y que el número de personas sujetas al pago del impuesto es reducido.

En la década de los 60's se buscó equidad en los Sistemas Tributarios, preocupándose de la distribución de la carga tributaria y los efectos sobre la distribución del ingreso. Se dio preferencia a cambios en el Impuesto a la Renta que potencien la progresividad de los Sistemas Tributarios, a la vez que se

¹ El coeficiente de Gini es una cifra entre cero y uno, que mide el grado de desigualdad en la distribución de ingresos en una sociedad dada. Mientras más tienda a cero habrá menor desigualdad.

² Sánchez Vecorena, Jorge: "Análisis de los efectos y estructura de nuevas figuras tributarias como alternativa y/o complemento para conseguir la suficiencia recaudatoria en América Latina: La experiencia peruana". Trabajo ganador del XVI concurso de monografías del CIAT. Año 2003.

³ Tanzi Vito, Zee Howell. "La política tributaria en los países en desarrollo". Temas de Economía N° 27. FMI. Marzo 2001. Pag. 7

buscó lograr un Impuesto a la Renta de tipo global y personal aplicable sobre un concepto amplio de renta al pasar del concepto Renta Producto hacia uno más amplio de consumo más incremento patrimonial.

En la década de los 70, el Impuesto a la Renta perdió importancia. Las reformas privilegiaron la imposición al consumo como principal fuente de ingresos y en esta época apareció el IVA en la Región.

En los años 80's las reformas reorientaron el impuesto a la renta de personas, disminuyendo el énfasis en su función redistributiva. Las modificaciones fueron la ampliación de la base, la disminución de las alícuotas marginales máximas y la rebaja del número de tramos de las escalas progresivas. La reducción de las deducciones personales, usadas al calcular la base imponible, disminuyó la progresividad y personalización del tributo. También se expandió la aplicación del mecanismo de retención en la fuente y los regímenes de anticipos.

Otra tendencia, incluso aún vigente, fue la preocupación por encontrar formas de integración entre el impuesto de empresas y de personas físicas, que eviten la doble imposición de dividendos. En algunos casos, razones de índole recaudatoria fueron obstáculo ya que la tributación de los dividendos mediante retención en la fuente constituye un instrumento de fácil administración y de buen rendimiento.

La última década en Latinoamérica presenta una tendencia a la simplificación de Sistemas Tributarios para reducir costos de cumplimiento tanto de Contribuyentes como de Administraciones Tributarias. No obstante lo anterior, con muy pocas excepciones, los países Latinoamericanos continúan siendo renuentes al Impuesto a la Renta, recaudando poco de este impuesto. Las razones son la existencia de muchas exenciones y deducciones, la disminución de tasas impositivas, el rechazo a gravar las ganancias de capital por temor a ahuyentar los ahorros; así como la existencia de Administraciones Tributarias que permiten alta evasión.



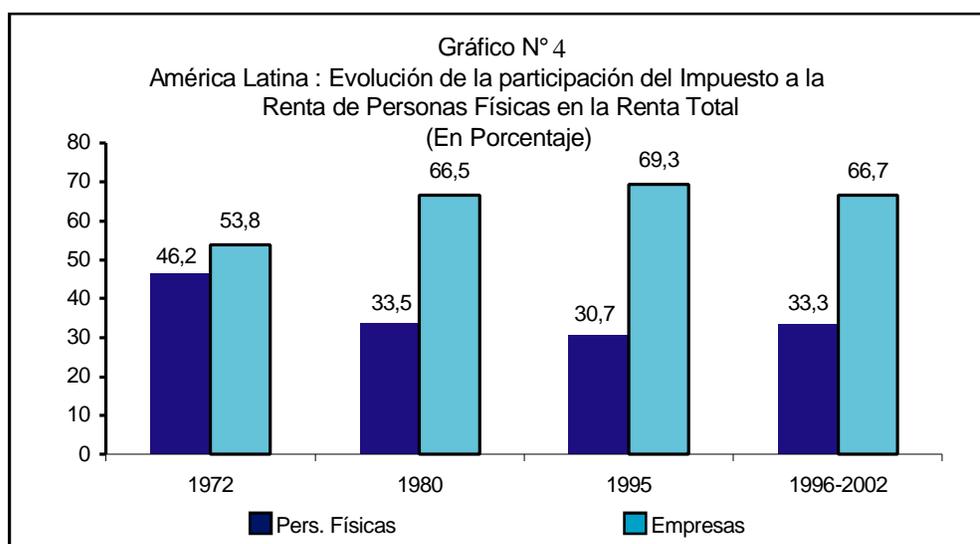
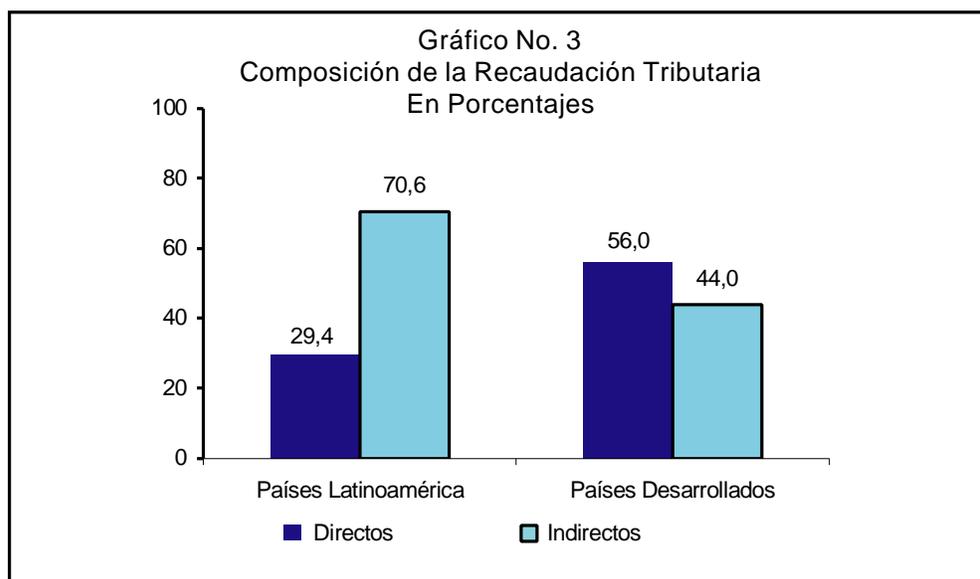
La baja contribución del Impuesto a la Renta Personal es, en la actualidad, uno de los principales defectos en los Sistemas Tributarios latinoamericanos.

Más aún, en un contexto de elevada desigualdad en la distribución de ingresos de los países de la región y fuertes presiones para implementar políticas sociales más equitativas y Sistemas Tributarios más progresivos. La imposibilidad de conseguir más ingresos del Impuesto a la Renta ha llevado a experimentar con la aplicación de nuevas figuras como impuestos a los activos, los débitos bancarios e impuestos mínimos, entre otros.

b) Participación Relativa del Impuesto

En Latinoamérica la recaudación tributaria está basada fundamentalmente en los impuestos indirectos, siendo menor el aporte de los impuestos directos, grupo al que pertenece el Impuesto a la Renta. Cosa distinta sucede en los países desarrollados, donde la tributación directa es la principal fuente de ingresos. Al interior de los tributos directos, la participación del Impuesto a la Renta es baja en Latinoamérica.

Actualmente, en promedio el Impuesto a la Renta en Latinoamérica representa sólo 25% de la recaudación total⁴, cifra bastante baja comparada con el cerca de 50% que, en promedio, representa este tributo en países desarrollados. Desde los años 70's a la actualidad, la participación promedio del impuesto a la Renta ha subido de 16,3% a 25,1% en el año 2002, sin embargo, aún es baja.



⁴ Excluyendo Contribuciones Sociales.

c) Impuesto a la Renta de Personas Físicas y Empresas

A lo largo del tiempo el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas ha tenido siempre menor participación relativa que el impuesto a la Renta de las empresas en Latinoamérica. De representar 46,2% en 1972 disminuyó a sólo 33% en el año 2002, mientras que el de empresas subió de 53,8% a 66,7% en el 2002. El predominio del Impuesto a la Renta de empresas se debe a que puede trasladarse a los consumidores. El Impuesto a la Renta personal, en general, no se traslada y se considera un buen indicador de la capacidad contributiva de las personas físicas.

La anterior situación confirma que el Impuesto a la Renta personal ha sido poco productivo en la mayoría de los países latinoamericanos. En los años 70's y 80's la poca importancia de los impuestos a la renta personal fue resultado de la política tributaria de los gobiernos, que buscaron reducir su participación. Por ejemplo, en Uruguay se derogó y en Paraguay no fue incorporado al Sistema Tributario.

Debido a la baja importancia de los Impuestos a la Renta personal, la acción redistributiva del Sistema tributario en los países de la región es muy pequeña. Esta afirmación ha sido confirmada por los estudios de Chu, Davoodi y Gupta (2000)⁵, así como de Bird y De Wulf (1973)⁶. En Chile, ejemplo de la región, Engel, Galetovic y Raddatz (1999)⁷ muestran que su Sistema Tributario actual es algo regresivo.

d) Base Imponible y Sujetos

La base imponible del Impuesto a la Renta personal en Latinoamérica está formada por todos los ingresos que reciben las personas. Estos ingresos están conformados por: salarios, rentas generadas por el

arrendamiento de propiedades, ganancias derivadas de las actividades empresariales, profesionales, entre otros. En cuanto a los sujetos afectos, el impuesto grava a las personas asalariadas o no asalariadas.

e) Sistemas de Imposición

Las primeras experiencias del Impuesto a la Renta en Latinoamérica se hicieron en la forma cedular, aplicando tasas proporcionales y diferenciadas de acuerdo al origen de las rentas. Este impuesto luego fue complementado con otro de tarifa progresiva aplicado a nivel personal sobre la suma de rentas de diferentes orígenes que percibía cada persona. A la forma cedular siguió el impuesto único personal con tasa progresiva, eliminándose la cédula. El impuesto que antes era complementario pasó a ser el básico.

En los años 70's se aplicó mayormente el impuesto global en los países de América Latina, con excepción de Bolivia, Chile, República Dominicana y Ecuador, quienes adoptaron un sistema mixto. El predominio del sistema global se ha mantenido a lo largo de los años, aunque en algunos países se sigue observando rasgos de combinación entre el sistema global y cedular (Perú es cedular para las rentas de tercera categoría). Cabe indicar que el método cedular en su forma pura tiene casi nula aplicación entre los países de la región, mientras que la aplicación del sistema mixto es aún limitada.

f) Jurisdicción Tributaria

En décadas pasadas la mayoría de países de la región se adherían al sistema de tributación "territorial o en la fuente", mientras que la mayoría de países desarrollados usaban el sistema "mundial". Para los latinoamericanos, era conceptualmente

⁵ Ke-young Chu, Hamid Davoodi and Sanjeev Gupta. "Income Distribution and Tax and Government Social Spending Policies in Developing Countries". Working Papers N° 214. UNU/WIDER, December 2000.

⁶ BIRD Richard, De Wolf Luc: "Taxation and Income Distribution in Latin America: A critical Review of empirical studies". IMF Staff Papers. 1973.

⁷ ENGEL, Eduardo, A. Galetovic y C. Raddatz. "Reforma Tributaria y Distribución del Ingreso en Chile". Serie Economía N° 40. Centro de Economía Aplicada. Departamento de Ingeniería Industrial. Facultad de Ciencias Físicas y Matemáticas. Universidad de Chile. Agosto, 1998.

incorrecto que el país de origen de un inversionista internacional gravase los ingresos generados en América Latina (aunque con una reducción por crédito tributario). Los países latinoamericanos consideraban que tenían el derecho exclusivo de gravar los ingresos. El sistema mundial resultaba particularmente molesto cuando los incentivos tributarios concebidos para captar inversión no beneficiaban al inversor sino que simplemente transferían la recaudación tributaria a otro país – y el impuesto adicional era normalmente recaudado por un país mucho más rico.

En 1983, entre los principales países de la Región que aplicaban el principio de la fuente o territorial con exclusividad están: Argentina, Bolivia, Ecuador y Venezuela. Por su parte, Brasil, Colombia, Chile, México y Perú aplicaban la forma combinada (el principio de renta mundial para los residentes y de fuente o territorial para los no residentes).

El sistema territorial adolece de varios defectos y su desaparición era predecible cuando los países de América Latina abrieron sus economías. En general, la situación económica mundial hizo que los países menos desarrollados modificaran el criterio fiscal de aplicar en forma exclusiva el principio de imposición territorial o de fuente, para combinarlo con el principio de imposición de renta mundial para así atraer inversiones extranjeras y no incentivar a los capitalistas a que transfieran sus capitales.

Ya a mediados de los 90's muchos más países adoptaron un sistema combinado, es el caso de Argentina y Ecuador, quienes antes aplicaban exclusivamente el principio jurisdiccional de fuente o territorial. En la actualidad se observa que, principalmente, Bolivia y Venezuela aplican de forma exclusiva el principio de fuente o territorial. Mientras que Argentina, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, México, Perú y otros países aplican el principio de Renta mundial para residentes y territorial para no residentes.

g) Mecanismos de Declaración y Recaudación del Impuesto

Es común entre los países la aplicación del sistema de autoliquidación por el cual la Administración Tributaria acepta la información proporcionada por los mismos contribuyentes quienes son los que calculan y pagan el impuesto. A lo largo de los años, los países de la región utilizaron la declaración anual del impuesto. Sin embargo, a partir de la crisis inflacionaria de los años 80 se aplicaron mecanismos de retención en la fuente y los regímenes de anticipos. En la actualidad, lo común es la aplicación de mecanismos de retención para los trabajadores dependientes e independientes, además de una declaración jurada (mayormente anual) que recoge otras rentas (alquileres, dividendos, ganancias de capital, etc.) o saldos por regularizar al fisco.

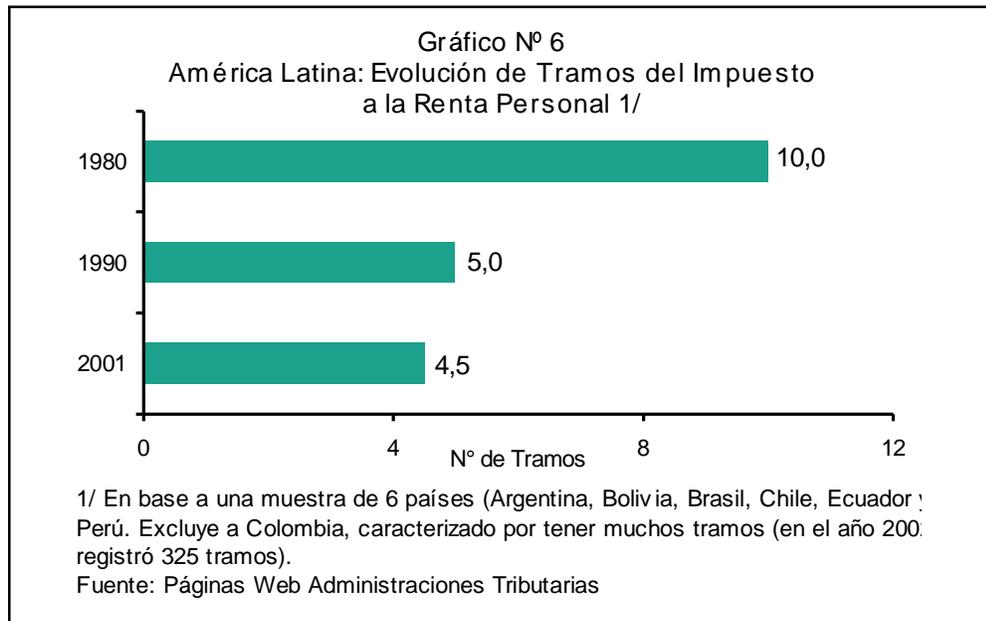
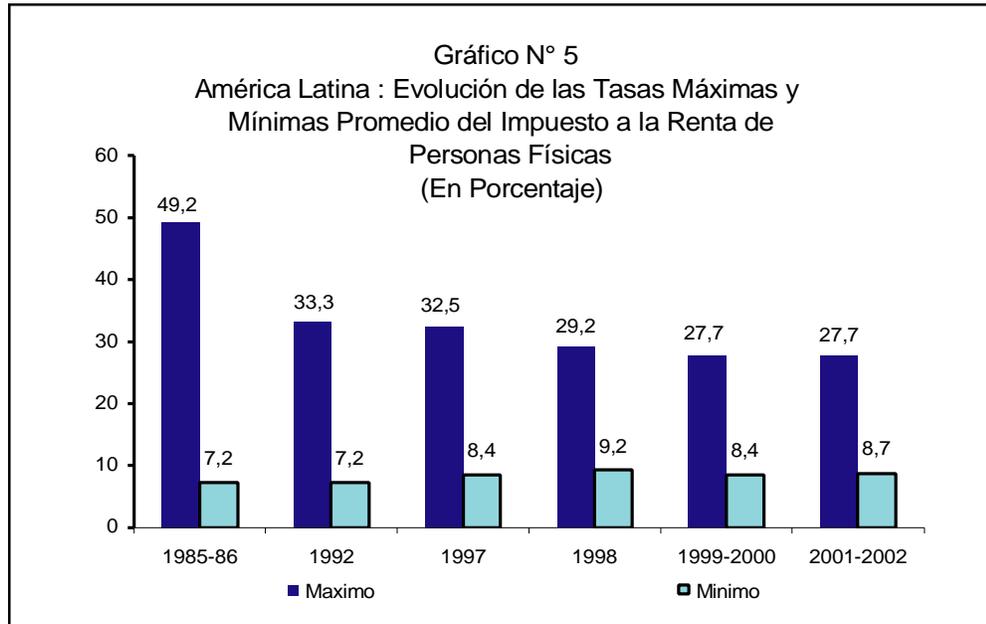
h) Evolución de las Alícuotas y Tramos del Impuesto.

Alícuotas: la estructura de las tasas del Impuesto a la Renta de Personas Físicas es el instrumento de política de los gobiernos para mostrar su compromiso a favor de la justicia social y así lograr apoyo político. La mayoría de países valoran mantener cierto grado de progresividad aplicando numerosos tramos impositivos, y se muestran reacios a adoptar reformas que los reduzcan. En alícuotas, es común la existencia de un sistema de tasas progresivas aplicadas a igual cantidad de tramos, identificándose tasas máximas y mínimas. El uso de tasas progresivas combina objetivos recaudatorios y redistributivos.

En los años 60, se creía "Sistema Tributario ideal" aquel con tasas marginales del impuesto personal entre 60% - 70%, reforzado por un Impuesto a la Renta de empresas con tasas de 50% o más. La cosa empezó a cambiar años después, y en los 90's se pensó que altas tasas no sólo desincentivaban la inversión, sino que

también no eran efectivas en la distribución de ingresos. De esta forma, las tasas del impuesto de personas y empresas en Latinoamérica fueron recortadas y se ubicaron en el rango universal actual de 20% - 30%.

Al analizar la evolución regional de alícuotas y tramos del impuesto, se observa como constante la disminución de las tasas marginales máximas, que en promedio bajaron de 49,2% en 1985-86 a 27,7% en los años 2001-02.

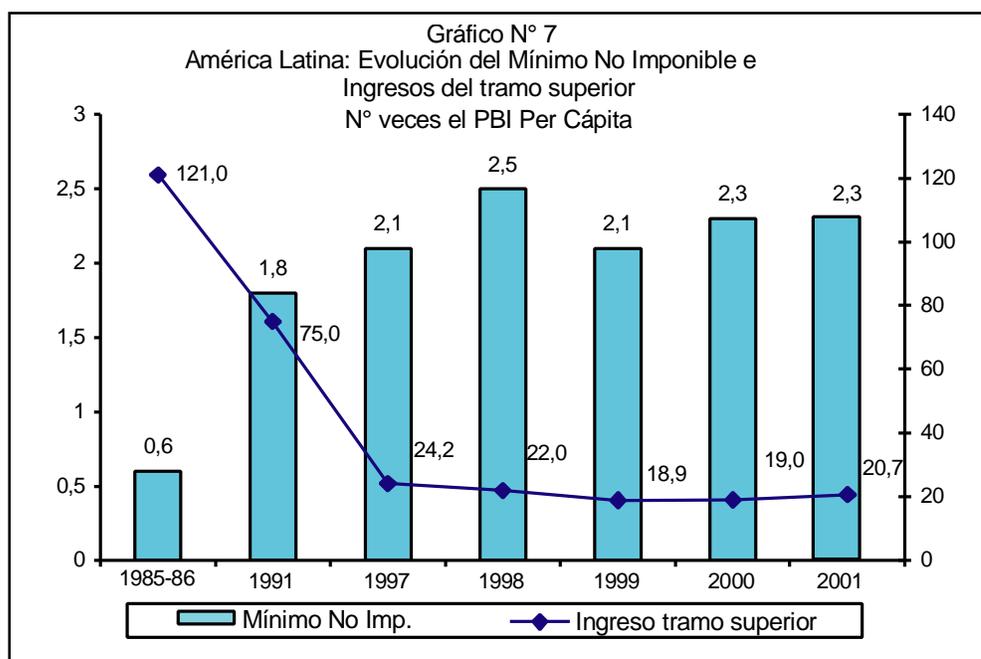


Tramos: la tendencia en la región, a lo largo de los años, ha sido a la baja. Para una muestra de seis países⁸ se ha observado una clara reducción al pasar de 10 tramos en 1980 a 4,5 tramos en el 2001. Actualmente, la región mantiene una amplia variedad de tramos, tasas impositivas y mínimo exento, pasando de extremos como Brasil (dos tramos) o Perú (tres tramos), a otro extremo como Colombia, país que posee 325 tramos y, por tanto, similar número de alícuotas.

a los ciudadanos que deben contribuir de aquellos que se encuentran exentos del pago del tributo. Según el trabajo de Stotsky⁹, a lo largo del tiempo, no solo las tasas impositivas han caído sino que los mínimos no imponibles han crecido y, se observó también una reducción del monto de ingresos afecta a las tasas marginales más elevadas. De un mínimo no imponible de 60% la renta per cápita en los 80's, se pasó a 2.3 veces la renta per cápita en el año 2001. Actualmente, se observan extremos como Chile donde el mínimo no imponible es muy bajo (un quinto de la renta per cápita) y Colombia, donde este indicador es 4,1 veces el Ingreso per cápita. Por su parte, el tramo de ingresos sujetos a la tasa máxima pasó de 121 veces el ingreso per cápita en 1980 a sólo 20,7 veces en el año 2002.

i) Renta Exenta o Mínimo No Imponible

La legislación del Impuesto a la Renta Personal, acorde con los principios de equidad y justicia social, prevé la existencia de un nivel de ingresos mínimo, que separa



⁸ Solo se obtuvo información histórica de los tramos para Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Ecuador y Perú.

⁹ Stotsky Janet and WoldeMariam Aseggedech. "Central American Tax Reform: Trends and Possibilities". IMF Working paper. December 2002.

j) Deducciones Personales

Con frecuencia la eficacia de la progresividad de las tasas impositivas se ve minada por el elevado nivel de otras exenciones y deducciones que benefician a quienes perciben ingresos más altos. Es el caso de las exenciones sobre las ganancias de capital, las deducciones por gastos médicos, de educación, así como la aplicación de tributos reducidos sobre los ingresos financieros. El alivio que generan estas deducciones es notable ya que por lo general se incrementan en los tramos impositivos más altos. La experiencia sugiere que la progresividad de las tasas efectivas podría ser mayor si se redujera el grado de progresividad de las tasas nominales y el número de tramos, así como las exenciones y deducciones.

A nivel de Latinoamérica, las deducciones del Impuesto a la Renta personal reciben un tratamiento algo similar entre países. Hay países que aplican deducciones fijas, otros deducciones en función a la realidad de cada persona (número de hijos, edad, etc.); y países que aplican una combinación de ambos sistemas.

Las reformas de los 80's aumentaron los mínimos imponibles y las deducciones de cargas de familia; a la vez que se aplicaron exoneraciones, exclusiones, desgravaciones y otros incentivos tributarios. Es así que, a lo largo del tiempo, la base del impuesto personal se ha encontrado muy erosionada por estas exclusiones, deducciones, así como exoneraciones, lo cual contribuyó a afectar esencialmente el fundamento de justicia y equidad del impuesto.

Actualmente en Argentina, además de una deducción fija, se deducen algunos gastos. En Colombia, son deducibles los intereses de créditos hipotecarios. En Brasil, se deducen los gastos médicos, gastos educativos, gastos en pensiones alimenticias, entre otros. En Chile, los ingresos provenientes del ejercicio de profesiones liberales pueden rebajar como gastos un 30% de los ingresos brutos

anuales. En México, los ingresos por arrendamiento de inmuebles pueden deducir los pagos de impuesto predial, las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas, entre otros. En Perú, no existen deducciones de tipo personal, sino un porcentaje variable de la renta gravada.

k) Inafectaciones (Exenciones) y Exoneraciones

Existen exenciones subjetivas y objetivas. Las primeras se encuentran muy ligadas al perceptor y se conceden según las condiciones del contribuyente. En la región son comunes las siguientes exenciones:

- Funcionarios diplomáticos de gobiernos extranjeros, funcionarios extranjeros que laboran en las embajadas, consulados y oficinas oficiales y funcionarios de organismos internacionales.
- Las sociedades y fundaciones de beneficencia, filantrópicas, caritativas, religiosas, culturales, científicas, artísticas, literarias, recreativas, deportivas, entre otras.
- El personal técnico altamente calificado. Por ejemplo, en México, las delegaciones científicas y los técnicos extranjeros contratados por el gobierno federal están exentos a este impuesto.
- Jefes de Estado. En Colombia, los gastos de representación del jefe de Estado están exentos.

Las exenciones objetivas están vinculadas a la naturaleza del acto generador de rentas o a su destino, sin tomar en cuenta su origen. En la región son comunes las siguientes:

- *Los dividendos.* En un inicio casi todos los países estudiados gravaban a los dividendos, sin embargo, hoy en día se muestra un escenario muy distinto, en la mayoría de países los dividendos se encuentran inafectos. Es así que en 1972 los dividendos se encontraban gravados en Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, México, Perú y Uruguay.

Mientras que en la actualidad, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia y Ecuador han dejado de gravar los dividendos. En Perú, los dividendos se encontraron exentos hasta el año 2001, fecha en que se han empezado a gravar con una tasa de 4,1%.

- *La mayoría de intereses provenientes de depósitos*, recibiendo estos un tratamiento diferenciado en cada uno de los países latinoamericanos. En la década de los 70, casi todos los países latinoamericanos no aplicaban impuestos a los intereses por depósitos bancarios. Hoy en día sí son gravados en varios países. Brasil, Chile, Colombia y México incluyeron los intereses como parte de su renta neta, mientras que Argentina, Bolivia, Ecuador y Perú los mantienen exentos.
- *Las indemnizaciones laborales por despido o accidentes de trabajo.*
- *Los beneficios provenientes de los seguros.*
- *Las donaciones, herencia y legados.*
- *Las pensiones.*

También existen otras exenciones creadas con propósitos específicos. Se pueden mencionar:

- *Aquellas relacionadas a las características de la actividad económica. Ejemplo:* los vendedores ambulantes en Chile, los ingresos de actividades agrícolas ganaderas, silvícolas o pesqueras en México.
- *Para favorecer a los afectados de una catástrofe natural. Ejemplo,* en Colombia, las rentas obtenidas por contribuyentes ubicados en los municipios afectados por la actividad volcánica del nevado del Ruiz.

I) Tratamiento de los Dividendos: El Problema de la Doble Imposición

En el sistema clásico, el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas es totalmente independiente del impuesto sobre la Renta de las personas físicas. Los dividendos percibidos por las personas son gravados en su impuesto personal de forma idéntica

a la de sus demás rentas. La independencia en cada uno de los impuestos conduce a que los dividendos soporten una doble imposición (al ser luego gravados a nivel corporativo). Este sistema induce a la financiación a través de capitales ajenos (créditos, préstamos, etc.) en vez de una financiación mediante el capital social (emisión de acciones), puesto que los intereses son deducibles y los dividendos no. Este método, se utiliza por ejemplo, en EE.UU. y Bolivia.¹⁰

Con el fin de evitar la doble imposición, la mayoría de las naciones latinoamericanas han aplicado un sistema llamado exención de dividendos. Este procedimiento grava los dividendos sólo por medio del impuesto sobre las personas jurídicas exonerándolo del impuesto personal sobre la renta. Podemos mencionar a Brasil, Colombia, Chile y Ecuador, como países representativos que aplican este sistema.



Además del sistema de exención de dividendos en Latinoamérica, también se aplica el Sistema de Imputación con el fin de evitar la doble imposición de los beneficios distribuidos.

Este sistema permite a los accionistas acreditar en la cuota del impuesto personal un porcentaje de los dividendos en concepto de los impuestos que la sociedad ha pagado como socio. En la región latinoamericana, México, El Salvador, República Dominicana y Trinidad y Tobago aplican este procedimiento. De otro lado, hay países como Perú que han optado por gravar (desde el año 2001) los dividendos en las personas naturales y más bien tenerlos exentos para empresas.

¹⁰ Este sistema también se aplica en: Barbados, Costa Rica, Haití, Honduras, Jamaica, Panamá y Surinam.

m) El Tratamiento de las Ganancias de Capital¹¹

En la región latinoamericana, las ganancias de capital son todos los aumentos en el valor de venta de los bienes de capital sin que fuera necesario que ellos se hubieran realizado mediante una enajenación. Estas ganancias reciben un tratamiento especial, identificándose tres tratamientos:

- *La no gravabilidad de las ganancias de capital.* Este sistema se pone en práctica en diversos países como: Argentina, Ecuador, Paraguay, entre otros.
- *Tratamiento como rentas del ejercicio.* Este sistema a su vez considera a las ganancias de capital como rentas normales, como un sistema de promediación para la fijación de las alícuotas y mediante la participación parcial de las ganancias de capital. Este sistema se aplica por ejemplo en México y Perú.

- *Gravabilidad a través de un impuesto independiente,* consistente en la aplicación de una tasa proporcional. En Brasil y Colombia, se emplea este régimen.

En la región se ha seguido una política tributaria muy diversa desde la década de los setenta. Por ejemplo, en Bolivia y Perú, en 1980, las ganancias de capital se encontraban gravadas, pero en 1997, estuvieron exentas en ambos países. Perú grava la ganancia de capital de personas físicas sólo si existe habitualidad (la mayor parte de las operaciones están exentas). En el año 2001, las ganancias de capital estuvieron gravadas en Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, México, Honduras y Nicaragua, mientras que la mayor parte del resto de países las mantuvieron exentas.

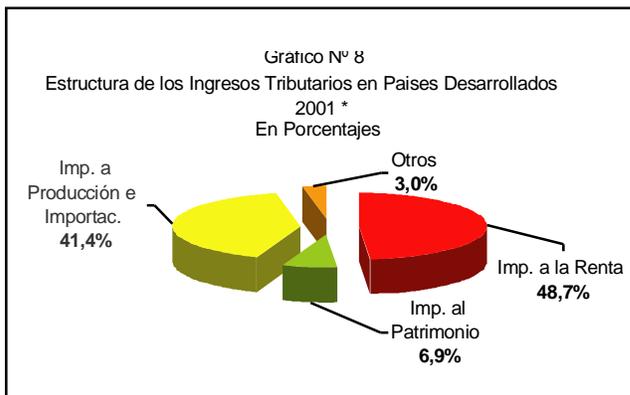
I.2 El Impuesto a la Renta de Personas Físicas en Países Desarrollados

I.2.1 Antecedentes

Evolución Histórica

La tributación directa, y en particular, el Impuesto a la Renta, es muy importante en los países desarrollados, representando en

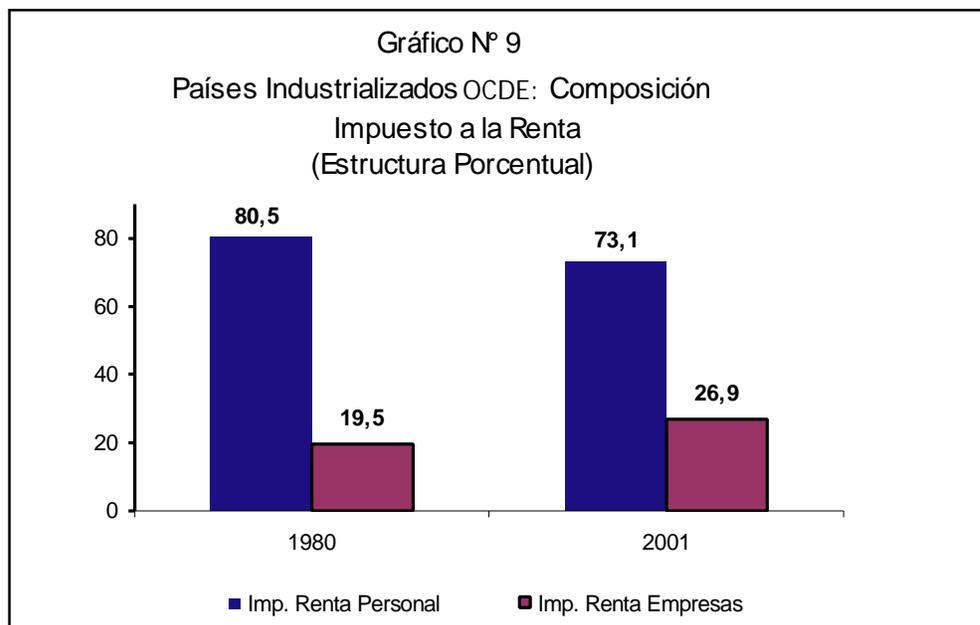
promedio 55% de los ingresos tributarios. Incluso, existen países como Australia, Canadá y Japón, donde estos tributos explican, en promedio, el 70% de la recaudación. Al interior de los tributos directos, el Impuesto a la Renta Personal constituye figura central debido a su importante peso en el total de ingresos y la estructura usualmente progresiva de las alícuotas, que lo convierte en un potente instrumento de redistribución de la riqueza. En los últimos años este tributo ha explicado el 25% de la recaudación total de los países de la OCDE. Si añadimos el Impuesto a la Renta de empresas, se llega a explicar alrededor del 50% de la recaudación neta de Contribuciones Sociales.



¹¹ Son reconocidos como bienes de capital: los inmuebles, las acciones y participaciones sociales, títulos, valores, antigüedades, obras de arte, joyas, entre otros.

Aunque en los últimos 20 años hubo una ligera disminución, la tendencia es que el Impuesto a la Renta Personal explica la mayor proporción del Impuesto a la Renta total de estos países (alrededor del 70%).

Este tributo no es homogéneo entre los países sino que adopta una gran variedad de formas en cuanto a la definición de su sujeto, ingresos sometidos a gravamen, gastos deducibles, tarifas y otros elementos.



I.2.2 Evolución del Impuesto a la Renta de Personas Físicas

a) Base Imponible y Sujetos

Respecto de las bases de gravamen, puede decirse que la tendencia iniciada en los años setenta acerca de la *extensión de las bases imponibles*, eliminando exenciones y tratamientos especialmente favorables para algunos rendimientos, ha continuado en los últimos años pero con menor fuerza, debido tanto a la mayor atención a los ancianos, los discapacitados o las pequeñas empresas, como también a la mayor preocupación por la neutralidad fiscal y las condiciones de competencia tributaria entre países.

Tradicionalmente, el Impuesto a la Renta Personal de los países Industrializados ha tenido una estructura Global o Sintética, gravando por igual todas las rentas independientemente de su origen y haciéndolo según una escala progresiva. Sin embargo,

los sistemas tributarios de mediados de los 80's se caracterizaban por tener tasas marginales muy elevadas y bases imponibles teóricamente extensas pero muy erosionadas por deducciones y exenciones, sobre todo de ganancias patrimoniales e intereses.

Posteriormente, debido al fenómeno de la globalización económica y el alto grado de movilidad de capitales, la mayoría de países introdujeron tratamientos preferenciales para las rentas del capital, mediante exenciones, deducciones y tasas impositivas proporcionales y reducidas. De esta forma, las bases imponibles se han ido erosionando, y se ha roto con el modelo global o sintético preexistente; ello aunque formalmente los impuestos siguen siendo sintéticos.

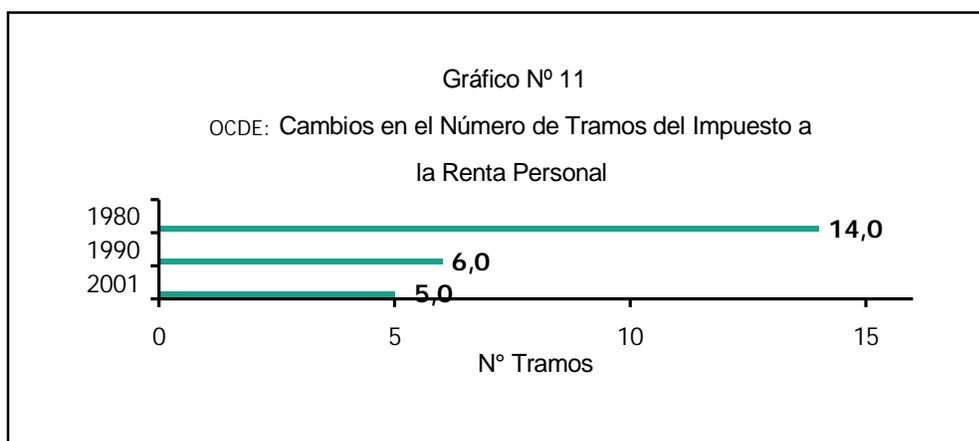
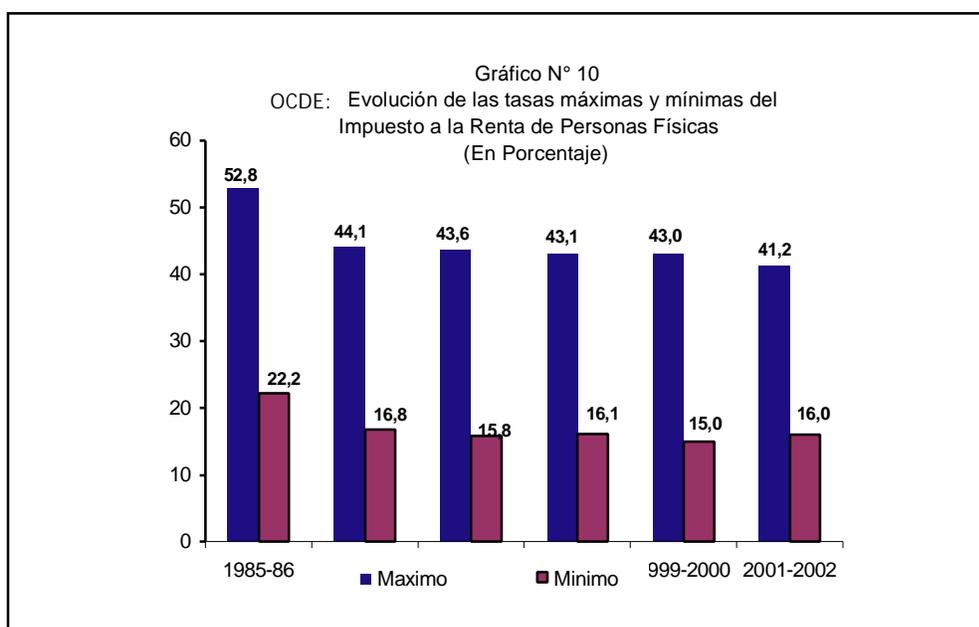
De otro lado, en los países de la OCDE se ha registrado en los últimos años una tendencia a abandonar la imposición conjunta por la declaración individual, característica que predomina en Latinoamérica.

b) Liquidación y Pago del Impuesto

Los países desarrollados aplican también la autoliquidación y pago de tributos. Muchos usan el sistema de retención en la fuente para facilitar la labor de recaudación de la Administración Tributaria.

c) Alícuotas y Tramos en los Países Desarrollados

La reducción de tasas máximas y mínimas de los 80's y 90's se ha mantenido en los últimos años. Entre 1985 y 2001, las tasas marginales máximas se han reducido de 52,8% a 41,2%, mientras que las tasas marginales mínimas lo han hecho de 22,2% a 16,0%. Situación similar ocurrió con el número promedio de tramos del impuesto, que pasó de 14 tramos en 1980 a sólo 5 tramos en el 2001.



d) Renta Mínima No Imponible, Deducciones Personales

En cuanto a la Renta mínima no imponible otorgada por los países de la OCDE, ésta difiere de un país a otro y es otorgada como tal o como un tramo con tasa 0%. En estos países destaca la permanente preocupación por la protección de la familia y del trabajo. La renta mínima no imponible -como porcentaje de la remuneración promedio- alcanzó en 1999 un 3% en Grecia, 7% en Corea, 14% en Holanda, 20% en Francia y alrededor de 24% en Inglaterra y E.E.UU.

En general, el pago final resulta de aplicar las deducciones personales como intereses hipotecarios y contribuciones del empleado a los planes de pensiones y capacitación. Asimismo, existen inafectaciones como aquellas aplicadas a los intereses recibidos por depósitos, y sobre algunas ganancias de capital.

e) Nuevas Tendencias del Impuesto a la Renta Personal en los países Desarrollados

Las principales tendencias de los últimos años observadas en el impuesto de personas son:

- Hacer más extensa la base tributaria.
- Reducir el papel de los instrumentos tradicionales de progresividad formal.
- Preocupación creciente por la familia, reconociendo las distintas situaciones existentes.
- Tendencia a reducir las cargas fiscales sobre los rendimientos del trabajo para favorecer el empleo.
- La aparición de elementos de división de la base única que hasta hace poco era habitual en el tributo.
- Soluciones tributarias de mayor neutralidad frente a las decisiones de los agentes económicos.

Mientras que las dos primeras tendencias parecen estar perdiendo fuerza, las dos últimas parecen encontrarse en auge al ser característica de las recientes reformas tributarias en los países de la OCDE.

Dualización del impuesto y la búsqueda de su neutralidad

En los últimos años se ha venido produciendo la aparición de más de una base impositiva en los impuestos sobre la renta de las personas físicas de algunos países de Europa, lo que ha revivido la polémica acerca de los impuestos sintéticos (o globales) y los analíticos (o cedulares). Sin embargo, este fenómeno parece reducirse hoy a la aparición de impuestos sobre la renta de base dual.

Los impuestos sobre la base dual surgen del problema de buscar la neutralidad fiscal frente al ahorro e implican la aparición de una nueva base de gravamen que comprende tanto los rendimientos del ahorro como las ganancias patrimoniales a corto o largo plazo. Recientemente este sistema se ha ido extendiendo por toda Europa, pudiendo mencionar a Finlandia, Noruega y Suecia como países representativos del mismo. Un impuesto sobre la renta de base dual establece separadamente el gravamen de los rendimientos del ahorro y el gravamen de los rendimientos del trabajo.

La justificación del modelo dual se encuentra en la elevada elasticidad de la oferta de capital en comparación con la más reducida elasticidad de la oferta de trabajo.

En un mundo con libertad de movimiento de capitales, si un país pretendiese aumentar la imposición sobre los rendimientos del ahorro, para conseguir que éste se invirtiese en su territorio tendría que ofrecer rentabilidades brutas antes de impuesto más elevadas que las de sus competidores, lo cual conduciría a menores retribuciones para el factor trabajo. De hecho, tal situación sería equivalente a la existencia de un gravamen implícito sobre los rendimientos del factor trabajo, por lo que algunos opinan que resulta más adecuado gravar directamente el trabajo que hacerlo indirectamente mediante un impuesto sobre el rendimiento del ahorro.

El impuesto dual en su forma más pura no se aplica en casi ningún país europeo; sin embargo, sí existen aproximaciones a este sistema. Se puede mencionar a Dinamarca y a Suecia como las primeras naciones que aplicaron este modelo a fines de los 80's. En estos países encontramos un modelo mixto donde el carácter dual se presenta en la separación de rendimientos del capital y el impuesto a las empresas

La experiencia de países desarrollados demuestra que el modelo dual representa hoy una alternativa fiscal consolidada. Los casos de Suecia, Noruega y Finlandia, donde el impuesto lleva funcionando desde principios de los noventa, demuestran que el modelo es viable. Un refuerzo lo constituye la reciente puesta en marcha en el año 2001 de un impuesto dual en Holanda.

f) Tratamiento de los intereses, dividendos y ganancias de capital

En relación a los intereses por depósitos se puede observar cómo estos se encontraban exentos en Hungría y Polonia, mientras que EE.UU, Japón, Alemania, Francia, República Checa, Inglaterra y Canadá los gravaron mayormente con porcentajes

fluctuando entre 15% y 31,5% sea en forma de retención o aplicando el tratamiento de cualquier otra renta. En cuanto a los dividendos, la constante que se observa es que estos se encuentran mayormente gravados a través de una tasa de retención final o como ingreso regular pero con un crédito tributario.

Otro aspecto de interés en los países desarrollados, es el tratamiento de los dividendos. Los dividendos, en tanto que beneficios distribuidos, han sido previamente gravados por el impuesto sobre sociedades en el ámbito de la sociedad que los distribuye. Posteriormente, suelen integrarse entre los rendimientos de capital gravados por el impuesto personal sobre la renta si su perceptor es una persona física, soportando un nuevo gravamen. De ahí que en algunos países se establezcan métodos que, de algún modo, eviten o atenúen este doble gravamen de los dividendos y restablezcan una cierta neutralidad entre el gravamen de estos rendimientos y el de los restantes que proceden del capital. Si bien en la mayoría de casos los dividendos se integran en el impuesto personal sobre la renta. Sin embargo, se aplican métodos (como el "tax credit") para corregir totalmente o atenuar la doble imposición de estos rendimientos.

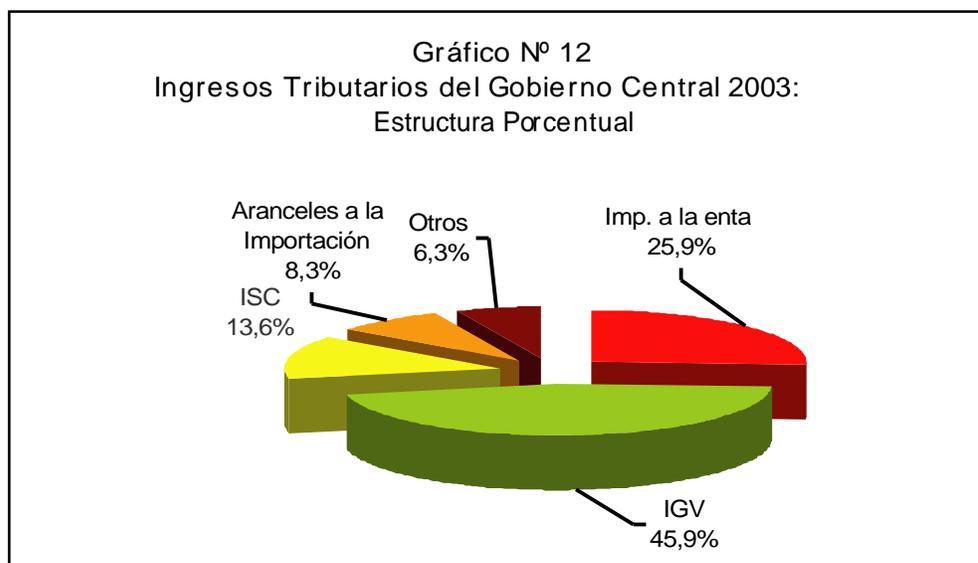
II. EL IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS FÍSICAS EN EL PERU

II.1 Antecedentes: El Sistema Tributario peruano

a) Estructura del Sistema Tributario

A lo largo del tiempo, y en especial en las dos últimas décadas, el Sistema Tributario peruano ha sufrido cambios producto de la implementación de importantes Reformas Tributarias, siendo el rasgo principal la reducción del número de tributos efectuada entre 1990 y 1992. Con el propósito de simplificar y evitar distorsiones en la economía, se derogaron 64 tributos, muchos de ellos de baja recaudación, y se

suspendieron 41 beneficios y exoneraciones que complicaban el Sistema que erosionaban las bases imponibles. Los ingresos tributarios del Gobierno Central pasaron a sustentarse principalmente en cuatro tributos: el Impuesto General a las Ventas, el Impuesto a la Renta, el Impuesto Selectivo al Consumo y los Aranceles a la Importación, composición que se ha mantenido hasta la fecha.



b) Composición: Tributos Directos-Indirectos

Históricamente la tributación indirecta es la de mayor importancia en el Perú, aportando actualmente más del 70% de la recaudación tributaria total. El Impuesto General a las Ventas (tipo IVA) es su tributo más representativo al aportar alrededor de 50% de la recaudación total.

Los impuestos directos explican alrededor del 30% de la recaudación total, siendo el más importante el Impuesto a la Renta al explicar 26% de la recaudación total. Entre el Impuesto a la Renta e IVA se explica más del 70% de la Recaudación total en el Perú.

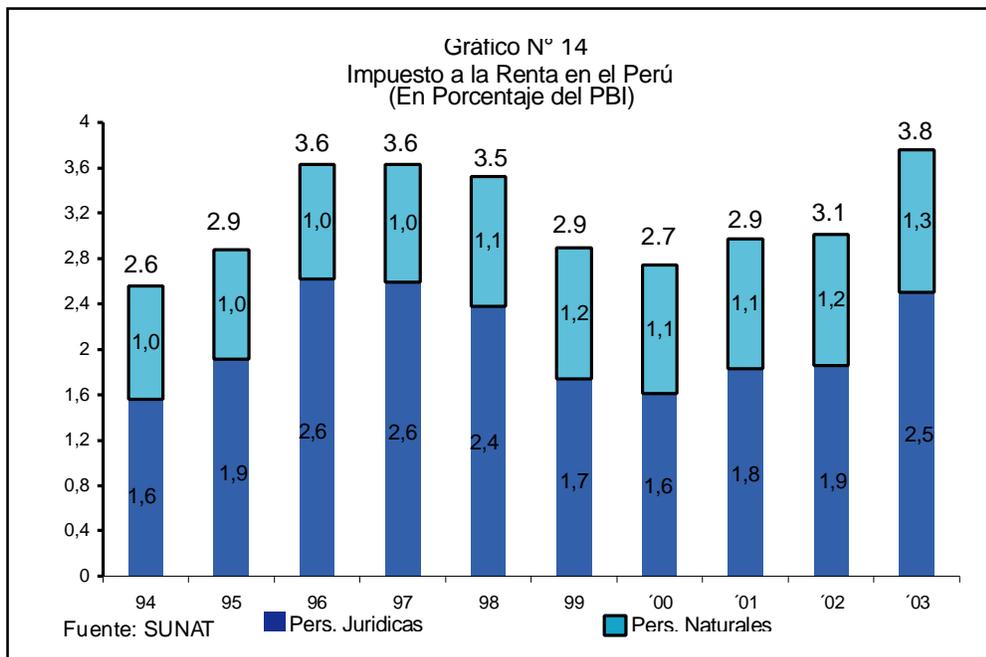
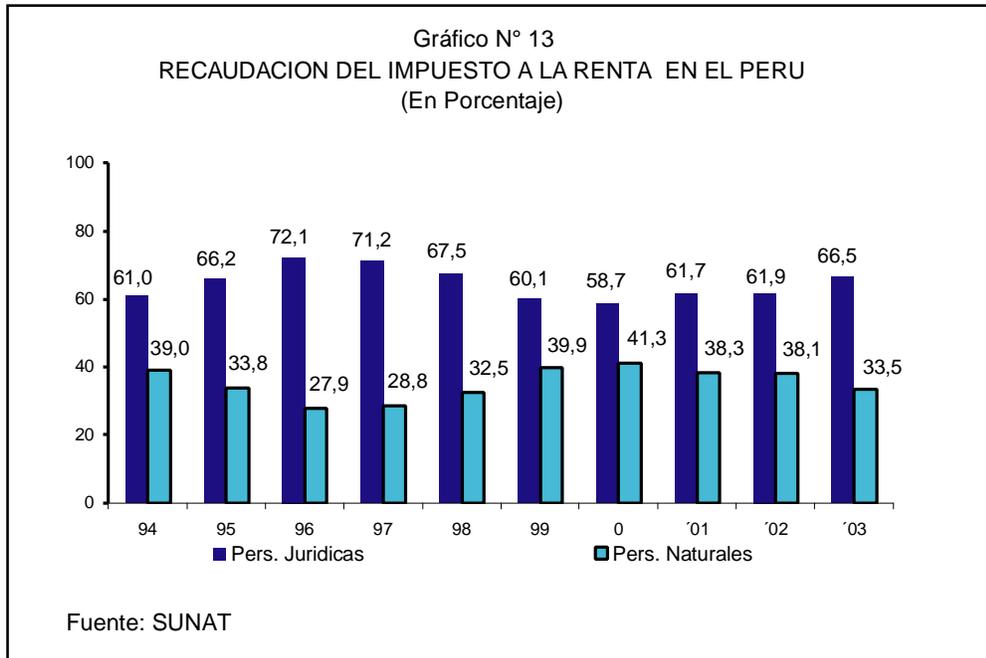
II.2 El Impuesto a la Renta de Personas Físicas (o Personal) en el Perú

a) Antecedentes Históricos-Definición

El Impuesto a la Renta en el Perú data del año 1934¹². Este tributo grava principalmente los ingresos, tanto de las Personas físicas (o renta personal) como de las empresas (sociedades o personas jurídicas), que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, y provenientes de fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos. Al interior del Impuesto,

y como en otros países de la región latinoamericana, el impuesto a la Renta de empresas es el que presenta mayor participación, en comparación con el menor aporte del Impuesto a la Renta de personas físicas. En la última década, en promedio, las empresas explicaron dos terceras partes del Impuesto a la Renta total, mientras que las personas físicas explicaron solo un tercio.

¹² El 26 de julio de 1934 se publicó la primera Ley del Impuesto a la Renta (Ley Nº 7904).



El Impuesto a la *Renta de Personas Físicas* es un tributo directo que grava las rentas obtenidas por las personas residentes o no residentes en el Perú. Este tributo tiene un bajo aporte explicando, en promedio, alrededor de 10% de la recaudación total del

país y un tercio del Impuesto a la Renta total. En términos de Presión Tributaria, el Impuesto a la Renta de Personas representa en promedio un punto del Producto Bruto Interno (PBI) peruano, mientras que la Renta de empresas representa 3% del PBI.

b) Reformas Tributarias y su Efecto en el Impuesto a la Renta Personal peruano

La experiencia peruana, al igual que la de otros países latinoamericanos, es rica en la implementación de Reformas Tributarias cuyo objetivo principal ha sido la ampliación de la base tributaria y el incremento de la recaudación, preferentemente mediante el establecimiento de un sistema tributario simple y con pocos tributos de aplicación general, que no cree distorsiones en la asignación de recursos.

En el período 1990-94 se redujo la progresividad del impuesto a la Renta¹³, se eliminó el impuesto al Patrimonio y los regímenes especiales del IGV e Impuesto a la Renta. Estos últimos fueron reemplazados por un régimen simplificado para pequeños contribuyentes (monotributo llamado Régimen Único Simplificado-RUS) y un régimen simplificado de determinación de renta para la pequeña empresa (Régimen Especial de Renta-RER). En diciembre 2000, se bajó de 30% a 20% las tasas del Impuesto a la Renta de Personas Físicas y Sociedades, con vigencia desde el 2001. En este período se dictaron normas que otorgaron beneficios y que generaron prácticas elusivas en el impuesto a la Renta de empresas. Es el caso de los regímenes de revaluación de activos y depreciación acelerada.

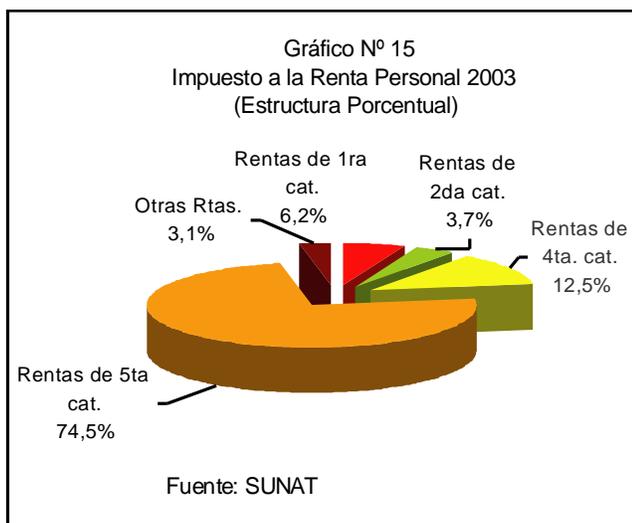
c) Situación Actual: El Impuesto a la Renta de Personas Físicas en el Perú a diciembre 2003

- *Base Imponible:* el impuesto prevé una base imponible general compuesta principalmente por rentas de alquiler (primera categoría), otras rentas del capital (segunda categoría), rentas del trabajo independiente (cuarta categoría) y rentas esencialmente del trabajo dependiente (quinta categoría). Se excluye las rentas de actividades comerciales llevadas a cabo por personas naturales, las mismas que se

rigen por las normas del Impuesto a la Renta de empresas y son declaradas de manera independiente por las Personas Naturales. Asimismo, aunque se consideran rentas de segunda, los dividendos se gravan independientemente y no conforman la renta neta global de las personas físicas.

IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS FÍSICAS EN EL PERÚ

Categorías	Descripción de categoría de Renta
Primera Categoría	Arrendamiento, sub arrendamiento, cesión de bienes.
Segunda Categoría	Intereses, excedentes, regalías, dividendos y otras rentas del capital.
Cuarta Categoría	Trabajo independiente.
Quinta Categoría	Trabajo dependiente.



El impuesto a la renta de Personas Físicas se concentra principalmente en el impuesto sobre sueldos y salarios, que mayormente son retenidos en la fuente. La Renta de quinta categoría (dependientes) representa 74,5% del impuesto total y la de cuarta categoría (independientes) explica 12,5% del total.

- *Sistema Mixto:* Carácter global (sintético) y analítico (cedular): El impuesto a la Renta de personas peruano es global, en cuanto suma rentas de distinta categoría en una sola base imponible. Es analítico o cedular, en cuanto la renta neta de cada categoría se calcula por

¹³ Al efectuar una importante reducción en el número de tramos y tasas impositivas.

separado. La globalidad encuentra excepción en los dividendos pues desde el año 2001 están sujetos a una tarifa diferente (retención de 4,1%) y constituyen una base imponible especial y separada de la base general.

- *Rentas de Fuente Extranjera*: son gravadas según criterio de residencia o renta mundial. En sustancia, conforman una categoría de renta adicional, pues deben determinarse y compensarse exclusivamente entre sí, de modo que se suman a la base general en tanto arrojen un resultado neto positivo. En estricto, Perú aplica el criterio de renta mundial para residentes y de renta territorial para no residentes.
- *Concepto predominante*: Renta-Producto: el Impuesto a la Renta Personal se basa principalmente en el concepto de renta-producto¹⁴. Si bien parece gravarse algunas formas de ganancia de capital, éstas, al tener un requisito de habitualidad o implicar la enajenación de elementos afectos a la actividad empresarial, se adscriben al concepto de renta-producto y no aparecen gravadas sino en el impuesto sobre las rentas de actividad empresarial (denominadas en Perú como rentas de tercera categoría).
- *Determinación de la Base Imponible*: se sigue un sistema mixto, estimación directa para los ingresos gravables, y estimación objetiva para los gastos deducibles que consiste en aplicación de porcentajes fijos a la renta bruta para determinar la deducción. La excepción son las rentas del trabajo dependiente, que son gravadas en su importe bruto, estimado directamente, sin concesión de gastos deducibles.
- *Inafectación-Mínimo No Imponible*: aquí, Perú se aparta del concepto de globalidad al reconocer esto únicamente para las rentas de cuarta y quinta categoría. Se trata de un mínimo igual para todos, que no distingue por las diferentes circunstancias familiares de los contribuyentes. De este modo, las rentas del trabajo dependiente e

independiente inferiores a 7 Unidades Impositivas Tributarias-UIT (aproximadamente US\$ 6.300) se encuentran exentas del impuesto a la Renta.

- *Principales Inafectaciones (Exenciones) y Exoneraciones*: entre otros, están inafectas las pensiones y rentas vitalicias del trabajo, la Compensación por Tiempo de Servicio y la ganancia de capital por venta ocasional de inmuebles efectuada por personas (antes se gravaba si era habitual, ahora ya no se grava). Están exonerados hasta fin del 2006 los intereses y ganancias de capital originados en depósitos en entidades del Sistema financiero y títulos valores, las ganancias de capital producto de la venta de valores emitidos en las Bolsa de Valores o Productos, la valorización de las cuotas de fondos mutuos. Los dividendos o cualquier distribución de utilidades de las empresas se encuentran gravados desde el año 2001, ya que anteriormente estos conceptos se encontraban exentos del impuesto. Las exoneraciones e inafectaciones han hecho que el impuesto a la Renta en Perú tenga muy poca progresividad, lo que atenta contra la equidad y limita la capacidad redistributiva del Sistema Tributario.
- *Tasas Impositivas*: a lo largo del tiempo, Perú ha aplicado escalas progresivas acumulativas por escalones. Desde el año 2002 se aplican sobre tres tramos de ingresos afectos (antes eran sólo dos tramos) siendo las tasas vigentes: **15%, 21% y 30%**. Los dividendos están sujetos a una tasa de retención de 4,1%, mientras las personas no domiciliadas están sujetas a la tasa de 30%.
- *Liquidación y Recaudación del Impuesto*: Perú se basa en el clásico sistema de *autoliquidación*, con un sistema de retenciones o pagos a cuenta. Las personas que reciben sólo rentas de quinta categoría (trabajo dependiente) no efectúan autoliquidación ni declaran al final del período, pues las retenciones

¹⁴ Aunque la tendencia es a aproximarse también al concepto de Flujo de Riqueza.

practicadas consideran todos los elementos relevantes y equivalen al monto de impuesto a pagar.

- *Tratamiento de Personas Naturales No Domiciliadas (No Residentes):* a estas personas se les aplica un criterio de gravamen exclusivo por rentas de fuente peruana. La base imponible adopta un concepto de renta neta, y hay estimación directa para ingresos brutos y estimación objetiva para los gastos, a los que se le aplica porcentajes fijos de reducción. La tasa vigente es 30% aplicable a las pensiones o remuneraciones por

servicios personales cumplidos en el país, regalías u otras rentas. En caso de rentas por dividendos u otra forma distribución de utilidades, la tasa vigente es 4,1%.

**IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS FISICAS:
TASAS IMPOSITIVAS**

Renta Neta Global*	Tasa
Hasta 27 UIT	15.0%
Mas de 27 UIT y hasta 54 UIT	21.0%
Mas de 54 UIT	30.0%
Dividendos	4.1%

* UIT=Unidad Impositiva Tributaria (1 UIT= US\$ 890)

II.3. Análisis del Impuesto a la Renta Personal: Perú vs. Países Vecinos

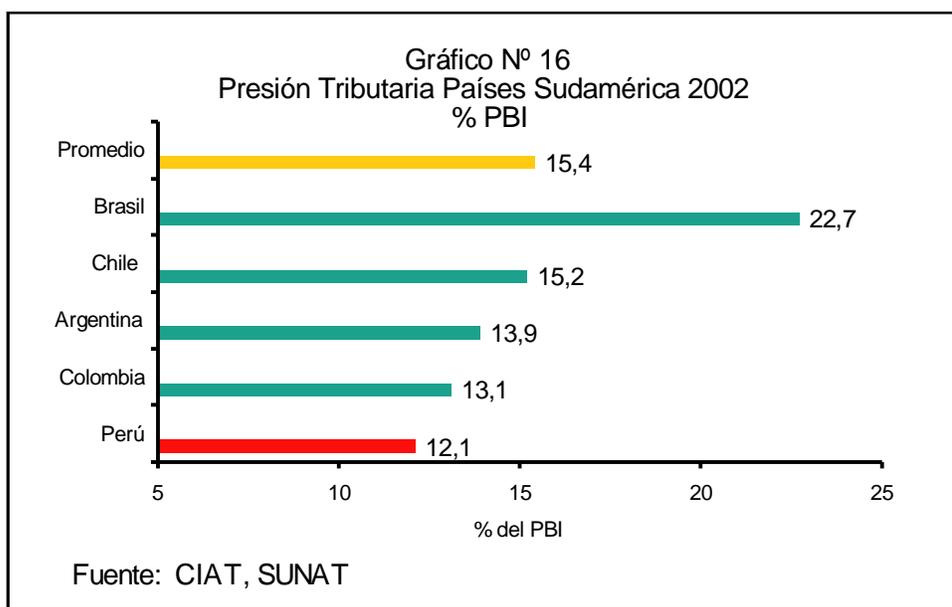
Para identificar mejor las características del Impuesto a la Renta personal peruano, se compara con un grupo de principales países vecinos (Brasil, Argentina, Chile y Colombia) con base en información disponible al año 2002. Se observa que

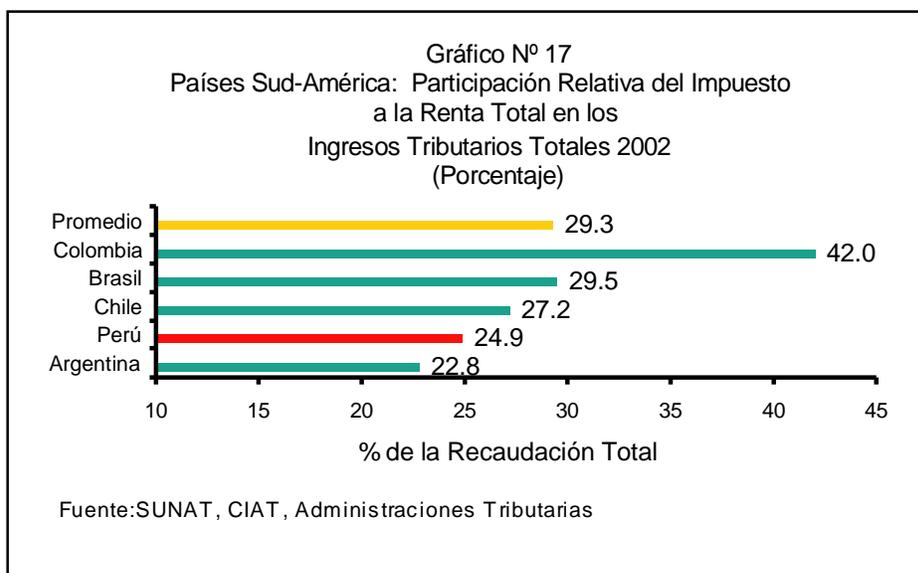
Perú presenta un bajo nivel de carga tributaria, bajo nivel de tributación sobre la Renta y elevada participación relativa del impuesto a la Renta de Personas Físicas en la recaudación del Impuesto a la Renta.

a) Participación Relativa: Carga Tributaria Total

Entre los países elegidos, Perú registra la menor carga tributaria como porcentaje del PBI, según datos del año 2002. El

12,1% alcanzado por Perú se ubicó debajo del promedio de nuestros vecinos (15,4%).





b) Importancia del Impuesto a la Renta Total

Con relación al Impuesto a la Renta total, después de Argentina, Perú es uno de los países que registra la menor participación relativa de este tributo respecto de la recaudación tributaria total. La participación actual de 24,9% en el Perú es el resultado de un incremento y reformas iniciadas en los años 90's.

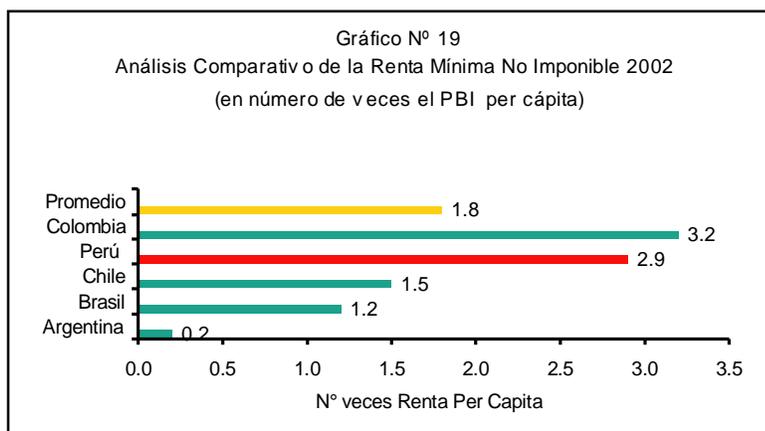
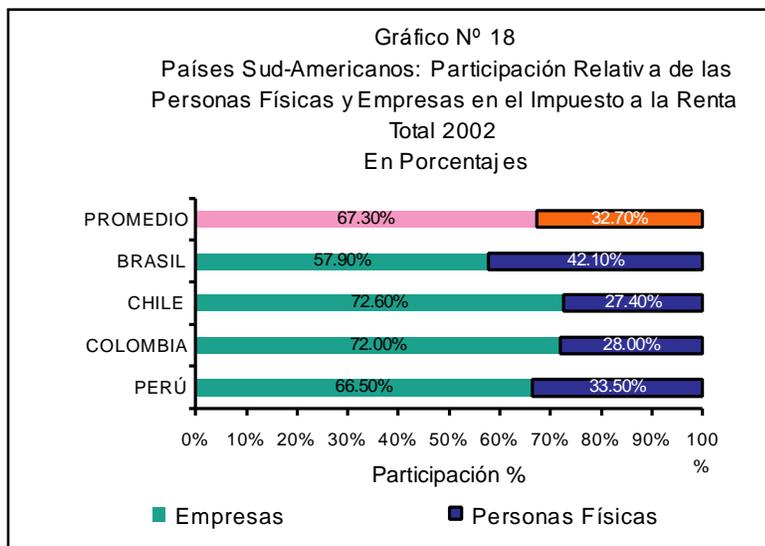
c) Impuesto a la Renta de Personas Físicas y de Empresas (Sociedades o Personas Jurídicas)

La constante en Latinoamérica es la mayor participación del Impuesto a la Renta de empresas respecto de personas físicas, situación que no ocurre en los países industrializados donde el mayor aporte al Impuesto a la Renta proviene de las personas físicas. En los países industrializados la distribución homogénea de la renta hace posible desgravar el consumo y

la producción y concentrarse en la imposición de las Personas Físicas. En esta línea juega un papel importante la existencia de Administraciones Tributarias modernas y bien organizadas.

En los países Latinoamericanos la mayor participación del Impuesto a la Renta de Sociedades es consecuencia de no contar con una adecuada inversión en sus Administraciones Tributarias, que les permita llegar a la masa de contribuyentes del segmento de Personas Físicas. Para maximizar los recursos se focalizan en la recaudación de empresas que son un número reducido y manejable.

En los países analizados, la constante es la mayor participación del Impuesto a la Renta de empresas. En lo referente a Personas Físicas, después de Brasil, Perú registra la mayor participación al alcanzar un 33,5% del Impuesto a la Renta total. Le siguen en importancia Colombia (28%) y Chile (27,4%); siendo el promedio de estos cinco países 32,7%.



d) Análisis de la Progresividad del Impuesto a la Renta Personal en el Perú

Hay tres parámetros principales: la renta mínima no imponible, la amplitud de los tramos y las tasas impositivas.

La Renta Mínima No Imponible: la legislación peruana prevé un mínimo no imponible anual de 7 Unidades Impositivas Tributarias–UIT (unos US\$ 6.300) independientemente de la sustentación documental, siendo utilizada básicamente por las rentas de cuarta y quinta categoría. A fin de compararlo con los otros países, es útil expresar este concepto en número de veces

la Renta per cápita¹⁵. Así, después de Colombia, Perú tiene la segunda relación más. El mínimo imponible en Perú es casi tres veces su renta per cápita y casi el doble del mínimo imponible promedio de los países analizados.

El valor de la renta mínima no imponible es importante, pues establece el universo potencial de contribuyentes del Impuesto a la Renta y en ese sentido, el nivel vigente en Perú es origen del reducido número de contribuyentes. De

¹⁵ La Renta per cápita se define como el cociente entre el Producto Bruto Interno (PBI) de un país y el número de habitantes del mismo.

acuerdo a lo anterior, la reducción del mínimo no imponible en Perú es una potencial medida para ampliar el universo de contribuyentes del Impuesto a la Renta de Personas.

En el caso de Perú, la desventaja del mínimo no imponible como deducción flat (7UIT) es eliminar el estímulo de exigir comprobantes en las transacciones, debilitando un importante punto de control del IVA. Esto no sucedería si se exige la sustentación con comprobantes de pago al tramo de inafectación.

e) Número de Tramos y Tasas del Impuesto a la Renta Personal y de Empresas

Por lo general, en el tratamiento del Impuesto a la Renta se estila establecer una tasa impositiva flat para empresas y una tabla con tasas progresivas para personas. El uso de la tabla progresiva permite combinar el objetivo recaudatorio con el objetivo de redistribución de la riqueza que busca el Impuesto. De los cinco países analizados, luego de Brasil, Perú posee la menor cantidad de tramos y también la más alta tasa marginal mínima y la más baja tasa marginal máxima. La tabla de tasas progresiva del Impuesto a la Renta Personal en el Perú, sigue la tendencia internacional de establecer un reducido número de tramos de Renta para cada tasa marginal. No obstante, esta combinación de

tramos, tasas y un mínimo imponible elevado, no hace sino restarle progresividad al sistema peruano.

La adopción de tasa del Impuesto a la Renta de empresas inferior al de personas es una práctica común en los países industrializados y en algunos países latinoamericanos. Una tasa menor para empresas estimula la reinversión, pues en caso que la ganancia sea distribuida para los accionistas, ellos estarán sujetos a mayor presión fiscal. Sin embargo, a mayor diferencia entre tasas, habrá mayor tentación para aplicar prácticas evasivas.

Es muy difícil, y casi imposible, hacer una evaluación absoluta del nivel de progresividad de un Sistema Tributario. Cuanto más desigual sea la distribución de la Renta en la sociedad, más progresiva debe ser la incidencia del Impuesto para lograr resultados efectivos; ese es el caso de Perú.

A la luz de la experiencia internacional, tasas marginales muy elevadas se muestran poco eficaces como mecanismo de distribución de renta, una vez que los contribuyentes con mayor poder adquisitivo, además de tener mayor movilidad de capital, tienen acceso a esquemas de planificación fiscal (prácticas elusivas o de evasión) frustrando el objetivo redistributivo. La solución no es solo colocar tasas elevadas sino que se debe hacer una buena evaluación y encontrar la estructura de tasas y tramos adecuados que otorguen progresividad al Sistema.

Tramos y Alícuotas (Tasas) del Impuesto a la Renta 2002

País	Personas Físicas			Empresas (Personas Jurídicas)
	Tramos	Mínima	Máxima	
Perú*	3	15,0%	30,0%	27,0%
Colombia	325	0,10%	35,0%	35,0%
Chile	7	5,0%	40,0%	15,0%
Brasil	2	15,0%	27,5%	15,0%
Argentina	4	9,0%	35,0%	35,0%

Datos 2003.

Fuente: Base de datos CIAT, IMF Working Paper 227.

II.4 Problemas del Impuesto Personal en Perú: Baja Progresividad, Alta Evasión

El Impuesto a la Renta de Personas en el Perú se ha caracterizado en los últimos años por su bajo nivel de progresividad y altas tasas de evasión, generando inequidad tanto a nivel horizontal como vertical. En cuanto a *equidad horizontal*, y sobre el universo de asalariados, el Impuesto diferencia entre quienes están gravados en la fuente y aquellos contribuyentes que trabajan por cuenta propia de manera independiente u obtienen ingresos no salariales (por ejemplo, alquileres). Los primeros, por operatividad del mecanismo de retención, enfrentan mayor control que los segundos, a pesar de ser el segmento donde hay más evasión.

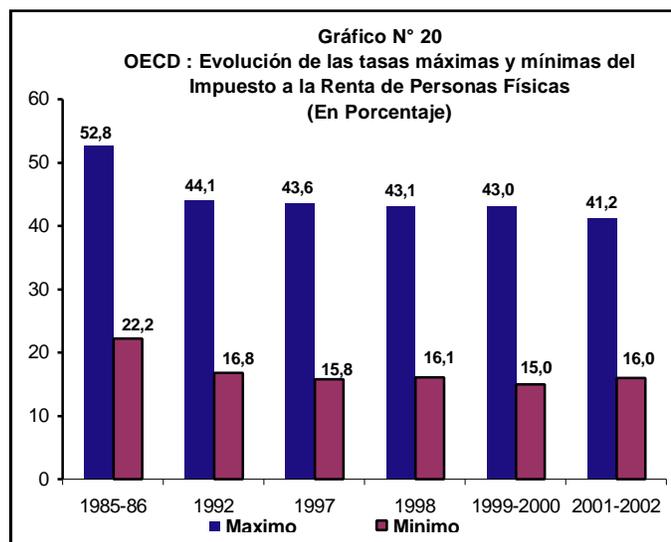
Debido a la larga lista de exenciones, alrededor del 75% del Impuesto a la Renta Personal proviene de las rentas de los asalariados y sólo un 12% adicional surge de las rentas de los trabajadores independientes, lo cual significa un alto grado de inequidad horizontal. Esta situación se agrava por la subdeclaración de rentas provenientes de alquileres y servicios profesionales independientes, que son poco fiscalizados por la Administración Tributaria. Las Rentas del capital distintas a los arrendamientos (segunda categoría) tienen una baja contribución a la recaudación.

De acuerdo a esto, hogares con el mismo nivel de ingresos, enfrentan tasas impositivas muy diferentes. El no gravar los intereses y ganancias de capital por depósitos en el Sistema Financiero amplía el trato inequitativo y esto se agrava por las altas tasas de impuestos a las planillas, y contribuciones a la seguridad social, que se imponen de manera proporcional a las remuneraciones en el Perú. Dada la estructura del mercado laboral peruano, la incidencia impositiva recae sobre la mano de obra formal, fomentando el desempleo y el crecimiento del sector informal.

Por el lado de la *equidad vertical*, el Impuesto a la Renta Personal no logra aliviar la fuerte desigualdad económica que prevalece en el Perú. A menos que estén sujetos a retención en la fuente, el sistema apenas llega a hogares que perciben un mayor nivel de ingresos. Esto se debe al alto grado de subdeclaración de ingresos, su difícil fiscalización, así como la existencia de beneficios tributarios.

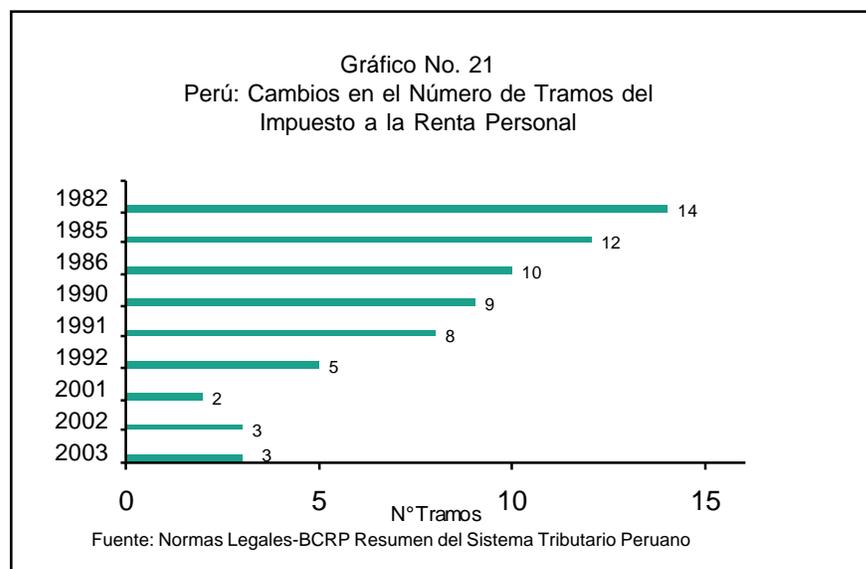
a) Análisis de la Progresividad del Impuesto a la Renta Personal en el Perú

Si bien desde el 2003¹⁶ el Impuesto a la Renta Personal posee una escala progresiva acumulativa de tres tramos con tasas de 15%, 21% y 30%; sin embargo, la evolución de las tasas, desde 1982 a la fecha, muestra una disminución en el grado de progresividad. Esto se refleja tanto en la reducción del número de tramos de ingresos¹⁷, como en el aumento de las tasas mínimas y la reducción de las tasas máximas.



¹⁶ Ley N° 27895 de diciembre del año 2002

¹⁷ El uso del número de tramos de ingresos indica mayores distinguos entre los distintos segmentos de renta: a mayores tramos, mayores tratos diferenciados sobre las distintas porciones de renta y, por tanto, mayor progresividad.



Es con la Reforma Tributaria del año 1994 que la estructura de tasas aplicables a las personas naturales registró una disminución importante en su grado de progresividad. Desde 1994 y hasta el 2000, el número de tramos de ingresos se redujo a sólo dos, luego de existir cinco tramos en 1993. Afectando a los tramos de ingresos más bajos, se aumentó la tasa marginal mínima desde un 6% a un 15% y se redujo la tasa marginal máxima desde 37% a 30% (lo que benefició a los tramos de ingresos altos). Esta estructura se mantuvo hasta el año 2001, cuando se redujo nuevamente la tasa marginal máxima de 30% a 20% disminuyendo aún más la progresividad del impuesto. Ya los cambios para el 2002 y

2003 restituyeron cierta progresividad, al incorporar una tasa intermedia de 21% para ingresos mayores a 27 UIT y elevando la tasa máxima a 27% en el año 2002 y a 30% en el 2003.

Si bien la evolución de la estructura de tasas nos llevó hacia una simplificación del régimen del impuesto a la renta de personas naturales, sin embargo, ello tuvo un costo importante en términos de progresividad, lo cual permanece en la actualidad, ya que en el Perú coexisten un amplio rango de ingresos frente a un reducido número de tramos y tasas, de modo que diferentes niveles de ingresos se encuentren sujetos a una misma tasa impositiva.

Evolución del Impuesto a la Renta Personal en el Perú (1994-2003)

1994-2000 ¹⁸		2001 ¹⁹		2002 ²⁰		2003 ²¹	
Tramos	Tasas	Tramos	Tasas	Tramos	Tasas	Tramos	Tasas
Hasta 54 UIT	15%	Hasta 27 UIT	15%	Hasta 27 UIT	15%	Hasta 27 UIT	15%
Sobre 54 UIT	30%	Sobre 54 UIT	20%	Hasta 54 UIT	21%	Hasta 54 UIT	21%
				Sobre 54 UIT	27%	Sobre 54 UIT	30%

Fuente: BCRP, Resumen del Sistema Tributario 1990-1995. Normas Legales. Diario Oficial El Peruano.

¹⁸ Decreto Legislativo N° 774, publicada el 31 de diciembre de 1993 y vigente a partir de 1994.

¹⁹ Ley N° 27394, publicada el 29 de diciembre de 2001 y vigente a partir de 2001.

²⁰ Ley N° 27804, publicada el 22 de agosto de 2002 y vigente a partir de 2003.

²¹ Ley N° 27895, publicada el 30 de diciembre de 2002 y vigente a partir de 2003.

El siguiente cuadro muestra cómo nuestro sistema registra un menor grado de progresividad respecto al de otros países de la región. De este modo, Perú es el segundo país con menor cantidad de tramos de ingresos (el primero es Brasil con 2 tramos),

mientras que en términos de tasas, Perú aplica la tasa marginal mínima más alta de la región (junto con Brasil) y a la vez una de las más bajas tasas marginales máximas (sólo Ecuador y Brasil usan tasas máximas más bajas).

Análisis comparativo de algunos indicadores de progresividad en el Impuesto a la Renta Personal (año 2002)

País	Nº de tramos	Tasas mínimas	Tasas máximas
Argentina	4		9% 35%
Brasil	2	15%	27,5%
Colombia	325	0,10%	35%
Chile	7	5%	40%
Ecuador	5	5%	25%
México	5	3%	34%
Perú	3	15%	30%
Venezuela	8	6%	34%
Media Simple 1/	5	7%	33%

1/ El promedio para los tramos excluye Colombia por ser un caso especial. Perú datos 2003.

Fuente: CIAT, Normas Legales vigentes de los propios países.

Respecto del promedio regional, gravamos más a las personas de menores ingresos y gravamos menos a los más ricos. Esta situación contradice la progresividad deseable para cualquier Sistema Tributario.

Limitantes a la mejora en la progresividad: "Trade off Equidad-Recaudación"

Existe campo para mejorar la progresividad del Impuesto a la Renta Personal en el Perú. Sin embargo, esta tarea enfrenta, al menos en el corto plazo, tres factores limitantes:

1. *El bajo número de personas afectas al impuesto:* del total de trabajadores dependientes e independientes registrados ante la Administración Tributaria, sólo un 7% se encuentra afecto y, por tanto, paga el tributo. El 93% restante está inafecto al gozar de alguna exoneración / beneficio o no superar el mínimo no imponible (7 UIT). Esta situación es resultado de contar con un elevado mínimo no imponible, de modo que muchos ingresos no son alcanzados por el tributo. De esta forma, casi toda la recaudación del Impuesto a la Renta personal en Perú proviene, aproximadamente, de sólo 300 mil personas.

Perú - Contribuyentes del Impuesto a la Renta Personal (Diciembre 2003) (millones de contribuyentes)

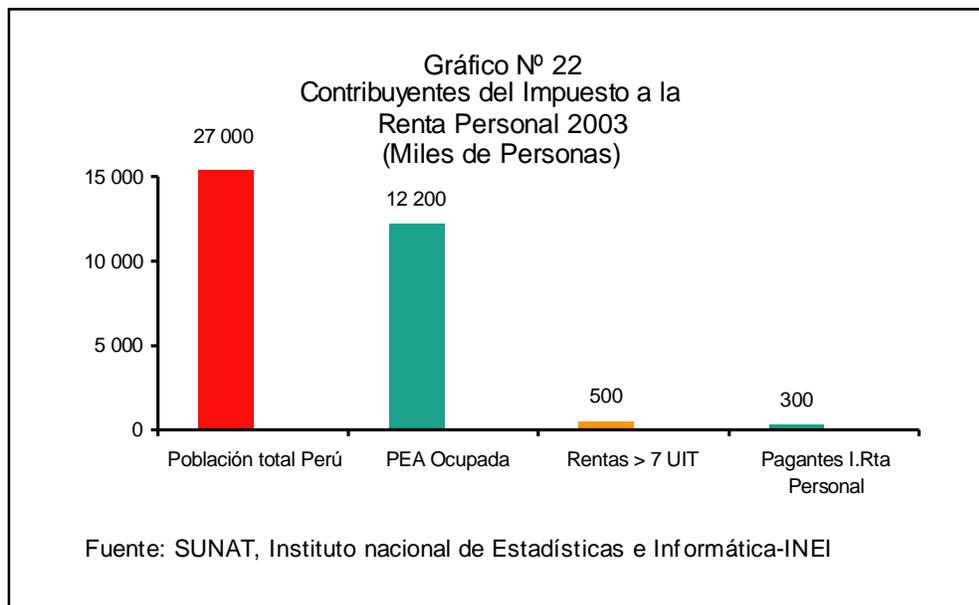
Condición	Total Trabajadores*	Trabajadores Afectos	Trabajadores Inafectos
Total	4,1	0,3	3,8
Total (%)	100%	7,3%	92,7%

* Incluye trabajadores dependientes, pensionistas o cesantes; no obligados a registrarse.

Fuente: SUNAT

Profundizando en Perú, sólo un 2,5% de la Población Económicamente Activa (PEA) ocupada del país se encuentra registrado en la Administración Tributaria y tributando el Impuesto a la Renta Personal. Esta baja participación resulta de combinar altas tasas de evasión²² y una renta mínima exenta elevada. Según la encuesta Nacional de Hogares del año 2001, llevada a cabo en el Perú por el Instituto Nacional de Estadística

e Informática (INEI), la Población Ocupada con rentas superiores a 7 UIT (afectos) sumó aproximadamente 500 mil personas, de los cuales según la información disponible sólo unos 300 mil son controlados por la Administración Tributaria. De esta forma, la reducción del mínimo no imponible es una medida que ampliaría el universo de contribuyentes del Impuesto a la Renta Personal.



2. *La sesgada distribución de ingresos y la estructura de la Recaudación:* al interior de las 300 mil personas que pagan impuestos existe una marcada concentración en los niveles de ingresos brutos más bajos, observándose que alrededor del 80% de personas declaran recibir un ingreso mensual inferior a S/. 5000 (US\$ 1.430), mientras sólo un 20% declara percibir rentas mensuales superiores a dicho monto. Esta situación es reflejo de la desigual distribución de ingresos que persiste en el Perú (y en muchos países de la región), que se manifiesta en un coeficiente de Gini que

a lo largo de los años se ha mantenido alrededor del 0,5, siendo ligeramente superior al promedio latinoamericano (0,48).

Frente a la sesgada distribución de ingresos, cualquier intento de disminuir la carga tributaria de los tramos más bajos, y así poder beneficiar al 80% del total de contribuyentes, requeriría cargar tal disminución sobre el 20% restante de contribuyentes (aquellos con ingresos más altos), caso contrario se afectarían severamente los niveles de recaudación, variable limitante de corto plazo.

²² Según estimaciones internas de la Administración Tributaria, la tasa de evasión de los trabajadores independientes (cuarta categoría) es muy elevada (más de 50%). La tributación de profesionales liberales es una problemática a nivel mundial. No existen más estadísticas oficiales sobre el tema.

**Perú:
Impuesto a la Renta Personal-Distribución
de Contribuyentes y Recaudación
Rentas Laborales**

(Participación % respecto del total)

Tramo de ingresos	% Contribuyentes	% Recaudación
Hasta 27 UIT	92%	47%
Entre 27 y 54 UIT	7%	26%
Más de 54 UIT	1%	27%

Fuente: SUNAT

En cuanto a la composición de la recaudación del Impuesto a la Renta de Cuarta y Quinta Categoría en el Perú, un 92% de contribuyentes del impuesto perciben rentas netas²³ por debajo de las 27 UIT anuales y por ello sólo les es aplicable la tasa de 15%; un 7% perciben rentas netas hasta las 54 UIT anuales y, por tanto, les son aplicables las tasas de 15% y 21% (por la escala progresiva acumulativa), mientras que sólo un 1% de contribuyentes perciben rentas netas por encima de las 54 UIT y, por tanto,

les son aplicables las tasas de 15%, 21% y 30% de acuerdo a la normatividad. El primer grupo descrito explica el 47% de la recaudación, el segundo grupo el 26%, mientras que el tercero el 27% restante.

El intento de reducir la carga tributaria del primer grupo de contribuyentes podría afectar significativamente la recaudación, situación que tendría que ser compensada con mayor carga a los dos grupos de contribuyentes restantes, a fin de evitar una pérdida de ingresos. En la medida que estos últimos representan sólo un 8% de los contribuyentes, y explican más de la mitad de la recaudación, un aumento en su carga tributaria podría constituir un gravamen excesivo y afectar la equidad del Sistema Tributario, razón por la cual **Perú enfrentaría el típico “trade off” entre recaudación y equidad**. Cabe indicar que, la situación actual de las finanzas públicas en el Perú, y de muchos países de la región, hace difícil que los “policy-maker” acepten sacrificar recaudación tributaria a fin de mejorar la equidad del Sistema.

II.5. Propuestas de Modificación del Impuesto a la Renta de Personas Físicas en el Perú

A la luz del presente trabajo, identificamos tres objetivos a considerar por cualquier Reforma Tributaria en Perú:

- Ampliar la base de contribuyentes mediante mecanismos que incentiven a los agentes económicos a ingresar a la economía formal y encarezcan los costos de las operaciones informales y delictivas.
- Modernizar, simplificar y dotar de mayor progresividad al sistema tributario.
- Incrementar la recaudación tributaria, elevando los bajos niveles de presión tributaria en el país (este indicador alcanzó 12,1% en el 2002 y 13% en el 2003).

Asimismo, a fin de dotar de mayor progresividad al Sistema Tributario, y a la luz de los problemas identificados, se han evaluado las siguientes medidas para mejorar el Impuesto a la Renta Personal en el Perú:

a) *Modificación de Tramos y Tasas:* para mejorar la progresividad, se sugiere modificar la estructura de tramos y tasas marginales del impuesto que actualmente le han restado progresividad. Sin embargo, esta medida debería complementarse con una reducción del mínimo no imponible que permita ampliar la base imponible y el número de contribuyentes que actualmente es muy reducido.

²³ Cabe recordar que el gráfico agrupa a los contribuyentes y su recaudación, según las rentas netas, es decir, las rentas brutas menos las deducciones de 4ta categoría y las 7 UIT para las rentas de 4ta. (independientes) y 5ta categoría (dependientes).

Al respecto, se propone incrementar el número de tramos y tasas, pero siempre bajo la *restricción de no perder recaudación*. Luego de evaluar distintos escenarios, la

propuesta que nos parece más adecuada es aquella que aumenta a seis el número de tramos y que, a su vez, genera incremento en la recaudación.

Propuesta de tramos y tasas del Impuesto a la Renta Personal en el Perú

Situación Actual		Propuesta	
Tramos	Tasas	Tramos	Tasas
Hasta 27 UIT	15%	Hasta 15 UIT	15%
Por el exceso de 27 UIT y hasta 54 UIT	21%	Por el exceso de 15 UIT y hasta 27 UIT	18%
Por el exceso de 54 UIT	30%	Por el exceso de 27 UIT y hasta 38 UIT	21%
		Por el exceso de 38 UIT y hasta 54 UIT	25%
		Por el exceso de 54 UIT y hasta 106 UIT	30%
		Por el exceso de 106 UIT	33%

Estimaciones efectuadas indican que la implementación de esta nueva estructura de tramos generaría un incremento en la recaudación del orden de S/. 74 millones (US\$ 22 millones) anuales. Sin embargo, sólo generaría un ligero incremento en la progresividad del impuesto, medida a través del *índice de Kakwani*²⁴, el mismo que aumentaría de 0,3899 (en la situación actual) a 0,3904 (si se implementa la propuesta). La restricción de no perder recaudación descalifica muchas propuestas alternativas con mejor efecto en la progresividad.

b) Ampliación de la Base Imponible del Impuesto: reducción de exenciones y exoneraciones, reducción del tramo de inafectación (Mínimo no Imponible) o exigencia de sustento del mismo: como ya se mencionó, un problema permanente en Perú es la existencia de un reducido número de contribuyentes del impuesto a la Renta Personal. Este problema se explica por el elevado mínimo no imponible (tramo de inafectación), el cual deja fuera del campo del tributo a muchas personas.

Con el fin de ampliar la base y mejorar la progresividad del impuesto se propone gravar algunas de las rentas del capital que hoy se encuentran exoneradas como los rendimientos y ganancias de capital de depósitos y productos financieros. Conforme avanza el tiempo, y con la globalización, hay mayor movilidad de capitales y por ello surgen nuevas operaciones generadoras de ganancias personales que la Administración Tributaria debe estar preparada y bien capacitada para poder gravar.

En Perú, muchas rentas personales, diferentes de las remuneraciones, están inafectas, exoneradas o son poco fiscalizadas y, por tanto, fáciles de evadir. Gravarlas permitiría mejorar la equidad vertical.

Respecto del elevado Mínimo no Imponible (2,9 veces el PBI per cápita peruano y mayor al promedio latinoamericano: 2,3 veces el PBI per cápita) hay dos propuestas: reducirlo o sustituirlo por un esquema que combine una deducción fija y otra sustentada mediante comprobantes de pago.

²⁴ El índice de Kakwani (K) es un indicador muy conocido que se utiliza para medir la progresividad de un Sistema Tributario o tributo específico. Se construye a partir del coeficiente de Gini (CG) calculado para el ingreso antes de impuestos y el índice de Concentración (IC) de la recaudación de impuesto. De esta forma, $K=IC-CG$.

La propuesta anterior no solo permitiría ampliar la base del Impuesto a la Renta personal sino que, al incentivar la exigencia de comprobantes de pago, permitirá recoger información para verificar el cumplimiento de las obligaciones del IVA, tributo con alta evasión en el Perú. Para no afectar a las personas de menores ingresos, el esquema debería considerar que el porcentaje de deducción sustentado con comprobantes sea directamente proporcional al nivel de ingresos personales.

c) Reducción de la Evasión y Elusión del Impuesto: el caso de los Trabajadores Dependientes: existen empresas que, para rebajar su carga tributaria, dividen los ingresos que pagan a sus trabajadores en dos partes. Una parte es remuneración al trabajo dependiente y otra es el pago por la prestación de algún servicio (trabajo

independiente), lo que resulta de difícil verificación a la Administración. Esta figura permite reducir costos, ya que la remuneración del trabajador dependiente está sujeta a mayores cargas como las aportaciones a la Seguridad Social, Impuesto a las nóminas, vacaciones, compensación por tiempo de servicios, entre otros. Asimismo, las remuneraciones del trabajo independiente gozan de 20% de deducción adicional al calcular la Renta Neta Imponible.

Ante las malas prácticas de algunas empresas, la propuesta consiste en modificar la Ley del Impuesto, de modo que cualquier ingreso percibido por un trabajador sea considerado automáticamente renta del trabajo dependiente si proviene de una misma empresa donde ya se trabaja como dependiente.

III. CONCLUSIONES

El presente trabajo ha demostrado que el Impuesto a la Renta juega un rol muy importante en los países industrializados, situación que no ocurre en los países en vías de desarrollo, donde por problemas estructurales u otros problemas, este impuesto tiene un aporte marginal a la recaudación y no ha podido ser utilizado adecuadamente como instrumento de redistribución de la riqueza.

Existe en la región latinoamericana una fuerte dependencia de la tributación al consumo, considerada regresiva, respecto de la tributación directa que, por su progresividad es un importante instrumento redistributivo para los gobiernos. Este tributo explica la cuarta parte de los ingresos tributarios en Latinoamérica, mientras en los países industrializados explica la mitad de los ingresos.

Al interior del Impuesto a la Renta, en Latinoamérica predomina el de empresas (alrededor del 70%) sobre el de Personas Físicas. En los países industrializados ocurre lo contrario y el Impuesto a la Renta de Personas Físicas tiene mayor aporte (alrededor de 75%). Esta situación resulta de la mejor distribución de la riqueza,

mejor organización y recursos de las Administraciones Tributarias.

Si bien en la década de los 60's se privilegió la búsqueda de la equidad de los Sistemas Tributarios, las posteriores Reformas Tributarias aplicadas en la región Latinoamericana, especialmente en la última década, buscaron más alcanzar el objetivo de suficiencia recaudatoria y simplificación del Sistema Tributario, ante las necesidades de mayores recursos para atender compromisos de gasto inflexibles. Este afán recaudatorio hizo postergar los objetivos de mejora en la equidad del Sistema.



La imposibilidad de conseguir más ingresos del Impuesto a la Renta en Latinoamérica, unido a la permanente necesidad de ingresos adicionales, ha contribuido a que estos países experimenten con la aplicación de nuevos impuestos, muchos distorsionadores de la economía.

Es el caso de aplicación de impuestos a los activos, impuestos a los débitos bancarios e impuestos mínimos.

Pita²⁵ resume las principales tendencias del Impuesto a la Renta personal latinoamericano:

- Reducción y menor dispersión de tasas impositivas y tramos. Entre 1985 y el 2002, en promedio, la tasa marginal máxima bajó de 49% a 28% y el número de tramos pasó de 10 a 5.
- Preocupación por encontrar formas de integración entre los Impuestos a la Renta de Personas Físicas y de Empresas que eviten la doble imposición de los dividendos.
- Preocupación por mejorar el desempeño de las Administraciones Tributarias.
- Ampliación de la base imponible a través de la reducción de los incentivos tributarios.
- Adopción del criterio de Renta mundial.
- Importancia recaudatoria aún baja y lejos de su potencial.
- Atenuación de la imposición de las rentas y ganancias de capital.

Por su parte, en los países industrializados la tendencia ha sido mantener la preponderancia del Impuesto a la Renta de Personas Físicas dentro del Impuesto a la Renta total, así como a disminuir las tasas marginales máximas y los tramos. Entre 1985 y el año 2002 la tasa máxima disminuyó de 53% a 41%, mientras que el número de tramos promedio pasó de 14 en 1980 a sólo 5 en el 2001.

Respecto de las bases imponibles del impuesto, la mayor preocupación por la familia, los ancianos, discapacitados y por la neutralidad fiscal ha llevado a la introducción paulatina de tratamientos preferenciales a través de exenciones, deducciones y tasas impositivas proporcionales y reducidas. Un ejemplo es el tratamiento de las ganancias de capital, debido a la globalización. Esta misma tendencia, aunque con menor fuerza, también se ha presentado en los países de la Región latinoamericana. Las principales tendencias en la imposición a la renta personal de los países industrializados son:

- Hacer más extensa la base tributaria.
- Reducir el papel de los instrumentos tradicionales de progresividad.
- Preocupación creciente por la familia, reconociendo distintas situaciones.
- Tendencia a reducir las cargas fiscales sobre los rendimientos del trabajo para favorecer el empleo.
- La aparición de elementos de división de la base única que hasta hace poco era habitual en el tributo.
- Búsqueda de soluciones tributarias más neutrales frente a las decisiones de los ciudadanos.

Conforme se liberalizan las condiciones económicas, producto de la globalización, los países se encuentran recibiendo mayor ingreso de capital y también se ven expuestos a la fuga del mismo. Por ello, todavía se observa cautela en relación a la tributación del capital y la renta.

En Perú el Impuesto a la Renta Personal tiene una baja contribución a la Recaudación y poca progresividad (modificaciones legales redujeron tramos y tasas impositivas máximas). Asimismo, existe un mínimo no imponible (o tramo de inafectación) elevado, lo que reduce la base tributaria del impuesto.

A la luz de la experiencia peruana, se ha demostrado la existencia de un trade off entre equidad y recaudación, situación común en los países latinoamericanos. En tal sentido, las propuestas de modificación del Impuesto en el Perú tienen como restricción no perder ingresos, lo cual limita la deseada mejora sobre el grado de progresividad. En todo caso, en Perú, la recomposición de tasas y tramos, unido a la reducción del mínimo no Imponible, o la exigencia de sustentarlo con documentos, son medidas que permitirían ampliar la base de contribuyentes y mejorar la progresividad. La reducción del mínimo no imponible es políticamente poco viable, debido al costo social involucrado.

²⁵ Claudino Pita: "Los Sistemas Tributarios Latinoamericanos y la adecuación de la imposición de la renta en un contexto de globalización. CEPAL. Serie Seminarios y Conferencias.

IV. RECOMENDACIONES: AGENDA PENDIENTE DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS FÍSICAS

En términos generales, la agenda de este nuevo siglo respecto del Impuesto a la Renta de Personas Físicas y su rol en los Sistemas Tributarios tiene que ver con su adaptación a las nuevas características del entorno internacional, particularmente las implicancias del proceso de globalización económica en cuanto a la movilidad de los factores trabajo y capital. Hoy existe un mercado de bienes y servicios cada vez más competitivo e integrado el cual debe ser adecuadamente enfrentado por este impuesto.

Dado el proceso de globalización económica, las Administraciones Tributarias son cada vez más interdependientes entre sí y por ello el proceso de competencia tributaria las obliga a adaptar sus sistemas en función no sólo de las condiciones domésticas, sino del entorno internacional.

En los países industrializados, una tendencia que seguirá en los próximos años es la implementación de Impuestos a la Renta de base dual, separando el gravamen de los rendimientos del ahorro y el del trabajo, de tal forma que cada uno reciba un tratamiento diferente. Esta tendencia es consecuencia de la búsqueda de neutralidad fiscal frente al ahorro. Si bien la aplicación del sistema de impuestos cedulares puede dejar dudas respecto de la equidad, sin embargo, permite reducir las potenciales pérdidas de ingresos por la fuga de capitales, al reducir las tasas impositivas que recaen sobre las bases más móviles.

En Latinoamérica, la agenda pendiente debe dar prioridad al tema de la baja contribución del Impuesto a la Renta de Personas Físicas, lo cual constituye uno de los principales defectos de los Sistemas Tributarios de la región, mucho más en un contexto en que la desigualdad en la distribución de ingresos no se reduce, e incluso aumenta, y por tanto hay necesidad de implementar políticas sociales más equitativas y sistemas tributarios más progresivos.

Uno de los problemas centrales en Latinoamérica es la inequidad de muchos Sistemas Tributarios, así como la falta de confianza en los gobiernos de turno, muchos de los cuales toman decisiones políticas antes que técnicas e incluso, muchas veces, como resultado de presiones de grupos de poder (lobbies).



Las metas prioritarias para los próximos años en los países latinoamericanos son tres, y constituyen condición necesaria para que los Sistemas Tributarios funcionen adecuadamente: Consolidación de la estabilidad económica, retomar un crecimiento sustentable, erradicación de la pobreza y mejora de la educación.

En muchos países latinoamericanos la imposibilidad de conseguir más ingresos del Impuesto a la Renta, unido a la permanente necesidad de lograr ingresos adicionales, ha contribuido a que muchos países experimenten con la aplicación de nuevos impuestos, muchos de los cuales tienen efectos perversos sobre la economía. Importantes ejemplos son la aplicación de impuestos a los activos, impuestos a los débitos bancarios e impuestos mínimos.

Las futuras Reformas Tributarias en Latinoamérica deben considerar lo siguiente:

- Lograr un nivel de ingresos suficiente para solventar las necesidades de gasto del gobierno. Para ello, la base tributaria debe ser lo más amplia posible.
- Promover una distribución más equitativa de la carga tributaria, situación que actualmente ha sido postergada por un afán más recaudatorio y de cubrir necesidades de ingresos. Es fundamental tomar en cuenta la capacidad contributiva de las personas.

- Adecuar la estructura y niveles de imposición a las condiciones requeridas por el contexto de globalización. Como señala Tanzi²⁶, la globalización ha traído consigo a las termitas fiscales y por ello los Sistemas Tributarios deben reforzarse y tener capacidad de reacción para evitar que estas devoren sus cimientos.

En cuanto al Impuesto a la Renta de Personas Físicas, se debe buscar ampliar la base tributaria del impuesto. Para ello una medida importante es la reducción del Mínimo No Imponible y el establecimiento de una adecuada estructura de tasas impositivas.

¿El consumo como base alternativa del Impuesto a la Renta?

En el contexto internacional, el futuro del Impuesto a la Renta de Personas Físicas trae consigo algunas discusiones, todavía teóricas, respecto a utilizar el consumo como base alternativa para la tributación a la Renta, ello en la medida que el modelo existente hasta hoy constituye un desincentivo al esfuerzo personal, al trabajo e induce al consumo en detrimento del ahorro, situación que afecta la formación de capital, insumo necesario para el crecimiento económico.

La propuesta concreta es el desplazamiento de las bases tributarias en dirección al consumo, de tal forma que se sustituya el Impuesto a la Renta Personal por un Impuesto Personal al gasto. Se considera que estos tributos directos al consumo fomentarán más el ahorro, la inversión y el crecimiento económico, al tiempo que serían más sencillos y fáciles de administrar. El llamado "flat tax" va en la dirección de esta nueva alternativa.

¿Se debe aplicar Impuesto a la Renta a todas las Personas?

Al evaluar el rol marginal que juega el impuesto a la Renta de Personas Físicas en

la región latinoamericana, existen algunas voces que se preguntan si no ha sido un error tratar de aplicar este impuesto de manera generalizada, como sucede en los países industrializados, ello sin tener previamente las condiciones administrativas para atender la magnitud de contribuyentes, así como una base impositiva amplia y no erosionada por diversas exoneraciones y exenciones.

Dada la gran concentración de ingresos existente en los países latinoamericanos, en comparación con lo que ocurre en países industrializados, algunas personas piensan que tal vez no es necesario aplicar un impuesto a la Renta de tipo masivo para obtener una recaudación significativa, sino que este se podría enfocar bien a determinados segmentos de personas que obtienen elevados ingresos.

¿Es el Impuesto a la Renta una buena herramienta para redistribuir ingresos?

En este punto, coincidimos con la opinión de algunos investigadores²⁷ respecto de que el gasto social constituye una herramienta más eficiente y menos distorsionante para redistribuir ingresos. Siendo la tributación indirecta la de mayor rendimiento en la región, una alternativa es obtener de ella los recursos necesarios para que el Gobierno efectúe una política redistributiva vía gasto. Un ejemplo es el caso peruano, donde se demostró cómo las modificaciones sugeridas al Impuesto a la Renta de Personas Físicas tenían un efecto muy marginal en la mejora de la progresividad del sistema. Las modificaciones con mayor impacto en la progresividad no hacían sino generar una pérdida de ingresos tributarios, dado que la riqueza está muy concentrada en pocas personas y la desigualdad de ingresos es un típico problema que arrastra la región. De este modo, para enfrentar el típico Trade off entre equidad y recaudación, los mejores resultados pueden venir de una redistribución vía gasto directo del gobierno.

²⁶ Vito Tanzi: "La adaptación de los Sistemas Tributarios" CIAT, Julio 2000.

²⁷ Engel, Galetovic, Raddatz. "Reforma Tributaria y Distribución del Ingreso en Chile". Agosto, 1998.

V. BIBLIOGRAFÍA

- ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS: "Informe sobre la situación actual de la tributación en los países miembros del MERCOSUR". En Boletín Impositivo. N° 54 Enero 2002.
- ANDINO, Norma y otros autores. "Cuadro Comparativo Iberoamericano del Impuesto a la Renta de Personas Físicas". XX Curso de Instituciones y Técnicas Tributarias. Año 2000.
- AVI –YONAH, Reuven S. Globalización y Competencia Tributaria: Implicancias para los países en desarrollo. Facultad de Derecho. Universidad de Michigan. Revista de la CEPAL. N° 74. Agosto 2001.
- BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO. "Evaluación de Tres Operaciones de Reforma de la Administración Tributaria Financiadas por el Banco". Oficina de Evaluación, EVO. En: www.iadb.org.
- BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ (BCRP). "Resumen del Sistema Tributario Peruano 1990-1995". Setiembre, 1995.
- BIRD, Richard. "Taxation in Latin America: reflections on sustainability and the balance between equity and efficiency". International Tax Program. Rotman School of Management. University of Toronto. June 2003
- "Taxation and Income Distribution in Latin America: A Critical Review of Empirical Studies". IMF Staff Papers N° 20, 1973. Pag. 639-682
- BYRNE, Peter D. "El futuro del impuesto a la renta en las economías abiertas". En CEPAL. SERIE Seminarios y conferencias. Chile. Diciembre 2000
- CANO, Ana. "Convergencia europea de la Hacienda Pública". COEV. Economistas 119. Número 128-1era. Quincena Noviembre 1997. En: www.coev.com.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS (CIET). "Concepto de Renta en la legislación comparada de América Latina". Trabajo de Seminario del Cuarto Curso Interamericano sobre Técnica Tributaria. Setiembre/Diciembre 1972.
- "Formas estructurales de la tributación a la renta en América Latina. La estructura de tasas". Trabajo de Seminario del Cuarto Curso Interamericano sobre Técnica Tributaria. Setiembre/Diciembre 1972.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT). www.ciat.org. Sistema de información - SITRIBA.
- "El papel de la política tributaria y la Administración Tributaria en el Desarrollo Económico. Conferencia Técnica del CIAT, Taipei, 1991. Varias Ponencias.
- COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMERICA LATINA Y EL CARIBE- CEPAL. El Pacto Fiscal. Fortalezas, debilidades y desafíos. 1998.
- "Balance Preliminar de las Economías de América Latina y el Caribe 2001-2002. Santiago, Chile. Diciembre de 2001-2002.
- "Estudio Económico de América Latina y el Caribe". Chile. 2001-2002.
- COOPERS & LYBRAND INTERNATIONAL TAX NETWORK: "1983 International Tax Summaries. A guide for planning and decisions". Alexander Berger C.P.A Editor. 1983
- "1994 International Tax Summaries". A guide for planning and decisions.
- EL PERUANO. Diario Oficial. Ley N° 7904- Creación del Impuesto a la Renta. Julio 1934
- ENGEL, Eduardo, A. Galetovic y C. Raddatz. "Reforma Tributaria y Distribución del Ingreso en Chile". Serie Economía N° 40. Centro de Economía Aplicada. Departamento de Ingeniería Industrial. Facultad de Ciencias Físicas y Matemáticas. Universidad de Chile. Agosto, 1998.
- FAGET, Alberto. "Problemas y Perspectivas para la Convergencia Fiscal en los procesos de integración en América Latina". Centro de Formación para la Integración Regional. Uruguay.

- GARCIA BUENO Marco César: "El principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal". Universidad de Salamanca. 2000
- GONZALES, Darío. "Estudio comparado del impuesto sobre la renta de los países miembros del CIAT". Panamá, octubre 1997.
- GONZALES CANO, Hugo. "Informe sobre la situación actual de la tributación en los países miembros del MERCOSUR". En Boletín Impositivo N° 53 y N° 54, diciembre 2001-enero 2002. Administración Federal de Ingresos Públicos-Argentina.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. "Informe para la reforma del impuesto sobre la renta de personas físicas". Documento preparado por la comisión para la reforma del impuesto sobre la renta de personas físicas. Madrid, abril 2002.
- JARACH, Dino. "Finanzas Públicas y Derecho Tributario". Edit. Cangallo. 1999
- JUNQUERA VARELA, Raúl. "Sistemas Tributarios y Administración Tributaria en Iberoamérica". Grupo de Trabajo de Relaciones Internacionales. Agencia Estatal de Administración Tributaria. Enero 2001.
- LERDA, Juan Carlos. "Movilización de Recursos a través de Reformas Tributarias en América Latina: Posibilidades, limitaciones y desafíos". Trabajo invitado al III Taller Regional CIAT/ONU/SRF Sobre Tributación, realizado en la ESAF, Ministerio de Hacienda, Brasilia DF, Brasil.
- ONRUBIA, Jorge y SANZ, Félix. "Redistribución y bienestar a través de la imposición sobre la Renta Personal". Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. 2003
- ORGANIZACIÓN DE ESTADOS AMERICANOS: La Política Tributaria en Latinoamérica. Seminario San José, Costa Rica, 1984. Documentos y Conclusiones. Secretaría General de los Estados Americanos, Washington D.C., 1986.
- PETSKA, Tom y STRUDLER Mike. "Income Tax and Tax Progressivity: an examination of recent trends in the distribution of individual income and taxes". Internal Revenue Service.
- PICOS SANCHEZ, Fidel. "Quince años de modelo dual de IRPF: experiencias y efectos". Documento N°12/03- Instituto de Estudios Fiscales.
- PITA, Claudino. "Los sistemas tributarios latinoamericanos y la adecuación de la imposición de la renta a un contexto de globalización". En: CEPAL. SERIE Seminarios y Conferencias. Santiago de Chile. Diciembre 2000
- _____."La Reforma Tributaria en América Latina en la década de los 80 (Efectos de suficiencia, Equidad, Neutralidad y Simplificación)". Serie documentos de trabajo 164. Banco Interamericano de Desarrollo BID. Washington. Julio 1993.
- SÁNCHEZ VECORENA, Jorge Luis. "Análisis de los efectos y estructura de nuevas figuras tributarias como alternativa y/o complemento para conseguir la suficiencia recaudatoria en América Latina: La experiencia peruana". Trabajo ganador del XVI concurso de monografías del CIAT. Año 2003
- SHOME, Parthasarathi. "La tributación en América Latina: Tendencias estructurales e impacto de la Administración". Serie Seminarios y conferencias CEPAL, 1999.
- _____."Manual de Política Tributaria". División de Política Tributaria. Departamento de Finanzas Públicas. Fondo Monetario Internacional. Washington, 1995.
- STOTSKY G., Janet y W. Asegedech. "Central American Tax Reform: Trends and Possibilities". En IMF Working Papers WP/02/227. Diciembre 2002.
- SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA-SUNAT. Nota Tributaria (Varios números). www.sunat.gob.pe
- TANZI, Vito. "La adaptación de los Sistemas Tributarios". Ponencia presentada en la 34 Asamblea General del CIAT: Una Administración Tributaria para el Nuevo Milenio –Escenarios y Estrategias. Washington, D. C., USA. Julio 2000.

-----."Taxation in Latin America in the last decade". Preliminar Draft. Paper prepared for the conference on "fiscal and financial reforms in Latin America" to be held at Stanford University, on November 9-10,2000. IMF.

-----."El impacto de la globalización económica en la tributación". Documento de la 32ª Asamblea General del CIAT. Salvador, Bahía. 1998.

-----."Imposición al ingreso personal en América Latina". En documentos de Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET). Documento N° 739.

TANZI, Vito y Howell Zee. "La Política Tributaria en los países en desarrollo". Fondo Monetario Internacional. Washington, 2001.

Mecanismos de Control para Combatir la Corrupción al Interior de la Administración Tributaria

Segundo Premio XVII Concurso de Monografías CIAT/AEAT/IEF

SUMARIO: Concepto de Corrupción.- Concepto de Control Interno.- Esquema Funcional para la Implementación del Sistema de Control Interno.- Primer Nivel de Control.- 1. Componente: ambiente de control.- 2. Componente: administración del riesgo.- 3. Componente: direccionamiento estratégico.- 4. Componente: control de la gestión.- 5. Componente: información.- 6. Componente: documentación.- 7. Componente: retroalimentación.- Segundo Nivel de Control.- Auditoría interna.- Guía para evaluar el sistema de control interno en la lucha contra la corrupción.- Tercer Nivel de Control. Anexos.

**Por: Luz Nancy
Pinzón Ramírez**

Jefe de Grupo
Auditoría Procesos.
Subsecretaría Control
Interno Corporativos.
DIAN-Colombia

CONCEPTO DE CORRUPCIÓN

La corrupción administrativa es¹ la conducta de un servidor público, que abusando de la legitimidad del Estado y disponiendo de sus facultades, sirve a intereses particulares contrarios al bien colectivo y a los fines de la administración, violando tanto el ordenamiento jurídico como los principios de ética,² con la consecuente lesión al patrimonio económico y moral de la sociedad.

Efectos de la corrupción

El Estado social de derecho se fundamenta en un valor supremo: *la prevalencia del interés general sobre el particular* que se concreta en el Pacto Social, garantizando a todos los ciudadanos una igualdad que no poseen por naturaleza, pero que adquieren por derecho, en virtud del poder que por convención otorgan al Estado, quien como legítimo depositario de dicho poder, actúa no como un superior, sino en cumplimiento de la obligación del cuerpo social con cada uno de sus integrantes, dando un trato equitativo

y común a todos y cuyo único objeto es el bien general.

La corrupción no es un delito banal, pues constituye una negación de los valores que sustentan el sistema democrático. En el largo plazo mina la legitimidad del Estado, pues la gobernabilidad descansa en la capacidad de la Administración Pública de actuar como guardián del pacto social, generando la confianza para que los individuos cumplan con sus deberes sociales por convicción ética. Debilita los valores de la solidaridad y la contribución, propicia ciudadanos evasores de sus responsabilidades, genera resignación y tolerancia frente a las prácticas corruptas, y un ambiente escéptico a la construcción de una sociedad participante. En el corto plazo, resta fuentes de financiación al sector público, encarece la inversión social, disminuye su efectividad y cobertura y afecta la credibilidad que exige la inversión privada (especialmente la extranjera) lo que produce fuga de capitales productivos.

¹ Guía para la elaboración de mapas de riesgos de corrupción. Departamento Administrativo de la Función Pública. Colombia. 1999.

² Encyclopedia of Social Sciences.

Contexto de la Administración Tributaria

La misión de la Administración Tributaria es recaudar los ingresos y ejercer el control aduanero y cambiario logrando:

- Asegurar la vigencia del Estado de Derecho en un área especialmente delicada, y conflictiva como es la de proveer los recursos esenciales para su funcionamiento³.
- Contribuir a consolidar la democracia, impulsando el proceso de colaboración y aceptación social de las cargas tributarias que configuran el sistema tributario.
- Contribuir a fortalecer la gobernabilidad, ofreciendo a los administrados garantía jurídica, estabilidad, objetividad e imparcialidad en la aplicación de las normas tributarias.

Los principales retos para cumplir con esta misión son: 1) Incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales; 2) Identificar, regularizar y penalizar eficazmente incumplimientos para disuadir a los potenciales defraudadores, lo que exige generar riesgo y combatir efectivamente la corrupción, logrando credibilidad y confianza. La corrupción afecta el logro de estos objetivos, consolidando una serie de creencias que conducen al incumplimiento, socialmente aceptado, de los deberes de la contribución; entre ellas:

- La mayor parte de los impuestos pagados se consumen en el mantenimiento de aparatos burocráticos, irracionales en el gasto y abiertamente corruptos.
- Los trámites se diseñan con el único propósito de propiciar el pago de sobornos.
- Los políticos siempre terminan robándose el dinero que recauda el Estado.
- El Estado es el albergue de las personas que no pudieron conseguir empleos mejores debido a su escasa capacidad profesional y a los que la baja

remuneración incita a mejorar sus ingresos de manera ilícita.

- No existe equilibrio entre la magnitud de la contribución efectuada y el beneficio individual recibido; además, los beneficios colectivos los reciben de igual manera los que pagan impuestos que los que no los pagan.
- La Administración Tributaria no tiene la capacidad técnica para identificar al contraventor, y mucho menos de probar la evasión o la defraudación.
- Es socialmente aceptado asegurar un mayor margen de ganancia evadiendo o eludiendo el pago de las obligaciones fiscales, y la baja probabilidad de ser identificado y sancionado, hace que valga la pena asumir el riesgo.
- La impunidad de los incumplidos le resta autoridad moral a la Administración Tributaria, mientras el ciudadano que cumple con sus obligaciones siempre estará en la mira del Estado, por lo tanto, es mejor permanecer invisible.



La corrupción no es un delito banal, pues constituye una negación de los valores que sustentan el sistema democrático.

Causas de la corrupción

Diferentes enfoques evidencian su carácter multifacético. El neoliberal afirma que cuanto más interviene el Estado en la vida social, política y económica, más fomenta las burocracias y mercados negros que originan comportamientos delictivos, pues las operaciones, en lugar de estar claramente reglamentadas y ser transparentes, se convierten en transacciones ocultas que procuran beneficios y ventajas a particulares que no los podrían obtener en libre competencia. Desde este enfoque, el control de la corrupción se fundamenta en “la vuelta

³ “Retos de la Administración tributaria”, Programa para formar Gerentes Tributarios (CVL), del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT.

los principios de libre competencia”, porque las leyes del mercado actúan como una “válvula de seguridad” y como instrumento capaz de desbloquear a una sociedad bloqueada”⁴, y el papel de la Administración se limita a detectar y sancionar a los funcionarios públicos corruptos. Otro enfoque ubica las causas en el debilitamiento de la ética pública y la disolución de los valores colectivos⁵. Así, el mayor énfasis en el control de la corrupción está en el rescate y fortalecimiento de los valores y principios del servicio público.

Por otro lado, la corrupción ha pasado de ser una transacción clandestina, a gozar de cierto status y tolerancia que da lugar a un círculo vicioso: la corrupción se extiende, lo que contribuye a su velada aceptación social. Según la tipología establecida por Heidenheimer, existen tres categorías de percepción de la corrupción: *blanca* (prácticas no reconocidas como tales por la opinión pública y tan integradas en la cultura que ya ni siquiera se perciben como problema, como el tráfico de influencias o el amiguismo para el nombramiento en cargos públicos), *negra* (eventos que todos están de acuerdo en estigmatizar y condenar) y *gris* (la más compleja, tanto desde el punto de vista legal como sociológico, referida a eventos calificados por unos como corrupción y por otros no, como el pago de prebendas para obtener información en la contratación administrativa, la asesoría a los contribuyentes o usuarios aduaneros por parte de los funcionarios de la administración tributaria para lograr reducir el valor de los impuestos a cargo o para realizar algunas formas de contrabando técnico).

Finalmente, hay que reconocer que el Estado es visto cada vez más como un instrumento para el privilegio de unos pocos a costa del sacrificio de muchos, ajeno a las verdaderas necesidades de las mayorías, y en el cual, el bien y la justicia hoy parecen ser conceptos relativos, y las leyes, artículos negociables.

Esta complejidad y pluralidad de causas exige abordar el fenómeno a través de estrategias de carácter estructural e integral, fortalecimiento del Estado con organizaciones eficaces, las cuales desde una perspectiva sistémica contribuyan a la prevención y control de la corrupción.

SISTEMA DE CONTROL INTERNO

El Estado es un sistema integrado por diferentes subsistemas (Entidades) cada uno de los cuales debe cumplir un rol específico cuyo éxito depende de la efectividad de su operación interna. El Sistema de Control interno es el mecanismo regulador que pretende garantizar dicha efectividad.

El control es una propiedad emergente de todo sistema (natural, humano y social) mediante el cual se generan balances en los procesos sin los cuales éste no sería viable. Desde el punto de vista sistémico “algo está bajo control cuando funciona de la manera prevista”, no simplemente cuando se vigila; de tal manera que el “control más que detectar fallas, es garantizar los resultados deseados al promover el buen funcionamiento del sistema,”⁶ en este caso de las instituciones. El enfoque sistémico del control gira alrededor de dos conceptos básicos: *la auto – regulación y el auto- control*.



⁴ Yves Mény, “Corrupción fin de siglo”: Cambio, crisis y transformación de los valores.

⁵ Ibidem.

⁶ Raúl Espejo en “Nuevo concepto de Control - Practicas de Auditoria Organizacional y de desempeño”.

La autorregulación

Un sistema es un conjunto de elementos dinámicamente relacionados en una red de comunicaciones (como consecuencia de la interacción de los elementos), que realizan una actividad (operación o procesamiento del sistema) con el fin de alcanzar un objetivo o propósito (finalidad del sistema) al operar sobre datos/energía/materia (que son las entradas o insumos) para que el sistema opere y así proveer información/energía/materia (que son las salidas o productos del sistema). Al “salirse de control” activa los mecanismos de autorregulación que por tanto deben operar automáticamente⁷.

Auto es una raíz griega (*autos*) que significa “a sí mismo” o “por sí mismo”. Este concepto viene de la cibernética, que es la teoría de los sistemas de control basados en la comunicación (transferencia de información) entre el sistema y el medio, y dentro del sistema (realimentación).

La autorregulación prepara al sistema para reaccionar ante las perturbaciones que amenazan su estabilidad o viabilidad, detectando de manera temprana los signos que denotan desviaciones respecto de lo esperado y anticipando los resultados no deseados (control en tiempo real). Por tanto, depende de mecanismos de realimentación que reaccionan activamente ante alarmas y brindan la comunicación de retorno necesaria para que se realice la homeóstasis, que es el dispositivo de control que mantiene el equilibrio dinámico de las variables críticas del sistema dentro de límites aceptados. El resultado de esa acción-reacción, se transforma en información que modifica el comportamiento subsiguiente, afectando las nuevas salidas o productos y restaurando el equilibrio alterado ante perturbaciones inesperadas de origen externo.

La retroalimentación garantiza la capacidad de aprendizaje del sistema y da al control

interno un carácter auto-reflexivo, ya que permite que la información que indica que el sistema se está saliendo del curso esperado, llegue a la instancia competente para impulsar las acciones correctivas y preventivas para evitar nuevas disfunciones.

Los sistemas dependen de que los mecanismos de realimentación operen midiendo adecuadamente la efectividad de los procesos, y que la red comunicacional apoye la toma de decisiones para responder a las amenazas potenciales. Para ello deben contar con estándares, indicadores y métodos de verificación que permitan monitorear y realimentar el comportamiento del sistema. Con estos elementos se construyen los ciclos de control que se describirán más adelante.

El control basado en la autorregulación, es el más poderoso porque opera durante el funcionamiento del sistema para evitar que ocurran disfunciones (tiempo real), por tanto, la concepción moderna del control interno implica la construcción de sistemas autorregulados que aseguren una administración integral y efectiva de los riesgos logrando de manera razonable el cumplimiento de los objetivos institucionales.

El autocontrol

Se refiere a la capacidad de cada funcionario, independientemente de su nivel jerárquico y de la naturaleza de sus tareas, de asumir como propio el control y garantizar que los mecanismos diseñados para asegurar la calidad y efectividad de los procesos se cumplan al ejecutar cualquier procedimiento bajo su responsabilidad. El autocontrol es la manera más eficiente y eficaz de garantizar la transparencia en las actuaciones públicas.

El autocontrol como mecanismo de autorregulación debe ser ejercido de tal

⁷ Alfonso Reyes Alvarado en “Prácticas de Auditoría Organizacional y de desempeño”.

manera que se cierre en el menor tiempo posible el circuito percepción-acción; es decir, que disminuya al máximo posible la demora entre el momento en que se percibe que el entorno está afectando el sistema y el momento en que se reacciona para acomodarse a tal perturbación. El control interno resulta más exitoso y efectivo, cuanto menos tarde de cerrar dicho circuito. En la medida en que la demora sea inferior a la frecuencia de cambio del entorno, se logra el control en tiempo real.

El conjunto de los ciclos y mecanismos de control de todos los procesos constituye el Sistema de Control Interno, que es ante todo un instrumento de gestión conformado por un conjunto de elementos administrativos que interactúan con el propósito de proveer razonable seguridad sobre: 1) la eficiencia y eficacia de las operaciones; 2) la confiabilidad de la información; 3) el cabal cumplimiento de las regulaciones que cobijan la operación de la Entidad; 4) el control de la corrupción.

Como todo sistema, tiene las siguientes propiedades esenciales:

- 1) Cada elemento posee características que se pierden si se separa del sistema.
- 2) Tiene rasgos distintivos que no posee ninguna de sus partes.
- 3) Hay interdependencia de los diferentes componentes y con el ambiente.
- 4) El desempeño de cada uno de sus componentes afecta la totalidad del conjunto.
- 5) El desempeño de los elementos, así como sus efectos sobre la totalidad del Sistema son interdependientes.

Cada organización, de conformidad con su naturaleza, diseña los elementos de su

propio Sistema de Control Interno. Cada uno de los elementos del Sistema de Control Interno desempeña un papel específico y determinante en el objetivo de prevenir y controlar la corrupción como se mostrará más adelante. Los componentes básicos del Sistema de Control Interno y sus elementos constitutivos se describen a continuación⁸:

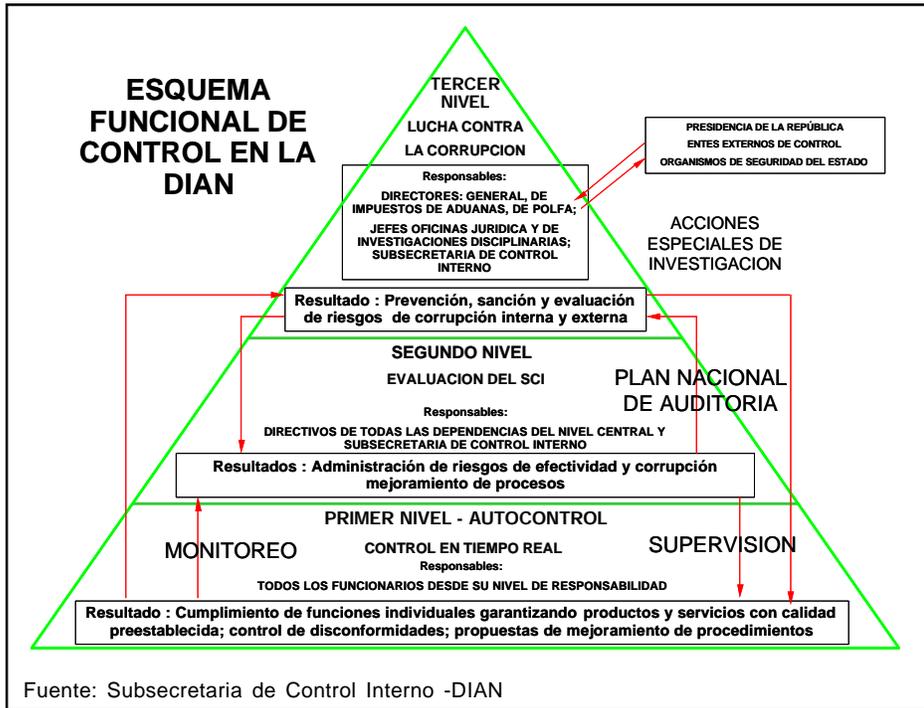
- 1) COMPONENTE: AMBIENTE DE CONTROL**
 - Principios y valores.
 - Cultura organizacional.
 - Compromiso y respaldo de la Alta Dirección.
- 2) COMPONENTE: ADMINISTRACIÓN DEL RIESGO**
 - Identificación de riesgos.
 - Valoración del riesgo.
 - Planes de Manejo de Riesgos.
- 3) COMPONENTE: DIRECCIONAMIENTO ESTRATÉGICO**
 - Esquema Organizacional.
 - Planeación.
 - Procesos y procedimientos.
 - Administración del Talento Humano.
- 4) COMPONENTE: CONTROL DE LA GESTIÓN**
 - Actividades de control.
 - Monitoreo.
 - Supervisión.
 - Evaluación independiente.
- 5) COMPONENTE: INFORMACIÓN**
 - Manejo de la información.
 - Sistemas de información.
 - Mecanismos de comunicación.
 - Mecanismos para la Democratización de la Administración Pública.
- 6) COMPONENTE: DOCUMENTACIÓN**
 - Memoria Institucional.
 - Manuales.
 - Normas y disposiciones internas.
- 7) COMPONENTE: RETROALIMENTACIÓN**
 - Comités.
 - Planes de mejoramiento.

⁸ El esquema propuesto se deriva de la integración del modelo oficialmente establecido en Colombia para la implementación y evaluación del SCI por el Departamento Administrativo de la Función Pública y del propuesto por el Programa de Fortalecimiento de la Transparencia y la Rendición de cuentas en Colombia USAID/CASALS.

ESQUEMA FUNCIONAL PARA LA IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

En la Administración Tributaria colombiana se empieza a implementar un esquema que permite armonizar las responsabilidades de todos los actores institucionales para garantizar la mayor efectividad e integralidad

en el control mediante la intervención en tres niveles. Este esquema se describirá a continuación y servirá de base para proponer diferentes estrategias de control de la corrupción.



PRIMER NIVEL DE CONTROL

Este nivel es el ejercido directamente por los responsables de cada proceso y fundamenta el control. Persigue los siguientes objetivos: a) Garantizar que la Entidad posea mecanismos de control y verificación para asegurar el logro de los objetivos y la prevención de la corrupción; b) Prevenir la ocurrencia de desviaciones en la obtención de resultados esperados; c) Corregir, en tiempo real, las desviaciones detectadas.

Este nivel posee características que lo convierten en el más efectivo dentro del esquema desde el punto de vista de la prevención: *su cobertura* (se concreta en la realización de las funciones de cada puesto de trabajo, e integra la totalidad de las áreas y funcionarios de la Entidad); *su carácter preventivo* (permite la autorregulación a

través del diseño y aplicación de mecanismos de control inmersos en los procedimientos); *su efectividad* (al ser ejercido en tiempo real, posibilita a implementación oportuna y acertada de controles preventivos y correctivos que contribuyen a la efectiva administración del riesgo); *su carácter reflexivo* (porque es el destinatario de los insumos que se generan los otros dos niveles permitiendo el mejoramiento continuo y el aseguramiento de la calidad).

Todos los componentes del Sistema de Control Interno actúan en el primer nivel y se orientan a la prevención y monitoreo de los factores facilitadores de la corrupción a través de diferentes estrategias, algunas de las cuales se enumeran a continuación.

MECANISMOS DE CONTROL INTERNO DE PRIMER NIVEL

COMPONENTE: AMBIENTE DE CONTROL

Define la importancia que se otorga al control, y aunque permea toda la organización, su definición y mantenimiento son responsabilidades directivas. Influye en la actitud de los funcionarios propiciando o desestimulando la probidad.

➤ Elemento: Principios y Valores

Estos expresan las cualidades deseables (propias y de los demás) que orientan la toma de decisiones en cada situación particular con arreglo a la cultura dominante. Son el núcleo del proceso de autorregulación ética, por tanto su fortalecimiento tiene un alcance estratégico. Algunos mecanismos preventivos para la lucha contra la corrupción en este elemento son:

El diagnóstico ético, que consiste en evaluar la percepción de los funcionarios sobre las prácticas éticas y la posibilidad de mejorarlas a partir del consenso sobre los principios y valores.

La identificación y debilitamiento de valores contrarios a la vida en comunidad, que favorecen y justifican las prácticas corruptas.

La sensibilización, para promover la reflexión sobre la ética de la gestión pública y la responsabilidad social.

La construcción colectiva de Códigos Éticos, que son declaraciones de compromiso sobre los valores y políticas éticas que la organización quiere implementar, ya que se ha establecido que los gobiernos exitosos son los que han logrado conducirse por estrictos códigos de ética pública que se han hecho evidentes para los ciudadanos a través de la actuación de sus funcionarios⁹.

La evaluación de los comportamientos éticos, pues no basta una declaración formal; los valores se deben traducir en conductas

observables y factores de calificación del desempeño. Su cumplimiento o incumplimiento debe generar consecuencias de sanción o reconocimiento, so pena de convertirse en simples slogans.

La evaluación de la interiorización de principios y valores, a través de indicadores para medir su impacto en la disminución de actos de corrupción y en el mejoramiento de los resultados de la organización.

Creación de Centros virtuales o puntos de atención personalizada, a través de los cuales los funcionarios y/o ciudadanos puedan dirimir dudas o conflictos de carácter ético o jurídico, y se brinden parámetros para identificar situaciones que deben ser evitadas independientemente de que tengan o no sanción penal.

➤ Elemento: Cultura Organizacional

Las personas se forman en un entorno social impregnado de creencias, valores, normas, costumbres e ideales que actúan como referentes significativos de su conducta y que conforman su actitud valorativa y pragmática frente al tema ético, permitiéndole establecer lo que es correcto y aceptable y reconocer las consecuencias de la infracción a los límites convencionalmente establecidos. El comportamiento ético se relaciona con características como: el estado de desarrollo moral (capacidad para juzgar lo que es éticamente correcto), el locus de control (la magnitud en la cual la gente cree que es responsable de los acontecimientos de su vida), y el ambiente organizacional (la percepción acerca de las expectativas de la organización frente a su comportamiento en función del código ético, el ejemplo de la alta dirección, el sistema de recompensas y castigos, etc.¹⁰) Como estrategia se propone la *Identificación de la cultura dominante, las subculturas y los valores*

⁹ Programa para formar Gerentes Tributarios. CIAT /CVL.

¹⁰ Op.Cit.

que subyacen a cada una ya que es necesario alinearlas con los valores que sostienen el estado social de derecho y la contribución. Lo anterior contribuye a definir estrategias de prevención y lucha contra la corrupción, detectar los principales factores de riesgo, las posibles modalidades de delito contra lo público, los principales grupos de presión, el nivel de aceptación social de las conductas desviadas, el perfil de los líderes naturales, las conductas aceptadas, etc.

➤ **Elemento: Compromiso y respaldo de la Alta Dirección**

Como la actitud que genera condiciones culturales y materiales para asumir el control, especialmente a través de la sanción o tolerancia frente a los eventos de corrupción, conductas cuestionables o contrarias a los valores institucionales, las fallas del servicio o la ineficiencia administrativa. El ejercicio de los valores y principios por parte de las cabezas visibles de la organización debe ser evidente en todo momento para los colaboradores como punto de referencia obligado, y para los grupos de interés y ciudadanía en general como garantía de confianza.

Algunas de las estrategias recomendadas en este componente, son:

La formulación de políticas éticas que se concreten en estrategias de prevención y erradicación de este fenómeno en función de las prioridades determinadas en el diagnóstico ético. Deben estar explícitamente enunciadas y suscritas por el máximo directivo de la Entidad, redactadas en un lenguaje accesible a todos, y expresar el sentido y los motivos por los cuales se adoptan. Deben traducirse en: a) el establecimiento y monitoreo por parte de la Alta Dirección de metas de erradicación de la corrupción dentro del Plan Estratégico; b) la destinación de recursos y el fortalecimiento de las áreas encargadas del control interno y disciplinario; c) el establecimiento de convenios de cooperación mutua entre los diferentes órganos de represión de la corrupción; d) la adopción de estrategias y

lineamientos diseñados por el gobierno nacional; e) la priorización en la investigación de eventos de corrupción asociados a los procesos de más alto riesgo o a conductas de los funcionarios con cargos de dirección; f) la implementación de estrategias para fortalecer el ambiente ético de la organización.

Establecimiento de estándares éticos de comportamiento de los directivos, que condicionen su permanencia en la Entidad, pues las estrategias y controles de corrupción generalmente se establecen a nivel operativo dejando de lado la corrupción de mayor impacto que se puede ubicar en altos niveles de la organización.

Programas de formación gerencial, que faciliten el moldeamiento de estilos de liderazgo orientados a la consecución de los objetivos del Estado, y líderes que evidencien la valoración y el respeto hacia el servicio público, la transparencia, la disposición a la rendición de cuentas, la responsabilidad, la intolerancia frente a conductas antiéticas, la actitud frente a los riesgos y el compromiso con el control.

La identificación de riesgos asociados al ejercicio de los cargos de mando, en los que se manejen recursos económicos, se tomen decisiones que puedan beneficiar económicamente a particulares, se tenga mayor relación o influencia a nivel de funcionarios, contribuyentes y proveedores, se determine la amplitud o restricción en el manejo de la información, o tengan posibilidades de acceso a información reservada, para mitigar amenazas asociadas a la utilización negativa de esa influencia.

La restricción de los márgenes de discrecionalidad para la toma de las decisiones dentro de los límites racionales que impone la descentralización y la facilitación del servicio.

El diseño de Controles cruzados, para que diversas instancias intervengan en la toma de decisiones limitando la centralización en temas especialmente sensibles a la corrupción.

Mecanismos de rendición pública de cuentas sobre los resultados de la gestión gerencial que deben ser criterios de permanencia en dichos cargos.

La Obligación de saber que implica el conocimiento de los procesos, la realización efectiva del control y la adecuada administración de los riesgos.

La Meritocracia en la selección y promoción de los cuadros directivos en función de claros criterios de capacidad técnica, gerencial, y de antecedentes disciplinarios. Cuando la Entidad tiene una fuerte cultura orientada al servicio público, es deseable que dichos cuadros se formen en su interior.

COMPONENTE: ADMINISTRACIÓN DEL RIESGO

El control Interno se orienta cada vez más a la administración del riesgo y menos a la verificación de controles. Este enfoque es preventivo, no reparativo, de forma que mediante la identificación del riesgo se evita la exposición al mismo y sus efectos indeseables. Los factores que favorecen la corrupción pueden estar presentes sin que se pueda asegurar que deriven en conductas corruptas, resultando sin embargo potencialmente peligrosos y, por tanto, exigen establecer planes para monitorear su evolución y manejo y preparar a la organización para enfrentar las contingencias que se puedan presentar.



La administración de riesgos debe ser una política de gestión impulsada por la Alta Dirección.

➤ Elemento: Identificación de riesgos

Parte del análisis de la misión de la Entidad, los aspectos operativos de cada proceso y el conocimiento de los grupos de interés. Se propone:

El análisis de las fuentes de riesgo, para clarificar los agentes generadores y describir sus causas y efectos. Toda Entidad pública está expuesta a riesgos de corrupción determinados por factores externos e internos. Dentro de los externos están: los derivados de las variables relevantes para la misión de la Administración Tributaria (como las políticas fiscales, cambiarias, monetarias, financieras, tendencias internacionales, convenios internacionales, reformas tributarias o legales, políticas de crecimiento económico, políticas y regulaciones sobre importaciones y exportaciones, niveles de protección arancelaria, etc.); los derivados del entorno social (como la percepción y la confianza ciudadana); del entorno tecnológico (como el desarrollo de las telecomunicaciones, la automatización de la información, la utilización de tecnología de punta, la comunicación virtual, las redes de información, la automatización de procesos, la inversión en investigación, etc.); y del entorno legal.

Como factores internos se deben examinar los objetivos, procesos y procedimientos, debilidades que limitan o impiden la gestión, los factores claves de éxito, la calidad de las actuaciones y del servicio, el manejo de los recursos, los controles existentes, la forma de vinculación a la entidad, los intereses de los directivos, el nivel del talento humano, la motivación, los niveles salariales, entre otros¹¹. La identificación de riesgos es una tarea conjunta entre los ejecutores del proceso, los auditores internos y los responsables de las actividades disciplinarias.

El Análisis de categorías de riesgos: porque hay: *Riesgos estratégicos* (asociados a la forma en que se administra la organización); *Riesgos Operativos* (provenientes de deficiencias en los sistemas de información, procesos, o estructura); *Riesgos de Tecnología* (asociados a las deficiencias en la tecnología disponible y la falta de proyección de las necesidades futuras de la organización en consonancia con el desarrollo tecnológico del entorno); y *Riesgos*

¹¹ Cartilla: Guía para la Administración del Riesgo. Departamento Administrativo de la Función Pública. Colombia. 2001.

de cumplimiento (asociados a la capacidad de la organización para cumplir con las regulaciones legales tanto internas como externas, éticas, contractuales, de calidad, etc.).

➤ **Elemento: Análisis y Valoración del riesgo**

Permite ponderar y clasificar los riesgos más representativos por las consecuencias o impacto sobre la operación y resultados de gestión si llegan a materializarse, así como establecer la probabilidad y la periodicidad de su ocurrencia. Indica el nivel o grado de exposición de la Entidad y estima las prioridades para su tratamiento, permitiendo establecer un panorama propicio para la toma de decisiones que conlleven a la reducción, transferencia o aceptación de los efectos probables causados por la materialización del riesgo. La valoración se hace a partir de los siguientes conceptos:

Amenaza. Cualquier evento que pueda provocar desviación de la gestión, deterioro económico, o facilitar el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Vulnerabilidad. Cualquier debilidad que pueda permitir que las amenazas causen daño o efectos nocivos.

Riesgo. Probabilidad de que una amenaza se materialice sobre una vulnerabilidad, causando un impacto negativo en la gestión de la Entidad.

Impacto. Medición y valoración de los efectos negativos que puede producir la materialización de una amenaza.

Defensa. Cualquier medio, físico o lógico, empleado para eliminar o reducir un riesgo.

Una entidad es vulnerable a riesgos de corrupción cuando los factores de la corrupción están presentes, su posibilidad de ocurrencia es alta y el daño que se puede causar con su presencia es elevado. Se propone:

La priorización de Procesos, que consiste en calificar todos los procesos de la Entidad en función de su contribución o influencia sobre el cumplimiento de la misión, con arreglo a factores determinantes para el logro de los objetivos, utilizando información endógena y exógena como: cifras de recaudo, cumplimiento de metas de gestión, procesos definidos en los tribunales a favor y en contra de la Entidad, procesos mejorados, trámites racionalizados, ejecución presupuestal, resultados de auditorías internas y externas, estadísticas de quejas, investigaciones disciplinarias resueltas, etc. Esta calificación conduce a la identificación de los procesos críticos.

Priorización de riesgos: identificados los procesos críticos, se procede a determinar la medida en que cada uno tiene cubiertos sus principales riesgos.

Evaluación de riesgos vs. controles: de acuerdo a los riesgos detectados se analizan los controles existentes para determinar si los principales riesgos están cubiertos y si existe redundancia en los controles. Permite diseñar controles claves.

Elaboración de Mapa de Riesgos que permite documentarlos, describirlos, evaluar sus posibles consecuencias y la probabilidad de su ocurrencia.



➤ **Elemento: Plan de Manejo de Riesgos**

Consiste en identificar las acciones que se deben llevar a cabo con el propósito de reducir el impacto o la probabilidad de ocurrencia. Los términos manejo o administración del riesgo, se refieren a que si bien los riesgos son inherentes (es decir, no se pueden eliminar) sí se puede reducir su probabilidad de ocurrencia e impacto mediante mecanismos de mitigación. Los Planes determinan para cada riesgo si se elimina, se mitiga, se transfiere legalmente a un tercero o se asume.

COMPONENTE: DIRECCIONAMIENTO ESTRATÉGICO

Este componente define la orientación gerencial de la Entidad.

➤ **Elemento: Esquema Organizacional**

La estructura organizacional debe contribuir a la prevención y control de la corrupción a través de la priorización de procesos, la asignación de competencias, responsabilidades, líneas de autoridad y la creación de áreas encargadas del control. Algunos de los mecanismos de control de primer nivel en este componente son:

La Declaración de identidad, que permite responder a las preguntas básicas; ¿qué hace la entidad?, ¿cómo lo hace? y ¿para qué lo hace? y facilita identificar los actores relevantes.

El Desdoblamiento de Complejidad permite determinar con precisión el proceso de transformación mediante el cual cada proceso agrega valor al sistema del cual hace parte, y establecer y agrupar el conjunto de actividades lógicamente necesarias para que la entidad lleve a cabo su proceso de transformación. No conduce a una representación jerárquica sino relacional (de inclusión de actividades en

otras de diferentes niveles), posibilitando identificar los procesos y actividades críticas¹².

➤ **Elemento: Planeación**

Permite hacer operativos los objetivos a través de metas, actividades y cronogramas claramente definidos y determinar la efectividad de la gestión a través de indicadores de avance y cumplimiento.

El Plan de acción para la gestión ética gira alrededor de objetivos estratégicos y operativos: a) medibles y cuantificables respecto de los resultados esperados frente a las políticas éticas; b) que se expresen en actividades y metas concretas a alcanzar en un tiempo determinado; d) con indicadores para medir la disminución en las pérdidas atribuibles a hechos de corrupción y denuncias sobre hechos de corrupción; e) que permitan cuantificar el número de actividades para el fortalecimiento ético de la Entidad y el número de procesos revisados y mejorados.

➤ **Elemento: Procesos y procedimientos**

Son una importante herramienta de auto-control. Permiten establecer las actividades, tareas, niveles de autoridad y de responsabilidad, controles y hasta los perfiles de cada puesto de trabajo en la cadena de valor. Algunos mecanismos son:

Normalización de procesos y procedimientos, pues estos deben estar claramente identificados, inventariados, estandarizados y actualizados para unificar criterios y establecer planes de control.

Mejoramiento continuo a través de metodologías como *La Revisión estratégica*, mediante la cual se priorizan los servicios o funciones que desarrolla la entidad, se determina su pertinencia, se identifican los principales resultados esperados, los niveles

¹² Procesos críticos: son aquellos que reúnen dos condiciones, ser fundamentales para el cumplimiento de la misión o la buena marcha de la Entidad y ser especialmente vulnerables a la corrupción.

de desempeño actuales, los obstáculos, cambios organizacionales y condiciones estructurales y funcionales requeridas para mejorar la eficacia, eficiencia y transparencia.

El Escrutinio de Eficiencia, que es el examen riguroso de un proceso para identificar aspectos críticos, detectar cuellos de botella ocasionados por procedimientos inadecuados, determinar la relación costo/beneficio, la calidad del servicio, los principales riesgos y las acciones inmediatas que deben darse para obtener el cambio deseado. Permite identificar los procesos que encarecen o complican la gestión convirtiéndose en potenciales focos de ineficiencia y corrupción. **Benchmarking**, como orientación para el mejoramiento a partir del examen de experiencias exitosas desarrolladas en otras entidades públicas.¹³

La Simplificación de trámites para mejorar los procesos que resulten indispensables para la función institucional o defender los derechos ciudadanos, su racionalidad, eficiencia y pertinencia, eliminar los inocuos, repetitivos o superfluos, concentrar los que por su naturaleza lo permitan, e identificar los más proclives a la corrupción. Es una de las actividades de mayor impacto para el control de la corrupción al facilitar la actuación de los particulares, disminuir los costos para cumplir con las obligaciones y brindar transparencia, mejorando la relación de los ciudadanos con la administración.

➤ **Elemento: Administración del Talento Humano**

El elemento humano es el capital más importante con que cuenta la organización. En este elemento se concretan mecanismos que contribuyen de manera significativa a la prevención de la corrupción como: el reclutamiento de los mejores candidatos a ser formados como servidores públicos; el establecimiento de condiciones de competitividad frente a otras entidades para retener

a los mejores funcionarios; el fortalecimiento de la ética del servicio público, la formación técnica y gerencial para el mejoramiento continuo y el fortalecimiento de la imagen corporativa.

Algunos mecanismos para el control del primer nivel en este elemento son:

La carrera administrativa, como un sistema técnico de administración de personal en busca de la eficiencia y transparencia de la gestión pública a través de la igualdad de oportunidades para el acceso, permanencia y ascenso en el servicio público, exclusivamente por méritos, sin que motivos de otra índole (filiación política, tráfico de influencias, etc.) puedan influir. El retiro está determinado exclusivamente por calificación deficiente del desempeño, violación del régimen disciplinario y penal. Es un poderoso mecanismo para combatir la corrupción, pues elimina la discrecionalidad de los directivos para nombrar o retirar personal con lo cual se puede ejercer presión indebida y lograr el favorecimiento de intereses particulares.

Evaluación individual del desempeño, como herramienta de autocontrol para establecer claros parámetros de productividad y comportamiento laboral que (sin sustituir la acción disciplinaria) permite exigir el cumplimiento de factores como el compromiso, la actitud de servicio, la competencia técnica, sin los cuales se favorece la corrupción.

Formación en servicio público, a través de: **La inducción** para dar a conocer los principios y valores de la cultura organizacional y proveer los conocimientos fundamentales para desempeñar el empleo. Controla el riesgo inherente de cometer actos ilegales por desconocimiento. **La capacitación técnica** que se maneja de manera descentralizada para la actualización y especialización en las diferentes áreas funcionales. **La capacitación corporativa**, que depende de los resultados del diagnóstico ético y se maneja de manera

¹³ Estas metodologías han sido desarrolladas por el Programa Presidencial de Lucha contra la corrupción en Colombia a partir de la Directiva Presidencial 09 de 2000.

centralizada con miras al desarrollo del ambiente ético y el fortalecimiento de la cultura organizacional centrada en el servicio público.

Administración de salarios a través de prácticas como la definición de una parte fija y una variable, esta última ligada al cumplimiento de metas de gestión tanto individuales como colectivas. Un buen nivel salarial contribuye a neutralizar las tentaciones externas y a añadir un mayor riesgo a los funcionarios de perder buenas condiciones laborales por incurrir en conductas inaceptables o poco transparentes.

Políticas de bienestar y salud ocupacional, que contribuyen a fomentar el compromiso, el sentido de pertenencia, el crecimiento profesional y personal, dignificando la labor del servidor público, favoreciendo factores que actúan como barreras naturales contra la corrupción de origen externo.

Políticas de Administración del Cambio que partiendo de definir el alcance, analizar la viabilidad y valorar el impacto de las transformaciones requeridas, trabajen en planos como la comunicación, el fortalecimiento de valores, el compromiso, la capacitación y el desarrollo de nuevas destrezas. Debe estar liderado por personal experto y apoyado por los líderes tanto formales como informales. Cuando no se lleva a cabo se potencializan riesgos de corrupción, pues las personas, asustadas ante la posibilidad de perder sus empleos, tratan de asegurar ingresos hacia el futuro, o se sienten maltratadas y tratan de vengarse incurriendo en conductas lesivas para la entidad.

COMPONENTE: CONTROL DE LA GESTIÓN

Contribuye a garantizar el cumplimiento de los objetivos y metas mediante la evaluación continua de los planes, programas, acti-

vidades y registros, generando información pertinente y oportuna para la toma de decisiones. La efectividad de la gestión es uno de los medios de poder disuasivo con que cuenta la Administración Tributaria para garantizar el éxito de su misión y cumplir con la promesa de que los incumplidos y defraudadores serán detectados y penalizados, minimizando así las tentativas de acudir a prácticas ilegales para evitar las obligaciones fiscales.

➤ Elemento: Actividades de control

Son procedimientos o medidas adoptadas para: a) garantizar razonablemente que los objetivos institucionales sean alcanzados; b) que los eventos no deseables sean prevenidos, detectados y corregidos; c) salvaguardar los activos; d) verificar la adecuación, fiabilidad, consistencia e integridad de la información; e) promover la eficacia operacional; f) fomentar la adherencia a las normas, políticas y procedimientos establecidos; y g) detectar riesgos y eventos de corrupción. Deben guardar una relación positiva de Costo/beneficio, pues la eliminación de un riesgo puede resultar muy costosa, mientras que disminuir la probabilidad de que ocurra o su impacto, puede ser más eficiente. Algunas actividades de control son¹⁴:

La Autorización: punto inicial de control sobre cada transacción para asegurar que únicamente las legítimas y apropiadas sean tramitadas, y cualquier otra rechazada. Toda autorización requiere delegación por escrito de la autoridad competente.

La comparación de un dato con otro obtenido de manera independiente.

Verificación de validez: el examen de una transacción por un experto para averiguar si se ha llevado a cabo de acuerdo a los procedimientos establecidos.

¹⁴ "Control Interno. Herramienta para la eficiencia en el Estado"
Contraloría General. Colombia. 1995.

Numeración secuencial de cada transacción antes o en el momento del inicio, con el fin de evitar pérdida o desviación a través de su procesamiento.

Segregación de Responsabilidades: ciertas tareas no pueden ser realizadas por la misma persona, a fin de reducir oportunidades de alteración no autorizada o mal uso de los Sistemas de Información.

Comprobación: es la revisión o el control cruzado rutinario de las transacciones a través del trabajo normal de otro funcionario o de otro grupo; pueden ser manuales o automatizadas, o a través de la obtención independiente de información contra la cual se pueden comprobar las transacciones detalladas.

Cotejo: es comparar los detalles de las transacciones con los documentos que las soportan.

Diseño de Controles Clave que son el menor conjunto de mecanismos que, en virtud de su naturaleza y diseño, proporcionan el mayor grado de seguridad del cumplimiento de los objetivos de control sobre los riesgos relevantes para cada proceso crítico¹⁵. Se deben evaluar en función de los riesgos que pretenden mitigar, valorándolos antes y después de su implementación para establecer su efectividad, pertinencia, vigencia, economía y el nivel de riesgo residual. En cada proceso se deben identificar los puntos clave de control que deben reunir las siguientes características: a) destinados a verificar la eficacia del proceso; b) dirigidos a asegurar el cumplimiento de los parámetros de eficiencia y transparencia establecidos; c) destinados a asegurar el cumplimiento legal del trámite o procedimiento; d) destinados a evitar riesgos de corrupción.

Evaluación de Controles, pues los corruptos suelen modificar sus estrategias, lo que hace que estos pierdan vigencia y efectividad, y que los puntos de control deban desplazarse

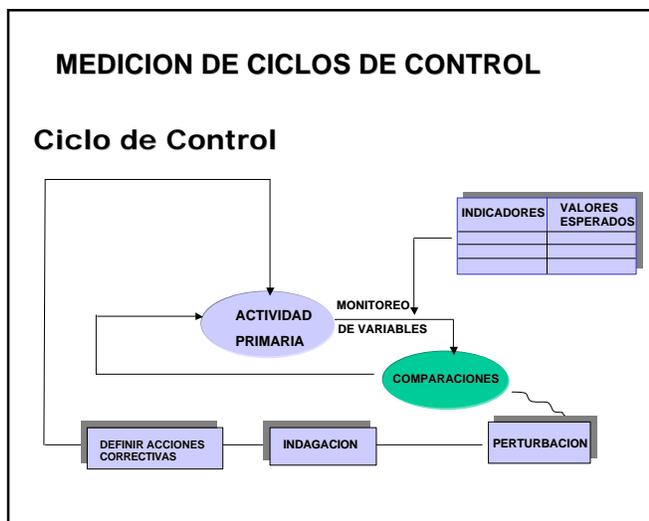
a otras actividades del proceso o procedimiento. La evaluación parte de priorizar los riesgos, determinar si existen los controles requeridos para cada uno, si son claves, si su diseño es adecuado, si son efectivos y si deben ser reforzados. Toda evaluación se debe fundamentar en pruebas de funcionamiento.

➤ **Elemento: Monitoreo**

Permite el control en tiempo real proporcionando información relevante y oportuna a través de los ciclos de control.

Ciclos de Control

Son un conjunto de elementos y mecanismos que permiten efectuar la autorregulación y el autocontrol.



A través de:

Los estándares que son valores o características deseables de desempeño de una actividad o proceso.

Los indicadores que establecen una relación (generalmente cuantitativa, aunque no exclusivamente) entre dos variables que corresponden a un mismo proceso o a procesos diferentes conectadas por un

¹⁵ Conceptos de Control Interno y Técnicas de evaluación del Sistema de Control Interno. Programa para el fortalecimiento de la transparencia y la rendición de cuentas en Colombia. USAID, CASALS & ASSOCIATES.

efecto de causalidad. Permiten observar resultados y tendencias de cambio respecto de factores críticos de éxito predeterminados. Se establecen a la manera de “signos vitales” para advertir oportunamente las amenazas o desviaciones en relación con estándares que tienen niveles de tolerancia dentro de los cuales se considera el comportamiento normal. Se diseñan teniendo en cuenta la periodicidad de su medición, los responsables, las fuentes de información y los mecanismos de verificación. Deben ser: pertinentes (referidos a los productos esenciales) independientes (no condicionados por factores externos) razonables (en los costos para obtener la información) confiables (dignos de credibilidad independiente de quién realice la medición) simples (de fácil comprensión) oportunos (generados dependiendo de la necesidad de su medición y de su difusión) no redundantes (únicos y no repetitivos) y focalizados (en áreas susceptibles de corregir el desempeño generando a su vez responsabilidades directas sobre los funcionarios).



Los indicadores deben reflejar rasgos importantes que revelen la ocurrencia de eventos de corrupción, conductas inaceptables o comportamientos sospechosos.

Pueden ser: *de gestión* (informan sobre los procesos calificados como críticos; se utilizan para controlar las operaciones proclives a la corrupción, para prevenir o detectar desviaciones frente al cumplimiento de los objetivos de control); *de servicio* (miden el grado de satisfacción de los clientes externos o reflejan comportamientos esperados a partir del incremento de la confianza ciudadana); *de impacto* (miden el cumplimiento de los objetivos de los programas de control de la corrupción y cuantifican los efectos sobre los resultados de la gestión o la eficiencia de los recursos).

Métodos de verificación o medición que deben aplicarse de acuerdo con una frecuencia que depende de la naturaleza de cada proceso y actividad específica, teniendo en cuenta: la meta, la criticidad en el comportamiento de las variables, su cronograma de cumplimiento, la disponibilidad de información y el modo de recolección de la información. Cuando los períodos de verificación o de medición se estiman de manera incorrecta (son mayores o menores de lo pertinente) se corre el riesgo de no registrar modificaciones o desviaciones significativas a tiempo, y el ciclo de control pierde su efectividad convirtiéndose en una actividad inocua y hasta contraproducente. Si el ciclo de control logra ajustarse a la naturaleza del proceso, produce información determinante para el responsable de las decisiones, de tal manera que se pueden efectuar correcciones efectivas cuando todavía se pueden hacer sin un alto costo.

Los ciclos de control deben ser revisados periódicamente, cada vez que se presentan desviaciones significativas frente a los resultados esperados, o cada vez que se encuentren eventos de corrupción que evidencien fallas en los mecanismos de control con el fin de evaluar su efectividad.

Los indicadores para detectar y medir el fenómeno de la corrupción o la efectividad de las estrategias para combatirla, son muy difíciles de construir por la naturaleza clandestina del acto corrupto, por tanto los ciclos de control, son más difíciles de establecer, pero su impacto es muy grande en relación con los efectos nocivos que se logran mitigar.

Planes de Control, se estructuran a partir de los ciclos de control de cada proceso y el insumo fundamental para su revisión y actualización son los mapas de riesgo. Presentan los puntos de riesgo y de control, los mecanismos de control asociados a cada uno, señalan la forma y periodicidad de las verificaciones y mediciones y los responsables del monitoreo. Son una herramienta necesaria para la normalización y docu-

mentación de procesos. A través de la supervisión y la auditoría independiente se debe verificar su cumplimiento y efectividad.

➤ **Elemento: Supervisión**

Es una función gerencial básica que tiene por objeto retroalimentar la planeación, mejorar procesos y evaluar la gestión. Es particularmente importante en las Entidades descentralizadas, con una gran dispersión geográfica.

Algunos mecanismos de supervisión son:

Evaluación integral de la gestión, examinando el nivel de cumplimiento de metas y la calidad de la gestión para su logro y evaluando las razones que pueden explicar eventuales incumplimientos para definir acciones correctivas.

Verificaciones puntuales sobre el comportamiento de las variables o factores críticos de éxito y sobre las actividades implementadas para corregir debilidades detectadas.

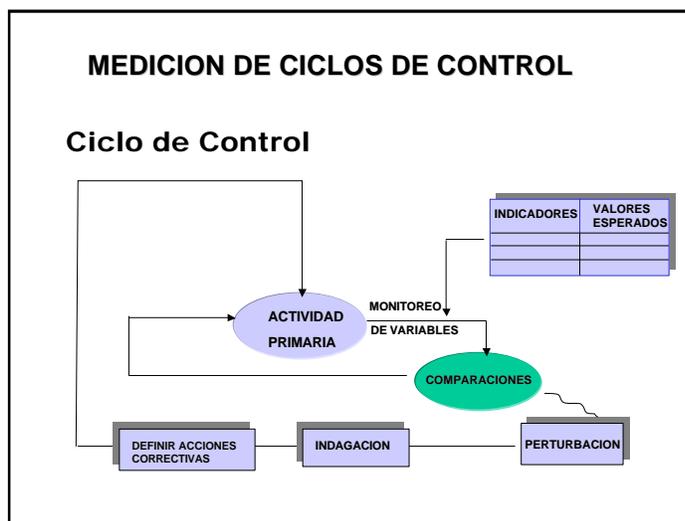
Visitas a las dependencias ubicadas en el nivel regional para verificar directamente el cumplimiento de las normas y procedimientos, la aplicación y efectividad de los mecanismos de control inmersos en los procesos, procedimientos y trámites.

Asesoría y acompañamiento a las áreas ejecutoras en el mejoramiento de los procesos de su competencia y para unificar criterios de acción.

➤ **Elemento: Evaluación independiente**

Aunque es típicamente un elemento del segundo nivel de control, actúa como un regulador del Sistema a través de la retroalimentación y asesoría a la Alta Dirección y por tanto su impacto recae sobre el primer nivel de control. Los auditores

internos actúan en este nivel: a) asesorando en la Administración del Riesgo; b) asesorando en el diseño de políticas de control c) promoviendo el mejoramiento de los mecanismos de control; d) fomentando la cultura del control, a través de la concienciación, la capacitación y el diseño de herramientas de monitoreo en todos los niveles de la organización.



COMPONENTE: INFORMACIÓN

En la administración de lo público se insiste cada vez más en que la generación de valor consiste en conseguir los objetivos institucionales de manera eficiente y eficaz, basándose en la configuración de sistemas de información, que provean de manera confiable y oportuna elementos de medición y monitoreo.¹⁶

➤ **Elemento: Manejo de la información**

Los resultados misionales de la Administración Tributaria se fundamentan en el procesamiento de información, por tanto los datos son uno de los recursos más valiosos de la entidad y deben ser protegidos, controlados y auditados como los demás activos¹⁷. La información oportuna y confiable contribuye a la transparencia de

¹⁶ Jairo Alberto Cano Pabón. "Contador del Sector Público: responsabilidad actuante", en revista Portafolio, 1 de Marzo de 2004.

¹⁷ Ibid.

los actos de gobierno, pues hay que tener en cuenta que una de las principales fuentes de corrupción es la manipulación y ocultamiento de información.

Las organizaciones estatales deben disponer de sistemas de información efectivos para su propia gestión y para proveer información a terceros. La información, como instrumento de control debe ser: racional, universal, medible y comparable, eficiente, oportuna, objetiva, consistente, relevante, verificable, comprensible, pertinente, íntegra y disponible, lo cual asegura que la información es representativa de la realidad, socialmente útil¹⁸ y digna de crédito para los diversos usuarios.

Dado que la tendencia en el manejo automatizado de la información en la Administración Tributaria es cada vez mayor, se presentarán a continuación algunos de los mecanismos utilizados para su protección:

Definiendo en los Sistemas de Información: a) Los programas de control del sistema y los mecanismos de control de acceso; b) Los subsistemas y productos soportados en ellos.



La principal regla de protección de la información clasificada es que sea conocida o utilizada sólo por personas autorizadas y siempre por razones de cumplimiento de la misión de la Entidad.

Identificando la Información Sensible que son los datos cuya modificación o alteración inadecuada o no autorizada, pueden afectar gravemente la integridad de los Sistemas de Información. Este tipo de datos deben ser actualizados a través de un programa o transacción del propio sistema y nunca pueden ser modificados o actualizados

directamente. Cada una de las actividades de uso y acceso tienen que ser registradas y revisadas. Los accesos temporales tienen que estar plenamente justificados, aprobados caso a caso y ser eliminados inmediatamente después de terminar la necesidad de uso. La Seguridad de la información debe concentrarse en tres aspectos básicos: a) *La confidencialidad* (protegiendo las bases de datos contra accesos o divulgación no autorizados); b) *La integridad* (garantizando la exactitud de la Información contra alteración, pérdida o destrucción); c) *La disponibilidad* (garantizando que los equipos informáticos y la información pueden ser utilizados en la forma y tiempo requeridos y su posible recuperación en caso de desastre o fraude.¹⁹

Identificando los programas sensibles que son aquellos cuya utilización no autorizada o inadecuada podría comprometer la integridad de los Sistemas de Información. Toda modificación, cambio o alteración en estos Programas debe ser previamente autorizada.

Clasificación de la Información en los siguientes niveles: a) Información que puede ser conocida y utilizada sin autorización por cualquier persona; b) Información de uso interno que, sin poder ser publicada, puede ser conocida y utilizada por todos los empleados y algunos colaboradores externos autorizados; su divulgación o uso no autorizados puede ocasionar pérdidas leves y asumibles por la empresa; c) Información Confidencial, que sólo puede ser conocida y utilizada por un grupo de empleados que la necesitan para realizar su trabajo, y cuya divulgación o uso no autorizados puede ocasionar pérdidas significativas; d) Información Secreta o Reservada, que sólo puede ser conocida y utilizada por un grupo muy reducido de empleados, generalmente de la alta dirección, y cuya divulgación o uso no autorizados podría ocasionar graves pérdidas o daños.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ Los conceptos y mecanismos presentados en este acápite fueron tomados de la "Guía para la seguridad de los sistemas" publicada por SEDISI. Asociación española de empresas de tecnologías de información.

Protegiendo la Información Clasificada almacenada en los sistemas o en medios portables, transmitida a través de redes o entre sistemas, impresa y/o hablada. La protección frente a pérdida, divulgación no autorizada o cualquier otra forma de uso indebido debe ser aplicada a todas las formas que adopte. La principal regla de protección de la información clasificada es que sea conocida o utilizada sólo por personas autorizadas y siempre por razones de cumplimiento de la misión de la Entidad. Las personas que tienen acceso a información confidencial o reservada deben tener claramente establecidas las medidas de protección y no divulgación de la información que manejen por motivos de trabajo. La protección implica: medios físicos y lógicos adecuados para protegerla, no permitir su acceso público, limitar el acceso a esta información. La información con el más alto nivel de clasificación tiene que permanecer guardada en cajas de seguridad.

Divulgación de Información Clasificada debe realizarse siempre sobre la base de la necesidad de conocerla por motivos de trabajo. Cualquier divulgación a terceros, tiene que estar amparada por un Acuerdo de No Divulgación firmado, y con un período de validez que al expirar tiene que ser renovado.

Cifrado o Criptografiado. No debe transmitirse información clasificada a través de medios de comunicación inseguros, a menos que esté cifrada. Cuando el acceso físico o lógico a la Información no pueda ser controlado o, por su especial sensibilidad o confidencialidad, requiera medidas adicionales de seguridad, la información tiene que cifrarse de forma que quede ilegible y no pueda ser procesada por ningún usuario o persona no autorizada.

Protección de las Claves de Cifrado, la autorización de uso debe ser aprobada por el propietario de la información que se va a cifrar o descifrar; el método usado para su distribución debe poder asegurar que son

recibidas exclusivamente por el destinatario; la clave de cifrado tiene que ser transmitida por un conducto distinto, cuando se transmita cifrado.

➤ **Elemento: Sistemas de información**

Dada la enorme cantidad de información que se deriva de la administración de los tributos y que no puede ser procesada manualmente, los Sistemas de Información son un elemento de gestión cada vez más importante, y deben ser especialmente controlados por la creciente dependencia de ellos, vulnerabilidad, un amplio espectro de amenazas, el costo de las inversiones en tecnología, su impacto para cambiar radicalmente las organizaciones, crear nuevas oportunidades y reducir costos.²⁰

Desde su diseño los sistemas deben cumplir con los siguientes fines: a) servir de soporte para el cumplimiento de la misión; b) Proveer información sobre la eficacia, eficiencia y efectividad de la gestión; c) apoyar el procesamiento de datos requerido para la obtención de indicadores; d) sustentar la generación de señales de alarma²¹; e) contribuir al control ciudadano.

Si los insumos de un sistema son irrelevantes o están viciados, el producto será irrelevante o viciado, independientemente de lo sofisticados que sean los medios para su procesamiento. Lo más importante desde el punto de vista del control es identificar, y luego capturar, la información sobre las variables relevantes, de lo contrario los sistemas, o se convierten en gastos improductivos o pueden incluso llegar a favorecer la corrupción.

Para gestionar la protección de los sistemas, es necesario contar con una Infraestructura de Seguridad Informática con formación, dedicación y herramientas especializadas.

²⁰ COBIT, Objetivos de control para la información y tecnologías. Resumen ejecutivo, 1998.

²¹ Guía para el diseño de un sistema de evaluación y control de la gestión. Departamento Administrativo de la Función Pública.

La protección es cada vez más perentoria y tiene que ser más sofisticada. Para gestionar la protección de los sistemas, es necesario contar con una Infraestructura de Seguridad Informática con formación, dedicación y herramientas especializadas. Un objetivo fundamental del control interno es garantizar que se implementen medidas efectivas de protección verificando: a) que se definan políticas y normas de seguridad; b) que se desarrollen procedimientos y métodos de seguridad; c) que se divulguen los mecanismos para la protección requerida; d) que se involucren en las políticas y procedimientos de seguridad a todos los funcionarios; e) que se valoren los riesgos asociados; f) que se creen planes de auditoría sobre la implantación y funcionamiento de las medidas de protección; g) que se instauren controles e indicadores para el mantenimiento del adecuado nivel de protección; h) que se revise periódicamente el cumplimiento de los mecanismos y políticas de control y seguridad de los sistemas.

Algunos mecanismos de control para la protección de la información son:

Definición y divulgación de Políticas de seguridad Informática por parte de la Alta Dirección, definiendo los responsables de su desarrollo, implantación y gestión. Deben establecer los criterios de protección y sirven de guía para la creación de las Normas de Seguridad.

Normas de Seguridad Informática, identifican lo que debe ser protegido; son de obligado cumplimiento, por tanto deben ser claras, comprensibles y conocidas por todos los funcionarios involucrados y deben contener información de control como: fecha de publicación o entrada en vigor, fecha prevista de revisión o renovación, ámbito de aplicación (toda la empresa o solo un área determinada); indicar si sustituye a una norma precedente o es nueva.

Análisis y Manejo de Riesgo, tanto en los sistemas de información existentes, como en el desarrollo de nuevos sistemas, asegurándolos desde su creación.

Procedimientos de Seguridad Informática, basados en las Normas de Seguridad; identifican los responsables de su implantación, mantenimiento y seguimiento. Deben describir todas las actividades que los componen (evaluando si son o no, automatizables, para minimizar la intervención humana), definir todos los controles y sus indicadores de seguimiento. Deben ser revisados periódicamente y evaluados con referencia a criterios de calidad previamente establecidos para incrementar la fiabilidad de los controles y sus indicadores, así como para verificar la existencia de alertas automáticas.

Establecer la función de Seguridad Informática y los Oficiales de Seguridad para gestionar la protección de la Información. Estos especialistas deben asesorar y valorar la implantación de las Políticas y Normas de Seguridad Informática y el nivel de cumplimiento de los procedimientos establecidos, analizar los riesgos y determinar las medidas a tomar para su eliminación o reducción. Son responsables de los diagnósticos periódicos y deben ser consultados lo más rápidamente posible cuando se sospechen incidentes o debilidades de Seguridad, para que establezcan planes de actuación y métodos de aislamiento e investigación del problema.

Autorización y Eliminación de Usuarios: el acceso de cada usuario tiene que ser aprobado previamente conforme a un procedimiento establecido y notificado al directo responsable del usuario. En caso de terminación de la necesidad de uso tiene que haber definido un procedimiento para su eliminación que debe incluir los controles para prevenir el acceso inmediatamente después de la comunicación de la terminación.



Revisión periódica de Vigencia para asegurar que no existen identificadores de usuario pertenecientes a funcionarios que se hayan retirado de la entidad o de las áreas en que están los aplicativos. Se utiliza como base la comparación con listas actualizadas de funcionarios y sirve de salvaguarda en los casos en que el procedimiento de eliminación de usuarios no haya sido aplicado correctamente. Todos los identificadores de usuario, de funcionarios no activos en la entidad, encontrados en este proceso tienen que ser eliminados del Sistema, junto con todos sus derechos de acceso concedidos.

Usuarios Inactivos. Un identificador de usuario sin uso puede ser una vía de acceso no autorizado al Sistema; deben existir controles para detectar y desactivar identificadores de usuario que no hayan sido utilizados en los últimos 6 meses (o antes dependiendo de la calidad de la información protegida). El proceso de detección de estos usuarios tiene que ser realizado, al menos mensualmente.

Revalidación Anual de Usuarios mediante el envío de la relación de usuarios a cada jefe de las dependencias que utilizan los sistemas para que confirmen si todos y cada uno ellos mantienen vigente la necesidad de uso por razones de sus funciones específicas. Las discrepancias deben ser comunicadas al Oficial de Seguridad para poder desactivar o eliminar a los usuarios.

Autenticación de Usuarios para asegurar que un usuario es quien dice ser, cuando accede al Sistema. Se utilizan diferentes métodos como el uso de contraseñas, tarjetas o dispositivos y hasta la utilización de características biométricas. La utilización de sólo uno de los métodos anteriores se denomina Autenticación Simple, cuando los controles de acceso tienen que ser especialmente restrictivos, pueden combinarse dos o más métodos para reducir los riesgos de utilización no autorizada de un identificador de usuario (Autenticación Reforzada).

Protección de Sistemas en Desarrollo. La protección de la información generada o tratada por una aplicación debe comenzar a

planificarse durante su desarrollo o modificación, consolidarse durante las pruebas previas al paso como sistema en producción, y permanecer vigente en las posteriores modificaciones por mantenimiento de la aplicación. Simultáneamente con el desarrollo, o modificaciones de mantenimiento, deben crearse datos de prueba que verifiquen todas las alternativas de cada uno de los programas que componen la aplicación. Siempre se deben separar los Sistemas de Desarrollo y Producción. Nunca deben ser utilizados datos reales en pruebas porque su utilización puede comprometer la confidencialidad, integridad y disponibilidad. Estos datos de prueba deben ser guardados durante la vida de la aplicación y actualizados cada vez que se realice alguna modificación en la aplicación que así lo aconseje.

Registros de acceso e Intentos de Acceso inválidos sirven de base para el análisis de cualquier incidente de Seguridad y como registros auditables. Pueden ser: de acceso al sistema, a la información o de actividades; deben ser guardados durante, al menos un año.

Registros Auditables en caso de investigación de un incidente permiten determinar el uso de la conexión a los servicios internos de la entidad. Deben reflejar como mínimo para cada acceso: la fecha y hora, identificación del origen y cuando la tecnología lo permite, tipo de acceso, destinatario y el nombre del Activo transferido.

Actividades de revisión: para verificar el cumplimiento de las Normas y Procedimientos de Seguridad. Las desviaciones observadas serán informadas junto con las correspondientes recomendaciones para subsanarlas. Su periodicidad depende de los resultados obtenidos; un resultado insatisfactorio obliga a su repetición antes de 6 meses desde la fecha del informe. Hay dos niveles de revisión: Supervisión (cuando es realizada por un equipo que pertenece a la propia Función), o Auditoría, (cuando el equipo pertenece al departamento de auditoría o se contrata a un grupo de expertos ajenos).

Mantenimiento de la capacidad informática. Basado en políticas de adquisición y reposición de equipos con las características tecnológicas adecuadas para evitar la obsolescencia y vulnerabilidad de la capacidad informática frente a los avances tecnológicos diseñados y utilizados en el entorno. También garantiza la agilidad en trámites y procedimientos internos que por su lentitud o complejidad son especialmente proclives a la corrupción.

➤ **Elemento: Mecanismos de comunicación**

Comunicar es "poner en común" contenidos con miras a la construcción de objetivos e imaginarios colectivos, movilizar y articular propósitos realizables y pertinentes a los diversos actores sociales. Es la transferencia de información de un emisor a un receptor asegurándose de que éste último la comprenda; poner a circular información no significa comunicar. La falta de claridad en la comunicación puede generar riesgos de corrupción al restar transparencia a las actuaciones administrativas.

Mediante la comunicación se crea un ambiente favorable al servicio público y se puede influir positiva o negativamente en la gestión institucional y en el control de la corrupción.

Ningún cambio verdadero se produce si no se incorpora en la cultura mediante un proceso comunicativo, convertido en sentido e instalado en las rutinas personales de seres concretos.

Como mecanismo de control debe orientarse a cuatro líneas de acción específicas: a) *La construcción y manejo de la imagen corporativa* que proyecta la entidad hacia la sociedad a través de la publicidad y las relaciones

públicas; b) *La información pública* que es el escenario asociado a los medios de comunicación; en él se construye la opinión pública y la confianza y se juegan la veracidad, la transparencia, la suficiencia y la oportunidad de la información; c) *La movilización social* relacionada con la manera como la entidad convoca a la sociedad para la construcción de ciudadanía y articula relaciones para el logro de objetivos estratégicos concertados con las instituciones públicas y privadas; se traduce en cultura política y en acciones democráticas y participativas que contribuyen al buen desempeño del gobierno. Implica la realización de eventos, campañas, publicaciones editoriales, etc.; d) *La coherencia organizacional* que tiene que ver con la manera como la entidad garantiza la adecuada articulación de acciones, enviando señales a la sociedad, que revierten sobre su imagen y condicionan los márgenes de credibilidad.

Algunas estrategias de control de primer nivel en este componente son:

La construcción de imaginarios colectivos referidos a la ética de lo público y deseables para todos los funcionarios. En la medida que estos imaginarios sean más concretos y cercanos a la cotidianidad son posibles como valores de la cultura organizacional. Se realiza con la producción de textos de circulación interna que convierten estos imaginarios en un saber institucional.

Producción permanente y sistemática de información pública a partir de la comprensión de los procesos y su importancia para los grupos de interés.

Construcción colectiva y permanente de espacios de participación interna teniendo en cuenta que más que moldear la conducta moral del funcionario, lo que se debe buscar es ofrecerle elementos para la comprensión de la responsabilidad encomendada y la construcción de criterios éticos que le ayuden a discernir, en la cotidianeidad el sentido de sus actuaciones y valorar sus comportamientos oficiales y privados.

➤ **Elemento: Mecanismos para la Democratización de la Administración Pública**

Favorecen la participación y el control ciudadano y proveen información útil en la prevención y el control de la corrupción. Contribuyen a la aceptación mayoritaria de las normas tributarias, pues la percepción de justicia se fundamenta en gran medida en el principio de la transparencia de la información sobre la gestión pública. Además, la interacción con los grupos de interés facilita la definición de las políticas fiscales a partir del conocimiento y comprensión de la realidad económica de los administrados. El control ciudadano contribuye a fomentar la confianza y la cultura de la contribución, pues si la Administración Tributaria es percibida como apática frente al fenómeno, no existirá la intención de cumplimiento voluntario. Es importante incluir en los programas de mejoramiento del servicio, actividades derivadas de la retroalimentación recibida de los ciudadanos.

Algunos mecanismos son:

Funcionamiento de Sistemas de quejas, reclamos y denuncias, a través de los cuales se reciban, tramiten y resuelvan las reclamaciones de los ciudadanos en relación con el funcionamiento de la Entidad. Contribuyen a detectar focos de corrupción o servicios deficientes que favorecen prácticas corruptas.

Defensor del Contribuyente y el usuario aduanero, creado como un órgano asesor para velar por la protección de los derechos de los ciudadanos cuyo ejercicio resulte amenazado por fallas en la gestión, la calidad de los actos administrativos o que se originen en prácticas corruptas por parte de los funcionarios.

Rendición de cuentas: que son mecanismos mediante los cuales las entidades establecen metas concretas y medibles en relación con los Planes de Gobierno, Políticas sectoriales y Plan estratégico. Se basan en instrumentos para la medición y evaluación de la gestión y la transparencia.

Implican hacer públicos tanto los compromisos como los resultados de las respectivas evaluaciones.

Publicación de información institucional de interés público como las normas básicas que determinan la competencia de la entidad, el funcionamiento de las diferentes dependencias, los servicios, regulaciones, procedimientos y tramites a que están sujetas las actuaciones de los particulares, brindando descripción detallada de los documentos que deben ser suministrados, las dependencias responsables, los plazos, costos y, suministrando gratuitamente las formas y formularios requeridos.

Campañas educativas. En una perspectiva de corto plazo, enseñando y orientando a los contribuyentes y usuarios sobre sus obligaciones tributarias y la forma de cumplir con ellas, señalando lo innecesario y peligroso que es incurrir en conductas irregulares y las consecuencias de cometer delitos contra la administración pública o de buscar o cohonestar con conductas irregulares. En una perspectiva de largo plazo diseñando campañas educativas dirigidas a la comunidad, escuelas y líderes comunitarios para generar conciencia social de fortalecimiento de la cultura de la contribución, especialmente entre las nuevas generaciones de ciudadanos.

COMPONENTE: DOCUMENTACIÓN

➤ **Elemento: Memoria Institucional**

Es un poderoso auxiliar del control de la corrupción, pues por un lado genera pistas de auditoría, y por otro, permite reconstruir información determinante para la adopción o ajuste de los planes y programas. Proporciona una línea de base sobre la cual se pueden valorar los adelantos en materia de control de este fenómeno, información sobre procesos proclives a la corrupción, valoración de sus costos, focos de corrupción no cubiertos y gestión gerencial para la prevención, control y erradicación de la corrupción. También permite establecer los beneficios logrados.

➤ **Elemento: Manuales**

La documentación y actualización de los procesos y procedimientos es un poderoso mecanismo de control, pues limita la discrecionalidad, arbitrariedad y manipulación de información, que son focos importantes de corrupción. Ante la falta de marcos de referencia operativos la administración debe aceptar hechos cumplidos para los cuales siempre hay alguna explicación.

Algunos mecanismos dentro de este elemento para el control de la corrupción son:

Guías Administrativas para desarrollar una actitud consciente, responsable y positiva entre los servidores públicos hacia el uso razonable, eficiente y efectivo del patrimonio público. Señalan de manera concreta las actitudes en el manejo de los recursos: cómo proceder cuando se presenta una anomalía y cómo contribuir al buen manejo y protección de los bienes, así como los tipos de responsabilidad disciplinaria y penal que se pueden iniciar en contra de quienes no observen este adecuado manejo.

Guías de control son una herramienta de gestión para coadyuvar a los diferentes responsables en el manejo de sus riesgos, proporcionando una indicación de los controles mínimos que deben tener en cuenta en el desarrollo de los procedimientos y/o trámites, orientando así el trabajo de verificación del control.

Normas técnicas de eficiencia y transparencia que son el equivalente para las empresas del sector público a las normas internacionales de calidad ISO. Documentan de manera detallada los procesos y procedimientos y se estandarizan para eliminar la discrecionalidad que fomenta las prácticas corruptas; definen los parámetros de calidad y desempeño de los procesos y los mecanismos de verificación y control para asegurar la calidad buscada en función de la protección de los bienes del Estado y el beneficio general.²²

²² Guías para el mejoramiento de la Administración pública. Programa Presidencial de Lucha contra la Corrupción. Colombia.

➤ **Elemento: Normas y disposiciones internas**

Mediante este elemento se garantiza la seguridad jurídica tanto para los administrados como para los propios servidores públicos, se asegura la unidad de criterios y se eliminan la discrecionalidad y arbitrariedad.

Publicación y actualización de la normatividad. La amplia difusión de las normas, contrarresta la manipulación de la información que es usada tanto por los servidores públicos como por terceros que actúan como intermediarios, con el objeto de intimidar o desconcertar a los contribuyentes obteniendo a cambio pagos y favores.

Simplificación y unificación de la normatividad, pues en la medida que se evite la dispersión normativa y se hagan más comprensibles las obligaciones y formas de cumplimiento para los administrados, se cerrarán espacios a la corrupción por uso indebido de la información.

COMPONENTE: RETROALIMENTACIÓN

Mediante este componente, se obtiene información sobre la efectividad y planes de mejoramiento del Sistema de Control Interno. Tiene dos elementos básicos:

➤ **Elemento: Comités**

Son órganos mediante los cuales se desconcentran las facultades de decisión y se amplía la cobertura de la información sobre procesos que presentan altos perfiles de riesgo de corrupción. Se pronuncian para dar unidad de criterio sobre temas críticos, actuando como autoridades doctrinales al interior de la Entidad. Sus decisiones, controversias, recomendaciones y compromisos deben ser consignados en actas que sirven como memoria institucional para reclamar responsabilidades.

➤ **Elemento: Planes de mejoramiento**

Conformados a partir de las recomendaciones (concretas, de carácter estructural o coyuntural) producto de las evaluaciones internas o externas para mejorar la eficacia, eficiencia o seguridad de los procesos. Permiten visualizar el futuro deseable asegurando los recursos y alcances en el largo plazo. Determinan las dependencias responsables de su implementación, fechas de cumplimiento, los indicadores sobre el grado de avance, y pruebas de cumplimiento (los productos finales que evidencian la efectividad del cambio esperado). Para asegurar el mejoramiento esperado, es necesario hacer seguimiento al adecuado y oportuno cumplimiento de dichos compromisos.

- Recomendar acciones gerenciales para el mejoramiento integral y estructural de los procesos y las acciones preventivas a seguir para controlar los riesgos.
- Retroalimentar a los responsables del tercer nivel de control para la investigación y sanción de hechos de corrupción.
- Evaluar las actividades de monitoreo y supervisión ejecutadas por los responsables del primer nivel para controlar los riesgos detectados.

La auditoria es un proceso sistemático para obtener y evaluar evidencias, de las cuales se parte para tomar una decisión dentro de las organizaciones, a través de un conjunto de procedimientos lógicos y organizados. El trabajo de auditoria proporciona evidencia sobre la necesidad de controles y sobre la efectividad de los vigentes.

SEGUNDO NIVEL DE CONTROL

Comprende las acciones ejecutadas por los auditores internos y externos para medir los efectos de la gestión y el cumplimiento de las normas y procedimientos. Es un control posterior, de evaluación integral, interdisciplinario, ejercido con independencia funcional, realizado a través de las técnicas y procedimientos de la auditoria. Permite evaluar la capacidad de cada área para generar los resultados previstos. Requiere el libre acceso a la información y registros de la organización amparados en la reserva de legal de la función de auditoria. Su papel es de asesoría y no decisorio sobre la gestión del control.

La Unidad de Control Interno elabora y ejecuta planes anuales de auditoria sobre aquellos procesos que han sido calificados como críticos por su vulnerabilidad, por ser altamente proclives a la corrupción o por la magnitud o impacto de los efectos potenciales que se pueden derivar de eventos de corrupción.

Las unidades de control interno tienen además la función de verificar que los controles definidos para los procesos y los procedimientos sean cumplidos por los responsables de la ejecución, que sean revisados y actualizados, y que el área encargada de la aplicación del régimen disciplinario ejerza adecuadamente su función.

Los objetivos del segundo nivel de control son:

- Evaluar el funcionamiento del Sistema de Control Interno y Asesorar a la Alta Dirección para su fortalecimiento.
- Evaluar el manejo de los riesgos de corrupción mediante el examen de los controles implementados y el cumplimiento de los procedimientos establecidos.
- Retroalimentar a las áreas responsables sobre controles inexistentes o ineficaces y a las unidades disciplinarias sobre eventos de corrupción detectados a través de la Auditoria.

Se presenta a continuación una guía mediante la cual se puede evaluar la gestión adelantada en cada componente del Sistema de Control Interno para la prevención, control y erradicación de la corrupción. Esta Guía permite al equipo auditor evaluar el nivel de desarrollo del Sistema de Control Interno y determinar los aspectos claves sobre los cuales se deben ejecutar auditorias específicas para el control de la corrupción. También puede ser utilizada por los responsables funcionales de cada área como lista de chequeo para monitorear el adecuado funcionamiento de cada componente administrativo.

ANEXO No. 1

GUÍA PARA EVALUAR EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN

COMPONENTE: AMBIENTE DE CONTROL	
Elemento: Principios y Valores	
EVALÚE	VERIFIQUE
Mediante muestreo, si los funcionarios conocen y comprenden los valores del código ético.	Si existe un código ético construido de manera participativa y consensual.
Si están claramente definidas las conductas laborales que reflejan los valores institucionales.	Si se han realizado actividades orientadas a fortalecer los principios y valores.
Si se mide la interiorización e impacto de los valores en la gestión.	
Elemento: Compromiso y respaldo de la Alta Dirección	Elemento: Compromiso y respaldo de la Alta Dirección
El cumplimiento de directrices gubernamentales y convenios interinstitucionales para la lucha contra la corrupción.	Si se han dictado políticas por parte de la Alta Dirección que orienten la actitud frente al control de la corrupción y el mejoramiento de los procesos identificados como críticos.
Mediante muestreo, la percepción que tienen los subalternos sobre el comportamiento de los miembros del equipo directivo.	Si existen convenios con otras entidades estatales para integrar acciones de lucha contra la corrupción.
Si los directivos en cada nivel supervisan la aplicación de los controles establecidos en los procesos a su cargo.	Si existen mecanismos seguros y confiables mediante los cuales los subalternos puedan denunciar eventos de corrupción o conductas inaceptables por parte de los directivos.
Elemento: Cultura organizacional	Elemento: Cultura organizacional
Mediante encuesta cuáles son los perfiles de los “héroes” (personajes admirados) y “villanos” (personajes repudiados) de la organización y los valores que representan.	Si existen mecanismos institucionalizados de resolución de conflictos.
Si se han identificado y analizado la cultura dominante, subculturas y valores imperantes en dichos grupos culturales.	

GUÍA PARA EVALUAR EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN

COMPONENTE: ADMINISTRACIÓN DEL RIESGO	
Elemento: Identificación de riesgos	
EVALÚE	VERIFIQUE
Si están identificados los procesos críticos desde el punto de vista de la corrupción (más sensibles, vulnerables y proclives).	Si la Alta Dirección cuenta con un mapa general que le permita identificar los principales riesgos.
Si están identificados los riesgos internos y externos en los procesos misionales y de apoyo más sensibles a la corrupción.	Si los mapas de riesgo se actualizan como resultado de la supervisión o de las auditorías internas o externas.
La metodología utilizada para la identificación de riesgos.	Si los jefes de cada área funcional poseen más de riesgo de sus respectivos procesos.
Elemento: Valoración del riesgo	
Si están priorizados los riesgos en los diferentes procesos.	Si se evalúan y actualizan los controles implementados para mitigar los principales riesgos detectados y la periodicidad de estas actividades.
Elemento: Plan de manejo de Riesgos	
La funcionalidad y efectividad de algunos de los mecanismos de control implementados para minimizar los principales riesgos.	La adopción de correctivos en los procesos en los cuales se han evidenciado hechos de corrupción por parte de organismos externos de control.
A partir del análisis presupuestal e información estadística, el costo-beneficio de los programas realizados para la lucha contra la corrupción.	Si el control toma en cuenta: pautas gubernamentales, plan estratégico, experiencia organizacional, retroalimentación de clientes internos y externos.
Los cambios implementados para el control de la corrupción y los riesgos que se mitigaron o eliminaron con su implementación.	Si existen responsabilidades y parámetros claros para el manejo del riesgo.
Los informes sobre control de la corrupción, y si encuentra desviaciones significativas frente a los planes, indague las causas.	

GUÍA PARA EVALUAR EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN

COMPONENTE: DIRECCIONAMIENTO ESTRATÉGICO	
Elemento: Esquema Organizacional	
EVALÚE	VERIFIQUE
Si la configuración de las áreas contribuye al control de las responsabilidades delegadas.	Si existen parámetros y límites cuantificables de los gastos o montos sobre los cuales se puede decidir en cada nivel gerencial y la facilidad para decidir sobre los mismos.
El número y tipo de decisiones que se concentran en los cargos directivos.	La existencia de controles previos o posteriores sobre este tipo de decisiones.
Si están formalmente establecidos los niveles y líneas jerárquicas, las responsabilidades en cada uno y los mecanismos de comunicación y coordinación.	El grado de autonomía o dependencia con respecto a los superiores inmediatos de los directivos que manejan este tipo de decisiones.
Las delegaciones en los procesos críticos.	En quien recae la responsabilidad de los controles. ¿Está descentralizado el control?
El objeto, estructura, periodicidad y calidad de los informes de los delegatarios y si son entregados conforme a los parámetros impartidos.	Si las áreas encargadas del control poseen la estructura adecuada, los recursos y atribuciones necesarios para el eficiente y eficaz cumplimiento de sus funciones.
La utilización de dichos informes para la toma de decisiones sobre la conservación de la delegación, si son analizados, confrontados, controvertidos y si dan lugar a sugerencias y recomendaciones.	Si las áreas encargadas del control de la corrupción se encuentran ubicadas dentro de la estructura jerárquica de tal manera que se garantice su independencia y su fácil comunicación con la Alta Dirección.
Elemento: Planeación	Elemento: Planeación
Los mecanismos y criterios para establecer objetivos de control y analice su concordancia con el Plan Estratégico de la Entidad.	Si en el Plan estratégico existen objetivos relacionados con el control y erradicación de la corrupción.
Evalúe los avances en el cumplimiento de dichos objetivos.	Si las áreas encargadas del Control cuentan con un Plan Operativo con tiempos de ejecución, responsables e indicadores claramente definidos.

GUÍA PARA EVALUAR EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN

COMPONENTE: DIRECCIONAMIENTO ESTRATÉGICO	
Elemento: Esquema Organizacional	
EVALÚE	VERIFIQUE
Si los sistemas de información permiten establecer el cumplimiento de los objetivos. relacionados con el control y erradicación de la corrupción.	Si se han impartido lineamientos sobre las prioridades en el control de la corrupción en función de los mapas de riesgos.
Elemento: Procesos y procedimientos	
Si se han actualizado los mecanismos de control en los procesos mejorados.	Si se han mejorado, racionalizado y simplificado trámites en los procesos críticos.
Elemento: Administración del Talento Humano	
Si existen claros parámetros y mecanismos para la selección, provisión de vacantes, ascensos, permanencia en cargos directivos, movimientos dentro de la planta, formación, evaluación y retiro del servicio.	Si se han efectuado diagnósticos para fundamentar los procesos de cambio.
Si en la evaluación del desempeño se toma en cuenta el cumplimiento de las acciones de prevención y control de la corrupción.	Si se realizan actividades de sensibilización para enfrentar la resistencia al cambio.
Si la evaluación de la gestión de las áreas encargadas del control es coherente con los resultados de los planes y programas en la materia.	Si existen indicadores para hacer seguimiento y evaluar la efectividad en los procesos de cambio implementados.
Los mecanismos empleados para administrar el cambio, especialmente en los procesos o sistemas para el control de la corrupción.	Si se evaluaron los nuevos riesgos introducidos por los cambios implementados.

GUÍA PARA EVALUAR EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN

COMPONENTE: CONTROL DE LA GESTION	
Elemento: Actividades de control	
EVALÚE	VERIFIQUE
Los mecanismos para definir los requisitos de control.	Si están identificados los puntos y actividades de control en los procesos críticos.
Los controles implementados en los procesos críticos (racionalidad, pertinencia y efectividad), confrontándolos con los hallazgos de auditoría.	Mediante una muestra, que se aplican los controles claves en las actividades principales de los procesos críticos.
Si los controles implementados son principalmente: preventivos (anticipan los problemas), concurrentes (los resuelven cuando se presentan) o de retroalimentación (los resuelven después de que ocurren).	Si se generan informes de seguimiento de las acciones de control y quiénes son los destinatarios de dichos reportes.
La cantidad y costo de los controles preventivos vs los correctivos implementados en los procesos críticos.	Con qué frecuencia se revisan y actualizan los mecanismos de control.
Cómo se determina el impacto de los controles en la organización.	Si se han elaborado y ejecutan Planes para el control de los procesos críticos.
Elemento: Monitoreo	
Los indicadores utilizados: qué miden, frecuencia de medición, y efectividad para medir el comportamiento de variables relevantes.	Si se archivan sistemáticamente los resultados de la medición de estos indicadores para poder efectuar comparaciones de un periodo a otro.
Si se utilizan indicadores para medir la efectividad del control y los mecanismos para garantizar la calidad de la información que los alimenta.	Si se han establecido prioridades para la supervisión por parte de los responsables de los procesos críticos y si se han ejecutado dichos Planes.
Elemento: Supervisión	
La utilidad que se da a los informes de Supervisión para el control de la corrupción.	Si se han ejecutado planes de mejoramiento como resultado de esta supervisión.
	Si se han ejecutado auditorías a los procesos críticos. Establezca su periodicidad.

GUÍA PARA EVALUAR EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN

COMPONENTE: CONTROL DE LA GESTION	
Elemento: Actividades de control	
EVALÚE	VERIFIQUE
Elemento: Evaluación independiente	
En los informes de auditoria, si se ha evaluado el control de los riesgos detectados en los procesos críticos.	Si se han ejecutado auditorias a los procesos críticos. Establezca su periodicidad.
El cumplimiento de las recomendaciones formuladas por el área de control interno y los órganos externos para el control de la corrupción.	Si se han elaborado Planes de Mejoramiento para solucionar las debilidades detectadas. Establezca si se ha realizado seguimiento a dichos planes.
	Si los informes de auditoria que consignan hallazgos o indicios de corrupción han sido trasladados al área disciplinaria y el avance de las investigaciones correspondientes.

GUÍA PARA EVALUAR EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN

COMPONENTE: INFORMACION	
Elemento: Manejo de la información	
EVALÚE	VERIFIQUE
La seguridad de los canales para transmitir información sensible.	Si se ha identificado y clasificado la información sensible.
Las acciones para proteger la información según la clasificación asignada.	Si se han determinado requerimientos de protección a la información durante todas las etapas de creación, procesamiento manual o automático, manipulación, reproducción, distribución, almacenaje, clasificación, decodificación y destrucción.
	Si se han implementado y se revisan periódicamente los permisos de acceso a los aplicativos que manejan información sensible.
Elemento: Sistemas de información	
Los recursos informáticos que soportan el control y el servicio.	Si se han identificado los programas sensibles.
La adecuación entre los controles y los desarrollos tecnológicos.	Si se han comunicado a la autoridad competente las anomalías detectadas e impulsado las investigaciones para los accesos no autorizados.
Si se implantan las acciones recomendadas en los informes de Seguridad para corregir los riesgos reales o potenciales descritos.	Si se cuenta con un Plan de Recuperación de información y si se realizan pruebas periódicas.
Los mecanismos implementados para corregir las vulnerabilidades detectadas.	Si hay indicadores para monitorear los riesgos relacionados con los sistemas de información.
La periodicidad con la cual se revisan las tablas de auditoría y el destino de los informes generados.	Si se ha impartido capacitación y actualización a los funcionarios dedicados a seguridad de los sistemas.
Si se revisan periódicamente los controles de Seguridad en los programas sensibles para establecer si funcionan correctamente y para los fines que fueron creados.	Si se han efectuado auditorías a los sistemas de información y su periodicidad.

GUÍA PARA EVALUAR EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN

COMPONENTE: INFORMACION	
Elemento: Mecanismos de comunicación	
EVALÚE	VERIFIQUE
La efectividad de la comunicación, cotejando el conocimiento y aplicación de políticas en materia de control de la corrupción.	Si se tienen establecidos claros canales para comunicar al nivel directivo los hallazgos relacionados con hechos de corrupción.
La retroalimentación entre las áreas encargadas del control de la corrupción y las demás áreas	
Elemento: Mecanismos para la Democratización de la Administración Pública	
<i>El funcionamiento de los mecanismos para garantizar los derechos de los administrados, la participación y el control ciudadano.</i>	La existencia de mecanismos que permitan la participación y la vigilancia ciudadana y de los grupos de interés (sistema de quejas y denuncias, veedurias, página Web, etc.).
Si los informes para la rendición de cuentas cumplen con los parámetros legales.	Si hay planes de mejoramiento orientados a los procesos y trámites sobre los cuales se presenten el mayor número de quejas y denuncias.
<i>Si la información recibida de los órganos externos y los medios de control ciudadano se analiza y valora para identificar riesgos y determinar el grado de efectividad del control.</i>	La existencia de mecanismos para la participación de los funcionarios en el mejoramiento institucional.
El trámite dado a las quejas y denuncias presentadas, tomando una muestra con criterios como: nivel del implicado, cuantía, tipo de anomalía denunciada, etc.	La publicación y permanente actualización de información de interés general como la relacionada con actualizaciones en la normatividad, modificaciones en los trámites, asignación de recursos, etc.
Los formatos para recolectar información sobre corrupción (recepción de quejas y denuncias).	Con los grupos de interés a qué instancias o mecanismos han acudido cuando han sido víctimas de las conductas arbitrarias o lesivas y la percepción que tienen sobre el resultado de su queja.
Si los directivos conocen las acciones a iniciar ante irregularidades, quejas y/o denuncias.	Si la Alta Dirección recibe informes sobre los resultados de la gestión de las áreas encargadas del control.

TERCER NIVEL DE CONTROL

El tercer nivel de control se orienta a la erradicación de la corrupción a través de acciones especiales de investigación y sanción. Es responsabilidad básicamente de las áreas de control disciplinario, investigación penal y organismos de inteligencia.

En este nivel se establece la coordinación con los órganos estatales externos con los cuales se comparten objetivos de lucha contra la corrupción. En Colombia: la Contraloría General de la República, la Procuraduría, la Fiscalía y los organismos de seguridad del Estado.

Los resultados de este nivel de control se concretan en acciones correctivas que se implementan en el primer nivel de control a través del mejoramiento de los procesos, procedimientos y trámites y se traduce en el fortalecimiento de la confianza ciudadana.

Los objetivos específicos de este nivel de control son:

- Identificar las fallas de control que posibilitaron la ocurrencia de eventos de corrupción.
- Establecer responsabilidades individuales sobre funcionarios o particulares con fines sancionatorios en relación con eventos de corrupción detectados o denunciados y documentar los hechos con fines penales.
- Generar riesgo subjetivo para persuadir a los funcionarios y particulares de la comisión de hechos que puedan constituir faltas disciplinarias o penales.
- Identificar casos y focos de corrupción para determinar con precisión los objetivos de control de la corrupción.
- La búsqueda, acopio, registro, clasificación, análisis y verificación de la información en una etapa prejudicial.
- Presentar informes a los órganos especializados de investigación y sanción.
- Desarrollar mecanismos de investigación para el control interno disciplinario.
- Desarrollar pistas de auditoria que

permitan registrar la huella del delito, a través de la documentación de los procedimientos y el registro de los movimientos y operaciones realizadas para establecer el abuso del poder público o la obtención del beneficio privado.

Las estrategias en este nivel están orientadas al fortalecimiento de la participación ciudadana en el control social y a la cooperación interinstitucional en labores de investigación y sanción de corrupción. Este nivel tiene un carácter más correctivo (detecta fallas de control) y reparativo (a través de la sanción busca la reparación económica y social del daño causado por el corrupto).

Algunas de las estrategias implementadas en Colombia son:

- La adopción de un *Código Disciplinario Único* aplicable a todos los funcionarios del Estado.
- La conformación de la *Subcomisión ciudadana de la Comisión para la moralización*, como mecanismo de interacción entre la ciudadanía y el Estado. Tiene por objeto examinar y hacer sugerencias a las entidades públicas y privadas sobre las fuentes de corrupción, promover la vigilancia, control y fiscalización en la ejecución de las obras públicas y la realización de audiencias públicas para analizar situaciones concretas de corrupción. De ella forma parte la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales).
- *Plan Nacional de Veedores*: que busca la difusión, sensibilización y capacitación para el ejercicio de la participación a través de veedurías. Las entidades están en la obligación de suministrar la información solicitada mediante el ejercicio del Derecho de Petición, consagrado en la Constitución Política.
- *Sistema de Recepción de información sobre corrupción*: que es un mecanismo tanto

para la recepción de información sobre casos de corrupción para ser tramitados ante los órganos competentes, como para la realización de investigaciones que requieran especial celeridad, a través de una Unidad especializada de investigación compuesta por un fiscal delegado, dos funcionarios del Departamento Administrativo de Seguridad (DAS) y un funcionario de la DIAN.

- Aplicación de sanciones especiales sobre la responsabilidad de los funcionarios públicos condenados a la reparación patrimonial del daño causado al Estado por acción u omisión. Son: *la Acción de Repetición* que es la obligación de repetir acciones jurídicas contra el servidor cuyo comportamiento haya estado revestido de dolo o culpa grave,

su actuación se haya producido en su calidad de servidor público y su actuación haya dado origen a una condena que obliga al estado a una reparación patrimonial. Y el *Llamamiento en Garantía*, como un mecanismo práctico y expedito para que el servidor responda con su patrimonio en el evento de una condena a la Administración que fue comprometida por la actuación de un servidor público.

- *Pactos de Integridad*: que busca promover la suscripción, por parte de quienes participan en procesos licitatorios o de contratación de mayor cuantía, de un acuerdo sobre normas éticas de comportamiento que promuevan la transparencia en el proceso.

Bibliografía

- ABED, George T. *Governance, Corruption, Economic Performance* / George T. Abed, Sanjeev Gupta. — Washington, D.C., International Monetary Fund, 2002. — 564 p.
- ARIAS MINAYA, Luis Alberto. *Sistemas de Recaudación y Cobranza que minimicen la Corrupción* / Luis Alberto Arias Minaya. — p. 239-254. — En: 29ª Asamblea General del CIAT: Problemática del Combate a la Corrupción en la Administración Tributaria. Lima, Perú, 1995. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 1995.
- BARREIX, Alberto. *Tributación en el MERCOSUR: Evolución, Comparación y Posibilidades de Coordinación* / Alberto Barreix, Luiz Villela; BID, INTAL/ITD. — Buenos Aires, Argentina, BID-INTAL/ITD, 2003. — 184 p.
- BARREIX, Alberto. *MERCOSUR: Impacto Fiscal de la Integración Económica* / Alberto Barreix, Luiz Villela, Juan José Taccone; BID, INTAL/ITD. — Buenos Aires, Argentina: BID-INTAL/ITD, 2003. — 288 p.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. *Estudio Comparado del Impuesto Sobre la Renta de los Países Miembros del CIAT* / Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Darío González, comp. — Panamá: Secretaría Ejecutiva del CIAT, 1997. 104 p.
- CORTÁZAR VELARDE, Jean Marc. *La Política de Recursos Humanos como Medio para Combatir la Corrupción* / Juan Carlos Cortázar Velarde. — p. 155-177. — En: 29ª Asamblea General del CIAT: Problemática del Combate a la Corrupción en la Administración Tributaria. Lima, Perú, 1995. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 1995.
- COSTA, Ceferino. *Impuesto a la Renta Personal, Global y Progresivo: Estructura Teórica y Realidad de su Aplicación en América Latina* / Ceferino Costa. — 1ra. Ed. — Uruguay: Fundación de Cultura Universitaria, 2004. — 203 p.
- COSULICH AYALA, Jorge. *El Programa de Cooperación Técnica del CIAT: Estrategias y Experiencias* / Jorge Cosulich Ayala. — p. 305-315. — En: Conferencia Técnica del CIAT. Benalmádena, España, 1992. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 1993
- COSULICH AYALA, Jorge. *Evasión Fiscal y Corrupción* / Jorge Cosulich Ayala. — 32 p. En: Seminario Regional Interamericano de Contabilidad: La Corrupción: Enemiga del Desarrollo de los Pueblos. Managua, Nicaragua, (26-28 de abril de 1995).

- COSULICH AYALA, Jorge. La Corrupción en el ámbito de la Administración Tributaria / Jorge Cosulich Ayala. — p. 1-16. — En: Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF. No. 17 (octubre 1998). — Panamá: CIAT, Secretaría Ejecutiva, 1998.
- DE SPEVILLE, Bertrand Edouard. Experiencias y Formas de Lucha contra la Corrupción / Bertrand Edouard De Speville. — p. 39-55. — En: 29ª Asamblea General del CIAT : Problemática del Combate a la Corrupción en la Administración Tributaria. Lima, Perú, 1995. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 1995.
- DEL GIUDICE, Michele. La Cooperación Internacional: El Papel del CIAT / Michele Del Giudice. — p. 131-140. — En: 34ª Asamblea General del CIAT: Una Administración Tributaria para el Nuevo Milenio: Escenarios y Estrategias. Washington, Estados Unidos, 2000. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 2000.
- ETCHEBERRY CELHAY, Javier. Experiencia del Servicio de Impuestos Internos de Chile en el tema de probidad funcionaria y lucha contra la corrupción / Javier Etcheberry Celhay. — p. 17-30. — En: Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF. 17 (octubre 1998). — Panamá: CIAT, 1998.
- FRAGA, Rosendo. El Fenómeno de la Corrupción / Rosendo Fraga. — p. 181-200. — En: Revista Contribuciones (Año XV- No. 1, enero – marzo 1998). — Argentina: CIEDLA, 1998.
- FRANCO, José Manuel. La Cooperación Administrativa Internacional para Combatir la Evasión Tributaria y el Contrabando / José Manuel Franco. — p. 395-417. — En: 35ª Asamblea General del CIAT: La Función de Fiscalización de la Administración Tributaria y el Control de la Evasión. Santiago de Chile, Chile, 2001. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 2002.
- GAITEIRO FORTES, Jaime. La Adecuación y Difusión de las Normas Tributarias como Medida para Prevenir la Corrupción / Jaime Gaiteiro Fortes — 87-99. — En: 29ª Asamblea General del CIAT: Problemática del Combate a la Corrupción en la Administración Tributaria. Lima, Perú, 1995. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 1995.
- GONZÁLEZ CANO, Hugo. Informe sobre la Situación Actual de la Tributación en los Países del MERCOSUR: Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay / Hugo González Cano. — Buenos Aires Argentina: BID, 2001. — 72 p.
- HOMES, Kevin. The Concept of Income: A Multi-disciplinary Analysis / Kevin Homes. — The Netherlands: IBFD Publications, 2000. — 614 p.
- LEMGRUBER VIOL, Andréa. Mecanismos de Cooperación entre Administraciones Tributarias de Diferentes Niveles de Gobierno / Andréa Lemgruber Viol. — 199-217. — 36ª Asamblea General del CIAT: Oportunidades para Mejorar el Cumplimiento Tributario a través de la Interacción y la Cooperación. Québec, Canadá, 2002. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 2003.
- LEÓN GAMARRA, Juan B. El Contador Público en la Investigación de Lavado de Activos en el Perú / Juan B. León Gamarra. — Perú: Universidad Peruana, 2003. — 168 p.
- LÓPEZ IBÁÑEZ, Luis. Sistemas de Fiscalización que Minimicen la Corrupción / Luis López Ibáñez. — p. 255-269. — En: 29ª Asamblea General del CIAT: Problemática del Combate a la Corrupción en la Administración Tributaria. Lima, Perú, 1995. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 1995.
- LOZANO, Francisco. La Cooperación Administrativa Internacional para Combatir la Evasión Tributaria y el Contrabando / Francisco Lozano. — p. 419-436. — En: 35ª Asamblea General del CIAT: La Función de Fiscalización de la Administración Tributaria y el Control de la Evasión. Santiago de Chile, Chile, 2001. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 2002.
- LUIGI, Ambrosio. Sistemas de Información para Apoyar la Cooperación Internacional / Ambrosio Luigi. — p. 273-277. — En: 36ª Asamblea General del CIAT: Oportunidades para Mejorar el Cumplimiento

- Tributario a través de la Interacción y la Cooperación. Québec, Canadá, 2002. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 2003.
- MERLO JARAMILLO, Marcelo. Estrategias Actuales para Combatir la Corrupción: Un Estudio sobre Corrupción en la Administración Tributaria / Marcelo Merlo Jaramillo. — p. 17-37. — En: 29ª Asamblea General del CIAT: Problemática del Combate a la Corrupción en la Administración Tributaria. Lima, Perú, 1995. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 1995.
- MILLER, David W. Mecanismos de Cooperación entre Administraciones Tributarias de Diferentes Niveles de Gobierno / David W. Miller. — 195-198. — 36ª Asamblea General del CIAT: Oportunidades para Mejorar el Cumplimiento Tributario a través de la Interacción y la Cooperación. Québec, Canadá, 2002. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 2003.
- PARENT, Bruno. Mecanismos de Coordinación y Cooperación entre Agencias del Gobierno Central: La Adecuación de las Bases de Datos y Sistemas de Información para la Cooperación Interna entre Organizaciones Públicas / Bruno Parent. — 161-170. — 36ª Asamblea General del CIAT: Oportunidades para Mejorar el Cumplimiento Tributario a través de la Interacción y la Cooperación. Québec, Canadá, 2002. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 2003.
- PATIÑO CESTAFE, María de la Concepción. El Combate a la Corrupción y Prácticas Ilegales en la Administración Tributaria / María de la Concepción Patiño Cestafe. — p. 127-133. — En: 37ª Asamblea General del CIAT: Estrategias e Instrumentos para el Incremento de la Eficacia y Eficiencia de la Administración Tributaria. Cancún, México, 2003. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 2003.
- PAVENTI, Andrea. Sistemas de Información para Apoyar la Cooperación Internacional / Andrea Paventi— p. 279-284. — En: 36ª Asamblea General del CIAT: Oportunidades para Mejorar el Cumplimiento Tributario a través de la Interacción y la Cooperación. Québec, Canadá, 2002. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 2003.
- PITA, Claudino. La Cooperación Internacional: El Papel del CIAT / Claudino Pita. — p. 141-157. — En: 34ª Asamblea General del CIAT: Una Administración Tributaria para el Nuevo Milenio: Escenarios y Estrategias. Washington, Estados Unidos, 2000. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 2000.
- RAINS, Luisa C. La Corrupción en el Ámbito de la Administración Tributaria / Luisa C. Rains, Jorge Febres. Washington, D.C.: s.l., 1998. — 26 h.
- ROQUE, Isabel. El Combate a la Corrupción y Prácticas Ilegales en la Administración Tributaria / Isabel Roque. P. 107-125. — 37ª Asamblea General del CIAT: Estrategias e Instrumentos para el Incremento de la Eficacia y Eficiencia de la Administración Tributaria. Cancún, México, 2003. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 2003.
- SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA – SAT. Manual del Auditor para la detección del Cohecho Nacional e Internacional. —México: SAT, 2004. — 19 p.
- VELTHUIZEN, Willem J. Mecanismos de Coordinación y Cooperación entre Agencias del Gobierno Central: La Adecuación de las Bases de Datos y Sistemas de Información para la Cooperación Interna entre Organizaciones Públicas / Willem J. Velthuisen. — 147-160. — 36ª Asamblea General del CIAT: Oportunidades para Mejorar el Cumplimiento Tributario a través de la Interacción y la Cooperación. Québec, Canadá, 2002. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 2003.
- ZARAMA VÁSQUEZ, Fernando. Las Prácticas de Corrupción en la Administración Tributaria / Fernando Zarama Vásquez. — p. 57-66. — En: 29ª Asamblea General del CIAT : Problemática del Combate a la Corrupción en la Administración Tributaria. Lima, Perú, 1995. — Panamá: CIAT, Madrid: IEF, 1995.

Todo el material de esta publicación fue preparado, levantado e impreso en la Secretaría Ejecutiva del CIAT, Apartado 2129, Panamá 9A, Rep. de Panamá. Se terminó la impresión en el mes de septiembre de 2005.

All the material contained in this publication was prepared, set up and printed at CIAT Executive Secretariat, P.O.Box 2129. Panama 9A, Rep. of Panama. Printed was concluded in September 2005.