



Revista de
Derecho
Privado

**GESTIÓN DE LA ÉTICA EN LA ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA COLOMBIANA**

ELEONORA LOZANO RODRÍGUEZ
DANIELA TAMAYO MEDINA

Artículo de reflexión

DOI: <http://dx.doi.org/10.15425/redepriv.55.2016.09>

Universidad de los Andes
Facultad de Derecho
Rev. derecho priv. No. 55
enero - junio de 2016. e-ISSN 1909-7794

Gestión de la ética en la administración tributaria colombiana

Resumen

La ética juega un rol fundamental en la relación recíproca entre contribuyentes y administración tributaria. Bajo esta premisa se hace necesario reflexionar en torno a la importancia de la gestión de la ética en la administración tributaria colombiana y su relevancia a la hora de prevenir la corrupción. La doctrina internacional ha analizado cómo fenómenos complejos, como la corrupción y la evasión de impuestos, tienen como finalidad un provecho económico tanto para los funcionarios como para los contribuyentes. Debido a que la administración de impuestos en Colombia no ha sido ajena a estas problemáticas, es indispensable buscar estrategias para evitar la constante erosión de la confianza de la población contribuyente. Para este fin se evaluarán las diferentes variables que inciden en la gestión de la ética en la administración tributaria, ahondando en las ventajas y desventajas de la implementación de fuentes formales como un código. Se buscará reflexionar sobre la pertinencia de un código de ética en la administración tributaria nacional que permita construir una relación transparente con los contribuyentes.

Palabras claves: ética, corrupción, administración tributaria, función pública, contribuyentes, evasión.

Ethics management in Colombian tax administration

Abstract

Ethics plays a critical role in the interaction between taxpayers and tax administration. Based on this premise it is necessary to reflect on the importance of ethics management in Colombian tax administration and its relevance when it comes to prevent corruption. The international literature has analyzed how a complex phenomenon such as corruption and tax evasion, are aimed at economic benefit for both officials and taxpayers. Because the tax administration in Colombia has not been immune to these problems, it is essential to find strategies to prevent taxpayers' continuous erosion of confidence. For this purpose the different variables that affect the management of ethics in tax administration will be evaluated, carefully considering the advantages and disadvantages of implementing formal sources such as a code. Aiming to reflect about the relevance of a code of ethics in the national tax administration that can build a transparent relationship with taxpayers.

Keywords: ethics, corruption, tax administration, public service, tax payers, evasion.

Gestão da ética na administração tributária colombiana

Resumo

A ética joga um papel fundamental na relação recíproca entre contribuintes e administração tributária. Sob esta premissa se faz necessário refletir em torno da importância da gestão da ética na administração tributária colombiana e sua relevância na hora de prevenir a corrupção. A doutrina internacional tem analisado fenômenos complexos, como a corrupção e a evasão de impostos, têm como finalidade um proveito econômico tanto para os funcionários como para os contribuintes. Devido a que a administração de impostos na Colômbia não tem sido alheia a estas problemáticas, é indispensável buscar estratégias para evitar a constante erosão da confiança da população contribuinte. Para este fim se avaliarão as diferentes variáveis que incidem na gestão da ética na administração tributária, aprofundando nas vantagens e desvantagens da implementação de fontes formais como um código. Se buscará refletir sobre a pertinência de um Código de Ética na administração tributária nacional que permita construir uma relação transparente com os contribuintes.

Palavras-chaves: ética, corrupção, administração tributária, função pública, contribuintes, evasão.

Gestión de la ética en la administración tributaria colombiana*

ELEONORA LOZANO RODRÍGUEZ**

DANIELA TAMAYO MEDINA***

SUMARIO

Introducción – I. LA IMPORTANCIA DE LA ÉTICA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – II. GESTIÓN DE LA ÉTICA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – A. *Ventajas y desventajas de un código de ética* – III. PROBLEMÁTICAS ACTUALES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COLOMBIANA RELACIONADAS CON SU TRANSPARENCIA – IV. IMPORTANCIA DE UN CÓDIGO DE ÉTICA EN LA DIAN Y SU GESTIÓN – V. CONCLUSIONES – Referencias.

* Cómo citar este artículo: Lozano Rodríguez, E. y Tamayo Medina, D. (Junio, 2016). Gestión de la ética en la administración tributaria colombiana. *Revista de Derecho Privado*, (55). Universidad de los Andes (Colombia). DOI: <http://dx.doi.org/10.15425/redepriv.55.2016.09>

** Abogada, economista y magíster en economía de la Universidad de los Andes. Doctora en Derecho de la Universidad de Salamanca. Directora de la Maestría y Especialización en Tributación, y profesora asociada de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes.

*** Abogada y especialista en tributación de la Universidad de los Andes. Asistente graduada de la Maestría en Derecho de la Universidad de los Andes, línea de investigación Ética y Tributación.

Introducción

La Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes ha venido desarrollando una línea de investigación que busca indagar sobre la relación entre la ética y la tributación. Su principal finalidad es aproximarse a la ética a partir de las tensiones que de la tributación surgen, así como también determinar las variables que influyen en el cumplimiento tributario de los contribuyentes, donde un importante lugar lo desempeñan las actuaciones de la administración tributaria.

En un país como Colombia, donde debemos trabajar por un ideal de sociedad pluralista en la cual los ciudadanos sean solidarios, la tributación representa un mecanismo de cohesión social. No obstante, el comportamiento observable en el campo tributario y las altas cifras de evasión en el país exigen que desde la academia se brinde una formación en ética tributaria, que tenga un impacto en la construcción de la cultura tributaria nacional. Bajo estos preceptos se percibe la importancia de gestionar un cambio cultural en torno a la ética tributaria. La educación en ética tributaria no solo busca analizar el “deber ser”, sino desde una perspectiva de “ética vivida” abordar las particulares tensiones del sistema tributario colombiano. Pensar y desarrollar la ética no se limita a establecer los códigos deontológicos o reglas de buena conducta sino también aportar elementos para llegar a soluciones éticas y proponer elementos para la reflexión y la acción.

La dinámica tributaria es compleja. Además de los contribuyentes y asesores tributarios, exis-

ten actores en el sistema que influyen de manera directa e indirecta en el funcionamiento del cumplimiento tributario. Los congresistas, el gobierno, y en especial la administración de impuestos, tienen roles fundamentales en el sistema tributario colombiano que les exigen consideraciones éticas en su actuar.

En el marco de las anteriores premisas, este artículo propone una reflexión en torno a la importancia de la gestión de la ética en la administración tributaria colombiana. Para este fin se analizará la relevancia de la gestión de la ética en las administraciones tributarias a nivel global y sus efectos en la población contribuyente. En este contexto se revisarán las problemáticas actuales de la administración tributaria colombiana relacionadas con su transparencia. Se ahondará particularmente en el rol de fuentes formales para gestionar la ética como, por ejemplo, en la propuesta de elaboración de un código de ética para la administración. Por último se esbozarán algunas conclusiones.

I. LA IMPORTANCIA DE LA ÉTICA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En este numeral se analizará cómo la evasión y la corrupción son dos fenómenos que se potencializan en un contexto como el latinoamericano, donde existe una mentalidad de incumplimiento hacia las normas vigentes. En este marco se indagará cómo la ética puede jugar un rol indispensable para cambiar las sinergias entre la evasión y la corrupción, que se dan alrededor de la administración tributaria.

La mentalidad incumplidora de los latinoamericanos ha sido un tema de estudio. En su texto “Individuos sin sociedades. Sobre la Cultura del incumplimiento de reglas en América Latina”, García Villegas (2010) expone cómo en América Latina existe una enorme brecha entre, por un lado, las normas escritas, las que enseñan los profesores en las facultades de Derecho, las que promulgan los legisladores y aplican los jueces; y del otro, la aplicación de estas por las personas, incluyendo los propios profesores y legisladores. De acuerdo con el autor, los latinoamericanos vivimos en una especie de sociedad “esquizofrénica”, en la que se habla mucho de lo que debe ser, pero se practica muy poco lo que se promulga. Llama, por lo tanto, la atención sobre el incumplimiento masivo de millones de latinoamericanos, un desacato ordinario que no es excepcional sino regular. De esta cultura surgen muchos males recurrentes de nuestras instituciones, de nuestro sistema político y de nuestra democracia. De acuerdo con García Villegas, entender las razones por las cuales existen las mentalidades incumplidoras nos ayudaría a comprender mejor los límites de las soluciones simplemente jurídicas, y a tener una visión más realista y pragmática de los problemas sociales existentes (p. 155).

Así, el tema que interesa abordar es la conducta, es decir, *cómo cambiar los patrones de conducta de las personas*. La conducta y mentalidad de incumplimiento trascienden a fenómenos como la evasión y la elusión. La elusión de impuestos se ha definido como un

arreglo legal a las estructuras de un negocio para minimizar las obligaciones fiscales, mientras la evasión es entendida como una maniobra ilegal con el mismo propósito. Los contribuyentes que eluden impuestos se apoyan en el soporte legal de que “lo que no prohíbe la ley está permitido”, mientras que quienes evaden violan directamente la ley. Así, la conexión entre las conductas legales elusivas y las conductas ilegales evasivas no representa *per se* una ruptura, sino una continuación provocada por las diferentes facetas legales e ilegales que se pueden adoptar al buscar minimizar la carga tributaria (Lozano y Tamayo, 2014, p. 5).

La evasión de impuestos siempre está asociada al incumplimiento de la ley, entendiéndolo dentro del marco de tres mentalidades incumplidoras: (a) Vivo: quien desobedece por interés; (b) rebelde: quien lo hace por defensa propia; y (c) arrogante: quien lo hace en defensa de valores superiores. No obstante, cabe precisar que estos no son los únicos posibles incumplidores, cabría una categoría más, como por ejemplo, la de aquellos que incumplen por no creer en la equidad de la exigencia legal (García Villegas, 2010, p. 155).

La conducta y la mentalidad de “incumplimiento” hacia los impuestos no ha sido un tema exclusivo de la cultura latinoamericana, en la medida en que existen discusiones transnacionales sobre la innovación jurídica, para evitar cargas tributarias, que en últimas termina afectando el interés general.¹ Es así como los

1. Un buen ejemplo de toda esta gran discusión son las acciones BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), o erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, en análisis actualmente por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) para atacar el problema de la evasión fiscal de multinacionales mediante el diseño de planeaciones tributarias agresivas.

actores que se desenvuelven en el campo tributario acaban desarrollando competencias y saberes prácticos, siendo el sentido ético el que les permite articular en una situación concreta los derechos y deberes que se ponen en juego en cada contexto, buscando encontrar un *modus vivendi* entre valores personales, familiares, profesionales u organizacionales.

Fenómenos como la evasión y la elusión se ven permeados por la manera en que los contribuyentes asumen la carga tributaria, la cual a su vez se ve influenciada por diferentes aristas. Por ejemplo, las percepciones de los individuos frente a las actuaciones y los resultados del Estado influyen también en su nivel de contribución. Cuando la opinión pública tiene percepciones “erradas” de la calidad de los resultados del sector público y del nivel de carga tributaria que maneja el sistema, es viable emprender acciones informando a los contribuyentes acerca del impacto positivo del servicio público. Esta acción permitiría mejorar las percepciones de los ciudadanos frente al sistema y así aumentar su moral tributaria. En contraste, si la baja calidad del servicio público se merece una mala percepción entre la opinión pública, la única manera de aumentar los estándares de moral tributaria es incrementando la calidad de los bienes públicos ofrecidos. Más allá de indagar las diferentes variables que influyen en el cumplimiento tributario,² uno de los objetivos centrales de esta investigación es estudiar la importancia de la ética en la administración tributaria y su relación con el comportamiento del contribuyente.

En este contexto, las tensiones relativas a la moral tributaria surgen cuando la administración y los contribuyentes se apartan de una conducta ética. Por una parte, la administración tributaria tiene la obligación de recolectar la máxima cantidad de impuestos legalmente debidos, por lo que no puede ejercer una excesiva presión recaudatoria excediendo los límites legales. Adicionalmente, la administración no puede usar su posición de poder sobre los contribuyentes para recibir pagos adicionales u otros favores. Por el otro lado, los contribuyentes tienen la obligación de cumplir la ley tributaria y pagar los impuestos en los términos en ella definidos. Así, los contribuyentes deben llevar registros, presentar las declaraciones y proveer la información necesaria para determinar la obligación tributaria a su cargo. De esa manera, el contribuyente no debe obstruir los esfuerzos de la administración para llevar a cabo su función de recaudación de los impuestos.

Bajo estos preceptos se evidencia que la ética juega un rol fundamental en la relación recíproca entre contribuyentes y administración tributaria. Intentar comprender la actuación de la administración tributaria como una función de producción podría explicar el rol que desempeña la ética. Así, las entradas (*inputs*) en el proceso del pago de impuestos por parte de los contribuyentes serían: el personal de la administración tributaria, la normativa vigente, el procedimiento tributario, la información disponible, entre otros. Estas entradas son utilizadas para la producción de ciertas salidas (*outputs*). A pesar de

2. Tema tratado en Lozano y Tamayo (2014).

que la salida más importante en esta función es el ingreso del gobierno, también se incluyen la satisfacción del contribuyente y las consideraciones de equidad del sistema tributario. Se puede pensar que en relación con estas salidas surgen, por lo tanto, intereses en tensión.

En relación con la corrupción de la administración tributaria, tenemos que las quejas contra las conductas de los profesionales tributaristas empleados por el gobierno, que provienen además de diferentes disciplinas, tienen un impacto negativo en la percepción pública de la integridad gubernamental. Una visión corrupta de los profesionales tributaristas, en particular, conlleva que los contribuyentes pierdan su fe en los funcionarios públicos, y estén menos dispuestos a cumplir con las reglas tributarias. Esta evidencia ha sido construida a través de pruebas empíricas diseñadas para analizar el impacto de variables como la corrupción en las decisiones y consideraciones del contribuyente (Bird y Martínez-Vázquez, 2008).

La corrupción está muy relacionada con la evasión de impuestos a pesar de ser figuras diferentes. Las dos tienen como finalidad un provecho económico, tanto para el funcionario público de la administración como para el contribuyente, derivado de ocultar o disminuir el pago de tributos.

Es así como, en el marco de la XXIX Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), intitulada Problemáticas del Combate de la Corrupción en la Administración Tributaria, realizada en 1995, se señaló que la evasión constituye un muy importante factor potencial para alimentar los actos de corrupción. Por su parte la corrupción es un instrumento utilizado para ocultar/disminuir la evasión fiscal cuando esta ha sido descubierta. En particular, la CIAT ha asociado brechas de evasión con modalidades de corrupción particulares en la administración tributaria, entre otras, las que se ejemplifican en el cuadro 1.

Cuadro 1. Ejemplos de modalidades de corrupción y brechas de evasión

MODALIDADES DE CORRUPCIÓN	BRECHAS DE EVASIÓN
<ul style="list-style-type: none"> • Adulterar registros. • Anular registros y emitir duplicados. 	Contribuyentes que incumplen la ley al no realizar las inscripciones en los registros tributarios.
<ul style="list-style-type: none"> • Retención indebida de recaudación. • Adulterar documentos recibidos. • Aceptar declaraciones fuera de término. • Omitir o reducir sanciones. • Sellar documentos en blanco. • Certificados de solvencia falsos. • Devoluciones incorrectas. 	Contribuyentes que infringen la ley tributaria y no cumplen a cabalidad con las obligaciones de ley.
<ul style="list-style-type: none"> • Omitir/reducir sanciones. • Adulterar declaraciones. • Aceptar crédito y deducciones falsas/incorrectas. 	Contribuyentes que cumplen el deber formal de presentar las declaraciones tributarias, sin embargo lo hacen con errores.

Fuente: elaboración propia a partir de Cosulich (1998).

La gestión de la ética en las entidades públicas puede ayudar a prevenir la corrupción, evitando llegar a la sanción de las conductas no permitidas. Las autoridades con poder sobre la actividad tributaria pueden promulgar estándares éticos aplicables a los mencionados actores, sin embargo se debe buscar dialogar sobre las decisiones con implicaciones éticas que tienen la potencialidad de ser reguladas, mas no en relación con valores morales que resulten inaplicables o incuestionables respecto de cada individuo en una dinámica de decisión.

Para este fin resulta necesario no solo analizar el deber ser, sino las particularidades de cada sistema tributario. Es importante que en la ética se hable de contextos concretos (sociales, económicos, profesionales o institucionales). Sin embargo, se debe tener en cuenta que pensar y desarrollar la ética debe buscar aportar elementos para llegar a soluciones éticas y proponer elementos para la reflexión y la acción.

Existen elementos que tienden a estar en juego en la administración pública, tales como la pugna entre la moral individual, colectiva y organizacional, así como los dilemas alrededor de cómo aplicar o interpretar las leyes. Adicionalmente existen tensiones específicas en torno al manejo de dineros del Estado, al igual que dificultades en determinar la forma de gestionar principios éticos en una determinada organización. Por otro lado, el respeto por la jerarquía laboral puede generar dilemas éticos, especialmente frente a la ejecución de decisiones a cargo de subalternos, impartidas por quienes ostentan un mayor rango a nivel institucional (Adams & Balfour, 2005, p. 18).

En consecuencia, tenemos que la ética, la responsabilidad y la transparencia de la administración tributaria son muy importantes para aumentar el cumplimiento voluntario, particularmente cuando se trata de grandes compañías o personas naturales con grandes ingresos, cuya obligación tributaria representa una parte significativa de recursos, y que a pesar de su flexibilidad económica están en la posibilidad de acceder a mecanismos para disminuir su carga fiscal, por ejemplo a través de la planeación tributaria agresiva. Es así como existe reciprocidad en la manera en que la administración tributaria y los contribuyentes se vinculan el uno con el otro. La administración tributaria ofrece ética y transparencia a cambio de un cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes. A pesar de que existe responsabilidad mutua, la administración tributaria debe ser quien lidere el sostenimiento de una relación adecuada entre ambas partes (Lizzote, 2010, p. 29).

Sin embargo, ¿qué debemos entender por ética, transparencia y responsabilidad? La ética describe la orientación de un individuo en relación con un comportamiento bueno o malo, donde lo que es ético se alinea con lo primero y lo que no lo es, con lo segundo; en relación con los funcionarios públicos, ser ético exige que el objetivo personal esté en consonancia con los valores de la función pública. La transparencia implica la divulgación de toda la información necesaria para la colaboración, cooperación, toma de decisiones colectivas y verificación; la transparencia visibiliza las actividades de la administración tributaria. La responsabilidad representa un contrato moral entre la adminis-

tración tributaria y el público; es recíproca en la medida en que si la administración tributaria cumple con sus obligaciones, es legítimo esperar que los contribuyentes cumplan con sus deberes tributarios (Lizzote, 2010, p. 30).

En virtud de lo anterior es posible concluir que las percepciones de los individuos frente a los profesionales tributaristas empleados por la administración tributaria influyen en su nivel de contribución. Así, la gestión de la ética en la administración tributaria no solo ayuda a prevenir la corrupción sino también a cerrar las brechas de evasión existentes en el sistema tributario. Sin embargo, como se evaluará a continuación, la gestión de la ética en la administración tributaria depende de múltiples variables.

II. GESTIÓN DE LA ÉTICA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En este numeral se evaluarán los objetivos estratégicos de la administración tributaria mediante el análisis de experiencias internacionales en los procesos de reformas estructurales. También se revisará la importancia de las políticas de administración, organización y personal. Consecuentemente, se ahondará en el código de ética para los funcionarios de la administración tributaria como un elemento esencial para fomentar la transparencia a través de la rendición de cuentas. Para este fin se evaluarán sus ventajas y desventajas, los elementos básicos de su estructura y las experiencias internacionales en cuanto a su diseño y contenido.

A nivel mundial la administración tributaria enfrenta constantemente retos para modernizar

la recolección de tributos de manera que esta pueda operar efectivamente. De acuerdo con el Plan Estratégico año gravable 2014-2017 de la Internal Revenue Services (IRS), la administración tributaria de Estados Unidos reconoce la creciente presión de hacer más con menos recursos. La IRS debe afrontar el reto de superar la disminución de recursos para lograr una escala óptima y alcanzar los objetivos de sus programas y actividades. En el Plan Estratégico se reconoce que una organización grande y compleja como la IRS cuenta constantemente con riesgos, grandes y pequeños, estratégicos y tácticos, que poseen el potencial de disminuir el rendimiento en sus operaciones. Una revisión de los retos que enfrenta la IRS con respecto a su misión ejecutiva reconoce que los cambios constantes del Código Tributario hacen que su administración sea más difícil así como su entendimiento por parte del público (IRS, 2014). Por lo tanto, la IRS como una administración tributaria de avanzada, tiene clara la necesaria constante reforma a la que debe enfrentarse para el cumplimiento de su misión.

Muchos países han incluido, en amplias reformas tributarias, modificaciones concretas a su administración tributaria para que el recaudo y la administración de tributos sea más eficiente, blindándola además de transparencia. Desde 1964, el Departamento de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario Internacional (en adelante, FMI) ha sido líder en el asesoramiento global de política fiscal a partir del análisis de tendencias transnacionales.

Es así como desde el año 2002 el FMI asesoró a Indonesia en una reforma tributaria estruc-

tural donde se dio un rol preponderante a la modificación de la administración tributaria. Esta reforma a la administración tributaria (Directorate General of Taxes –DGT) en el periodo 2002-2007 trajo significativas contribuciones al ajuste fiscal del país. La fuerte presión por incrementar los ingresos del sector del gas, junto con una limitada agenda de reforma a la política fiscal, centró la atención del Gobierno indonesio en la reforma a la administración tributaria como un elemento integral de la estrategia para alcanzar la sostenibilidad fiscal. El enlace de la reforma a la administración tributaria con un objetivo marco de la política gubernamental le permitió asegurar la suficiente disponibilidad de recursos (políticos, presupuestales y de personal) para apoyar los esfuerzos necesarios del proyecto. Esto también logró que la reforma fuera convincente para los funcionarios de la administración tributaria, quienes inicialmente no estaban convencidos de sus beneficios.

Durante este lapso, se simplificaron las leyes tributarias para incrementar el recaudo y mejorar el clima inversionista en el país. Adicionalmente, en la modificación del marco legal para la administración tributaria participaron expertos jurídicos, miembros de organizaciones internacionales y de la comunidad empresarial. Además, se implementó un sistema para medir el desempeño de la administración tributaria. Para este fin se compararon las actuales medidas que tenía la administración con las mejores prácticas internacionales, determinando que debían medirse tres áreas—los programas de la administración tributaria, la satisfacción de los contribuyentes y la satisfacción de los

empleados— a través de tres indicadores: estratégico, operacional e individual (Brondolo, Silvani, Le Borgne & Bosch, 2008).

Así, con el objetivo de incrementar la productividad y la integridad se implementó en la administración tributaria de Indonesia una política de recursos humanos más flexible, con incentivos que buscaban asegurar un desempeño superior de recaudo de la DGT. A partir del caso de Indonesia el FMI concluyó que vincular la reforma a la administración tributaria con un programa gubernamental de ajuste fiscal de mayor alcance puede cooperar con este y a la vez garantizar el mejoramiento de su gestión. Debido al prolongado tiempo de gestación que se requiere para diseñar e implementar una modificación en la administración tributaria, entre más temprano se puedan incorporar estas reformas al programa de ajuste fiscal marco será mejor (Brondolo et al., 2008).

Por su parte, en el año 2013 el FMI emitió un informe respecto de las reformas a la administración tributaria acaecidas desde el año 1990 en 19 países francófonos de África subsahariana. En este proceso fueron identificados, entre otros, los siguientes factores para el éxito de una reforma a la administración tributaria: a) Un compromiso unívoco de los hacedores de política pública y del Ministerio de Hacienda para apoyar la reforma desde el inicio del proyecto hasta su finalización exitosa; b) Capacidad para adoptar e implementar los cambios legislativos necesarios; c) Definición de una visión moderna de administración tributaria y el desarrollo de una estrategia de reforma di-

señada con un plan de acción al detalle que cubra todos los aspectos de la estrategia adoptada; y d) Un fuerte sentido de pertenencia de los funcionarios de la administración tributaria y su compromiso para implementar todos los objetivos de la reforma. Esto debe facilitarse a través de un plan de comunicaciones y un programa comprensivo del desarrollo de recursos humanos, incluyendo entrenamiento y plan de carrera para los funcionarios, entre otros factores (Bua & Fossat, 2013, p. 42).

Es por esto que, en relación con el diseño de una estrategia específica para un determinado país, las condiciones particulares se deben tener en cuenta. Por regla general, los países con una brecha de incumplimiento alto deben considerar más cambios estructurales en relación con la administración tributaria, mientras que aquellos con una brecha menor requerirán

cambios leves con el fin de implementar novedosas estrategias de administración y así mantener altos niveles de cumplimiento y menores costos de recaudo.

En el informe *Administración Tributaria 2015. Información comparativa sobre la OCDE y otras economías avanzadas y emergentes*, la OCDE, luego de analizar las administraciones de 56 países, destacó que las reformas a nivel institucional y organizacional continúan actualmente siendo una prominente característica en los esfuerzos de los países para mejorar la eficiencia y la efectividad. En esta oportunidad la OCDE destacó las guías fiscales (*Fiscal Blueprints, 2007*) que establece la Comisión Europea para que los candidatos a la Unión Europea y los miembros fortalezcan sus agencias de recaudo, de las cuales en el cuadro 2 se resaltan los objetivos estratégicos.

Cuadro 2. Objetivos estratégicos de una administración tributaria contenidos en la *Fiscal Blueprints*

OBJETIVOS ESTRATÉGICOS	INDICADORES CLAVES
<p>1. A la administración tributaria se le garantiza un adecuado nivel de autonomía. (Puntuación: 25/100).</p>	<p>¿Es la autonomía dada por ley? ¿Existe una base legal que señale a quién debe reportar la administración tributaria? ¿Su autonomía se ve reflejada en su estructura y sus responsabilidades operacionales? ¿Es capaz de diseñar e implementar su propia política operacional?</p>
<p>2. Las obligaciones de la administración son claras y se traducen en su misión, visión y objetivos. (Puntuación: 15/100).</p>	<p>¿Están las asignaciones en línea con la misión y visión? ¿Elabora estrategias teniendo objetivos, parámetros y planes para sus operaciones? ¿Es su misión divulgada entre los contribuyentes, partes interesadas y personal?</p>

OBJETIVOS ESTRATÉGICOS	INDICADORES CLAVES
<p>3. La administración tributaria tienen su propia estructura y poder que le permiten realizar sus operaciones de manera eficiente y efectiva. (Puntuación: 5/100).</p>	<p>¿La estructura le permite la realización de sus tareas y obligaciones? ¿Se provee la descentralización de las responsabilidades para que las decisiones relacionadas con el contribuyente se realicen en el nivel apropiado?</p>
<p>4. La administración tributaria provee unos recursos adecuados para implementar y administrar el sistema tributario. (Puntuación: 20/100).</p>	<p>¿Cuenta con suficientes recursos y financiamiento para hacer cumplir de manera eficiente sus políticas y desempeñar sus tareas? ¿Su financiamiento resulta de un diálogo presupuestal basado en acuerdos de desempeño? ¿El ciclo de planear su presupuesto cubre diferentes años, permitiendo planes estratégicos y la extensión de los excedentes de financiación?</p>
<p>5. La administración tributaria cuenta con un marco legal que le asegura una apropiada administración y cumplimiento de sus obligaciones. (Puntuación: 10/100).</p>	<p>¿Es responsable de formular las leyes relacionadas con el recaudo y cumplimiento de impuestos (dejando la responsabilidad de la formulación de otras leyes tributarias al Ministro de Hacienda)? ¿Está autorizada por la ley con suficientes poderes para asumir de manera eficiente todas sus responsabilidades legales?</p>
<p>6. La administración tributaria rinde cuentas de sus operaciones, las cuales están sujetas a control y evaluación. (Puntuación: 10/100).</p>	<p>¿Existe un sistema interno de auditoría en la administración tributaria? ¿Existe una entidad independiente que lleve a cabo la auditoría de las operaciones de la administración tributaria y evalúe su desempeño?</p>
<p>7. La operación de la administración tributaria es administrada y evaluada con base en el desempeño del sistema administrativo. (Puntuación: 15/100).</p>	<p>¿Es la administración tributaria gestionada de acuerdo con parámetros e indicadores que coincidan con las partes interesadas, mientras que los resultados de sus actividades son constantemente monitoreadas? ¿Existe un sistema de reporte adecuado que asegure que los reportes de desempeño sean entregados a la administración?</p>

Fuente: elaboración propia a partir de OECD (2015).

De acuerdo con Silvani & Baer (1997) para iniciar una reforma a la administración tributaria, en primera instancia, se debe diagnosticar el problema existente y desarrollar una estrategia apropiada para atacarlo. Así, se deben definir las principales guías para una estrategia de reforma, donde se señalen, entre otras, estimular el cumplimiento voluntario, identificar las leyes fiscales y contables que requieren cambio, y simplificar el sistema tributario para facilitar la administración de impuestos y reducir los costos de cumplimiento. De esta manera, la reforma, en lo procedimental en sede administrativa, va de la mano con lo sustancial, es decir, con lo atinente a la regulación de los elementos de la obligación tributaria (Silvani & Baer, 1997).

De esta forma, para la ejecución de la estrategia resulta fundamental identificar los “cuellos de botella” específicos, así como las medidas concretas para superarlos, en torno a tres áreas específicas: administración, organización y personal.

En relación con las políticas de *administración y organización*, Silvani & Baer (1997) señalan que se debe analizar cuál debe ser el grado apropiado de autonomía. Entre más autonomía tenga una organización, mayor flexibilidad tendrá para hacer el cambio estructural a nivel organizacional y procedimental que se requiera para modernizarla. Esta autonomía

debe estar acompañada de una exigencia de rendición de cuentas (*accountability*), para presentar tanto al gobierno como a los contribuyentes.

Respecto a la estructura de la organización se requieren líneas de responsabilidad claras. Esa claridad debe darse también entre oficinas centrales y regionales, definiéndose quién es responsable de cada función y a qué unidad debe reportar. La falta de definición de las líneas de responsabilidad puede complicar la operación de la administración tributaria.

En segundo lugar, las políticas de *personal* son también un elemento clave que permite que la administración tributaria progrese. Para ser efectiva una política de personal debe definir los siguientes tres aspectos: a) las funciones de cada posición en la organización; b) las competencias y la experiencia para desempeñar cada cargo; y c) los salarios apropiados. Si las políticas de personal no tienen en cuenta estos aspectos, la satisfacción del personal puede afectarse al igual que la productividad de la organización en su integridad (Silvani & Baer, 1997). La *Fiscal Blueprints* (FBP) ha definido los aspectos relevantes relacionados con los departamentos de recursos humanos de las administraciones tributarias que se muestran en el cuadro 3.

Cuadro 3. Puntos claves en relación con el Departamento de Recursos Humanos de las administraciones tributarias contenidos en la *Fiscal Blueprints*

ESTRATEGIAS	ALCANCE
Estrategia	Desarrollar una política de administración de recursos humanos, políticas y sistemas que apoyen íntegramente las estrategias misionales de la administración tributaria.
Autonomía	La administración está empoderada para tomar decisiones acerca de reclutamiento, retención, administración de desempeño, promoción, plan de carrera, entrenamiento y desarrollo, despido y retiro.
Políticas y prácticas	Las políticas y prácticas de recursos humanos motivan, apoyan y protegen a los empleados.
Estrategias de desarrollo y entrenamiento	Existe una estrategia de entrenamiento y desarrollo a largo plazo para empleados, avalada en un nivel gerencial alto.
Estructuras y sistemas	Existe una estructura organizacional y de sistemas para apoyar las necesidades de entrenamiento y desarrollo de los empleados.

Fuente: elaboración propia a partir de OECD (2015).

En la misma línea, el plan de la IRS para los años 2014-2017 contiene, entre otras estrategias para el manejo de personal, fomentar un ambiente colaborativo e incluyente que valore el compromiso y genere innovación a través de diversas ideas y experiencias. De cara a los contribuyentes, cuando las políticas de personal de una administración tributaria están bien administradas, esto se traducirá en una percepción de transparencia y responsabilidad.

De acuerdo con el plan 2012-2015, la administración tributaria del Reino Unido (HM Revenue & Customs, 2012) se encuentra comprometida con la transparencia, por lo que ha comunicado su directriz transversalmente a todos los niveles de la entidad. Una estrategia para materializar este compromiso ha sido, por ejemplo, la publicación de reportes anuales y estadísticas oficiales para que el público evalúe si se cumplió con la promesa de prestar un servicio al cliente de manera efectiva.

Además de las anteriores estrategias implementadas internacionalmente, un elemento esencial para fomentar la transparencia a través de la rendición de cuentas es establecer un código de ética, al cual los funcionarios de la administración tributaria se deben adherir; adicionalmente, debe existir una unidad de auditoría interna fuerte con un alto perfil y nivel jerárquico dentro de la organización. Los auditores internos son quienes, por lo general, detectan en primera instancia la corrupción de la administración tributaria debido a que comúnmente son los responsables de revisar el cumplimiento de las funciones y procedimientos de las diferentes unidades. También resulta necesario dotar a la entidad de reglas claras para la adjudicación de contratos a proveedores y para la realización de otras transacciones.

Así, además de pretender frenar mediante disposiciones normativas los diferentes problemas de la corrupción, es necesario reconocer la validez de otras propuestas de carácter no normativo que pueden ayudar a enfrentarlos. Al establecer funciones de intervención y disciplinarias contra los funcionarios públicos, es relevante revisar cómo se puede mejorar y gestionar positivamente la prevención de los actos de corrupción.

A. Ventajas y desventajas de un código de ética

Los códigos son más que un conjunto de obligaciones y advertencias. Muchas veces cap-

turan una visión de excelencia de lo que los individuos y la sociedad deberían esforzarse por lograr. En este sentido, un código de ética representa importantes declaraciones de las expectativas cívicas.

También es importante precisar que un código no es sinónimo de ley. La ley puede contener códigos, y representa una serie detallada de prescripciones que tratan sobre un delito o actividad ilícita y su respectiva sanción. En consecuencia, los códigos, tales como el penal, civil o comercial, incorporan una serie de instituciones jurídicas con fuerza normativa en una determinada sociedad. Existe, por lo tanto, conexión entre la ley y un código de ética, pues la primera es la base del segundo. No obstante, los códigos de ética no pueden ser una simple formulación legalista. En conclusión, un código de ética exitoso debería integrar la ley, las instituciones, la cultura organizacional y la socialización para mantener altos estándares de los funcionarios públicos.

Los códigos de ética rara vez contienen prohibiciones detalladas o específicas. En cambio, son un conjunto de principios amplios, que se perfilan como un mecanismo fundamental para asegurar el profesionalismo. Por otro lado, estos códigos están diseñados para anticipar y prevenir ciertos tipos de comportamiento como conflictos de intereses y acciones inapropiadas.

Existen sutiles diferencias entre los códigos de conducta y los códigos de ética. Los códigos de conducta son autónomos y es común que se

complementen con un código de ética. La gran mayoría de los códigos de conducta se enfocan en las cosas que no se deben hacer, en vez de obligaciones afirmativas, y este ha sido su principal punto crítico pues son diseñados generalmente para dirigirse a ciertas formas mínimas de conducta ética (Gilman, 2005, p. 19).

Por su parte, el uso de códigos de ética ha sido ampliamente reconocido en acuerdos anticorrupción a nivel internacional. Destaca la literatura que los códigos operan en dos niveles, el institucional y el simbólico. En las instituciones, los códigos articulan los límites de la conducta así como las expectativas, por lo que proveen claras señales de la conducta prohibida y esperada. Así, los códigos institucionales son una manera de definir un modelo profesional no solo en relación con lo que percibimos de nosotros mismos sino también de cómo queremos que nos vean los demás. Por lo tanto, el valor de un código de ética se enmarca en su habilidad para apelar a las emociones, y es aquí donde los elementos emotivos son una importante consideración de cómo los códigos pueden crear impacto.

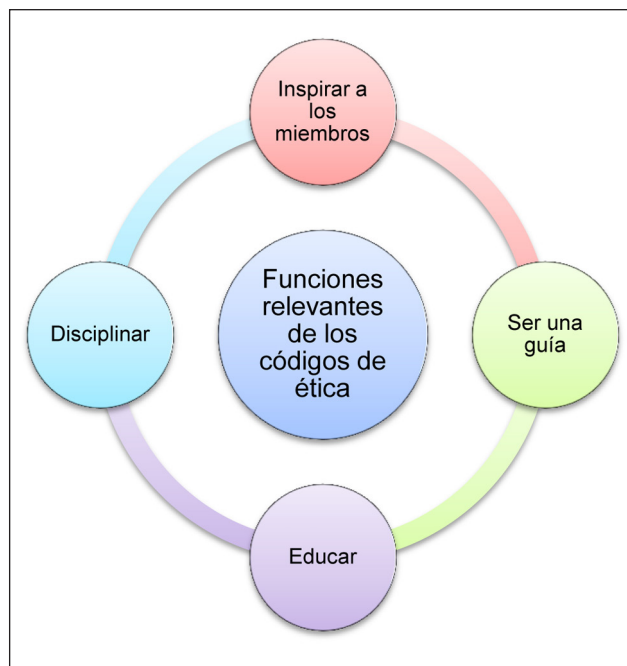
De acuerdo con un estudio del Banco Mundial, preparado por Stuart C. Gilman (2005), sobre los códigos de ética como herramientas para promover un servicio público ético y profesional, estos no deben estar diseñados para las “malas” personas sino para aquellas que deseen actuar de manera ética. La perso-

na promedio no es gravemente inmoral pero está constantemente tentada y a veces confundida, por lo que puede parecer un camino virtuoso.

De esta manera, sin importar cuándo se implemente, un código de ética no convertirá a una “mala” persona en “buena”; no obstante, este puede tener un impacto demostrable en las conductas de una mala persona en una organización, por cuanto al conocer claramente todos sus miembros los estándares que la orientan es más probable que la mala conducta sea fácilmente identificada y pueda hacerse algo al respecto. Así, las personas malas dudarán más al pensar en cometer un acto no ético si creen que todos a su alrededor pueden cuestionarlos. Finalmente, es indiscutible que los individuos corruptos creerán que es más probable que los descubran en ambientes donde se haga énfasis en la conducta ética.

Los códigos se diseñan también para motivar a los miembros de una organización a actuar de cierta manera, de ahí que provean una guía útil con consejos para los individuos que confrontan situaciones moralmente complejas. También los códigos educan, informando a los miembros sobre los motivos específicos por los que pueden ser sancionados. Desde la literatura se han identificado, por lo tanto, las cuatro funciones de los códigos de ética que se presentan en el gráfico 1.

Gráfico 1. Funciones relevantes de los códigos de ética



Fuente: elaboración propia con base en Gilman (2005).

Vemos entonces que un código de ética es una manera formal de gestionar las buenas conductas, en la medida en que es un documento que establece no solo qué se puede y qué no se puede hacer, sino que advierte que su incumplimiento puede tener consecuencias sancionatorias. Existen, por lo tanto, modalidades de códigos: los legales, que se encuentran, por ejemplo, en la normativa nacional, tales como el Estatuto Anticorrupción (Ley 1474 de 2011) o la Ley de Garantías (Ley 996 de 2005); y otros relativos a la conducta y la convivencia como los reglamentos internos de comportamiento.

La experiencia de crear un código de ética ha sido vivida por entidades tanto privadas como públicas. La organización Ethics & Compliance Initiative (ECI) señala que los tópicos a incluir en un

código deben ser influenciados por los siguientes tres factores: a) El objetivo y propósito del código, b) Los objetivos y propósitos generales de la organización; y c) Las preguntas y preocupaciones expresadas por sus posibles usuarios (empleados o partes interesadas). ECI sugiere, por lo tanto, que las preguntas que deben formularse para decidir las temáticas a tratar son las siguientes: ¿Cuáles son las principales leyes y regulaciones aplicables a la organización?, ¿Qué ha salido mal en el pasado?, ¿Qué más puede salir mal?, ¿Qué guía necesitan los empleados?, ¿Cuáles son las áreas grises? y ¿Qué debe aclararse o confirmarse? (s. f., párrs. 3 y 4).

Vemos así que el diseño de un código y su contenido dependerán de cada situación. El Banco Mundial, en estudio realizado por el Grupo Temático Administración de Política Tributaria y Política Fiscal (Mayville, 2005, p. 3), ha reconocido que el diseño, promoción y aplicación de un código de ética se ha convertido en un elemento fundamental a la hora de adelantar cualquier esfuerzo por modernizar una administración tributaria. A pesar de que los códigos de ética no son *per se* la panacea para el complejo problema de las administraciones, permiten moverse hacia el foco de este y constituyen una parte esencial en las medidas anticorrupción.

En Argentina, luego de que se fusionaran la Dirección de Aduanas e Impuestos para crear la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), se planteó la oportunidad de crear un nuevo código de ética que no constituyera una mera compilación de normas disciplinarias ya existentes en los ordenamientos laborales de

la administración pública y de la propia entidad, buscando hacer explícitos los atributos que debía poseer un modelo positivo y proactivo del buen comportamiento laboral.

En el momento de abordar la estrategia, la AFIP consideró que la elaboración del código podía ser un trabajo relativamente breve. En caso que se abordara desde un enfoque teórico se debían revisar los códigos existentes de diversas instituciones públicas y privadas, ajustar su lenguaje a la entidad y aprobarlo. Advirtió igualmente que esta estrategia tenía el riesgo que luego de una fallida difusión el código se convirtiese en letra muerta, quedando lejos del interés del personal y sin aplicación en la cotidianidad. En razón de lo anterior, la AFIP decidió adoptar un proceso en que el código se transformara en una norma reconocible que sirviese de marco y orientaciones de la vida laboral. Promovió, por lo tanto, un amplio debate en la institución alrededor de las definiciones generales con el objetivo de que el código fuera el punto de llegada y no de partida.

El elemento central del proyecto fue la participación de los funcionarios. Con base en el material que recibió la AFIP de la administración tributaria peruana, y con la asesoría de expertos del Banco Internacional de Desarrollo, realizó talleres de reflexión ética con equipos multidisciplinarios y de diferentes niveles jerárquicos. Estos talleres tenían los siguientes objetivos: 1. Reflexionar sobre la ética en la organización y en el ejercicio de la función pública; 2. Recoger información y apreciaciones de la mayor cantidad posible de agentes acerca de la *Declaración de principios de los funcionarios de la administración*, elaborada por los gestores del proyecto, como base para el futuro código de ética de la AFIP; 3. Ayudar al desarrollo de categorías de análisis para observar la dimensión ética de las decisiones y acciones cotidianas en el trabajo; y 4. Conocer una metodología de toma de decisiones en situaciones de conflicto de valores (Fontau, 2003).

El material de estas jornadas fue esencial para la redacción del Código de Ética de la AFIP. Los objetivos y capítulos específicos del Código se presentan en el cuadro 4.

Cuadro 4. Objetivos y capítulos específicos del Código de Ética de la AFIP

OBJETIVOS	Promover y mantener la confianza de la comunidad en el Organismo.
	Aportar una guía fundamental para que los recursos humanos del Organismo desarrollen sus tareas con la máxima transparencia, con impacto directo en la calidad del trabajo, el clima laboral y la atención al contribuyente.
	Orientar la educación ética con el fin de prevenir las conductas disfuncionales que pudieran facilitar la realización de actos de corrupción.

CAPÍTULOS ESPECÍFICOS	Alcance (sujetos comprendidos).
	Principios generales.
	Incompatibilidad.
	Beneficios prohibidos.
	Obligaciones específicas de las jefaturas.
	Declaraciones juradas patrimoniales y financieras.

Fuente: elaboración propia a partir de Fontau (2003).

De acuerdo con Mayville (2005, p. 3), para el Banco Mundial los elementos básicos en la estructura de un código de ética son: a) Una declaración de creencias; b) Directrices para la toma de decisiones cuando se enfrentan a dilemas éticos; c) Disposiciones del código o reglas específicas que prohíben ciertas acciones

y requieran otras; d) Definiciones, fundamentos e ilustraciones; y e) Recursos y línea de emergencia (*hotline information*). Con base en la experiencia internacional, las recomendaciones esenciales de este organismo para la estructuración de un código de la administración tributaria son las que se resumen en el cuadro 5.

Cuadro 5. Recomendaciones esenciales para la estructuración de un código de ética de acuerdo con el Banco Mundial

RECOMENDACIONES	ALCANCE
Declaración de la misión y visión	La misión y la visión de la agencia a veces faltan en los códigos de conducta, pero por lo general se acompañan de una delimitación de los principios éticos, seguidos de una discusión sobre las normas de conducta que rigen el actuar tanto de los empleados como de la agencia, algunas veces refiriéndose a esta como guardián de los ingresos públicos. Estas declaraciones se encuentran a menudo en los códigos de la función pública, pero deben ser adaptadas específicamente para la agencia.
Conducta	La conducta de los empleados se traduce en la visión y misión en el entorno operativo de la agencia. Generalmente, las normas sociales y culturales son incorporadas, lo que hace que las expectativas estén dadas por cada país en específico. Adicionalmente reflejan estándares de conducta, incluyendo prohibiciones y sanciones. Por cambios en el entorno, estas expectativas deben ser actualizadas periódicamente y revisadas para adaptarlas a las circunstancias cambiantes.

RECOMENDACIONES	ALCANCE
	Las encuestas periódicas sobre la propensión a la corrupción, publicadas por organizaciones como Transparencia Internacional, pueden proporcionar un punto de partida útil para que los países midan la gravedad del problema de la integridad y hagan un check list de lo mucho que el código podría ser capaz de ofrecer.
Quejas	Asegurar la existencia de mecanismos institucionales y capacidad administrativa en la administración tributaria para identificar y resolver las infracciones éticas y de conducta, así como codificar medidas justas y equitativas para solucionar esas infracciones basadas en criterios objetivos.
Institucionalización	Es crucial que deliberadamente se vincule el comportamiento ético a la contratación y retención de empleados a todo nivel, requiriendo que nuevos y antiguos funcionarios firmen el código de ética o cualquier otra manera formal en que acepten su familiaridad. Deben llevarse a cabo de manera sistemática y rutinaria en la agencia, instrucciones formales que traten sobre las expectativas de conducta contenidas en el código, resolución de las preguntas de los funcionarios y ofrecer periódicamente cursos o seminarios de actualización. El código también debe ser publicado en todas las oficinas de la agencia, ser parte del Manual General de Empleados, y preferiblemente ser de tamaño bolsillo para facilitar su consulta. Un aspecto descuidado de la institucionalización es el proceso de elaboración del código; se recomienda que el personal y las partes interesadas participen en esta etapa. Por otra parte, la alta dirección debe asumir el liderazgo en el desarrollo del código y establecer un ejemplo apropiado.
Cumplimiento	Es necesario que exista un comité especial de ética y conducta, que provea un control interno, con poderes explícitos que sean reflejados en los estatutos, donde se muestren los niveles de infracción y mecanismos de apelación relacionados. Normalmente, esto se maneja con el código de servicio público general. No obstante, se recomienda que sea incorporado y adaptado para satisfacer las necesidades específicas del entorno de la agencia y su cultura organizacional.
Capacitación	La capacitación debe ser incluida como parte de la educación profesional continua. Esta no debe centrarse exclusivamente en cuestiones morales o filosóficas sino en inculcar una actitud para ayudar a los funcionales a confrontar de manera efectiva la ambigüedad ética o las situaciones abiertas, al identificarse con confianza pública implícita o explícita de la agencia, en lugar de pensar ante todo en el bienestar personal o ganancias pecuniaras. Por otra parte, si el riesgo de un comportamiento poco ético es grande, la frecuencia de entrenamiento debe ser aumentada. En cualquier caso,

RECOMENDACIONES	ALCANCE
	seminarios y cursos de ética deben convertirse en una parte integral del plan de estudios de la formación, que forma parte de la orientación inicial del personal nuevo y constituirse en un elemento básico de la educación profesional continua.
Partes interesadas	Se sugiere que los códigos se desarrollen con la participación de sus clientes/partes interesadas, otras agencias del gobierno y funcionarios de la administración de todos los niveles. Este puede ser uno de los factores que contribuya a asegurar el éxito de un código de ética en el futuro.

Fuente: elaboración propia a partir de Mayville (2005).

Es indispensable crear un programa de sostenibilidad de los códigos de ética. Más allá de su contenido, es necesario que el proceso del cual este resulte lo convierta en una norma reconocible entre los funcionarios públicos. Sin embargo, es difícil medir su impacto en el futuro, en la medida en que no se vincula con conocimientos técnicos sino con actitudes y valores que se transforman en una construcción colectiva de cultura institucional (Fontau, 2003).

A pesar de que los códigos son un objetivo altamente recomendable, existe evidencia empírica que demuestra que algunos fallan por controlar demasiado o por ser demasiado abstractos, no alcanzando los logros planteados y creando expectativas irreales.

Además es importante tener en mente que para que los códigos funcionen, se requiere de un sistema institucional que apoye su desarrollo e implementación. Es común que surjan fallas en la habilidad para hacer cumplir los comportamientos que los códigos pretenden

implementar. En consecuencia, todo código sin una estrategia de implementación es solo palabras. Imprimir un código para pegarlo en una cartelera institucional, no se traduce en su implementación.

Es así como, por ejemplo, al estudiar el caso de Filipinas, el Banco Mundial encontró que este país tiene un excelente Código de Ética que resalta de manera muy positiva los valores del servicio público. Pese a lo anterior, y a la creación gubernamental de diversas instituciones para hacerle seguimiento, se le ha criticado que estas tienen muy poco poder para hacerlo cumplir. Por ello algunos investigadores han sugerido que un código sin un andamiaje institucional efectivo puede, inclusive, llevar a una mayor presión de incurrir en mala conducta que si este no existiese (Gilman, 2005, p. 16).

Otra falla recurrente es que pueden surgir diferentes autoridades con responsabilidades concurrentes que, en vez de promover la conducta

ética, crean confusión. También pueden fallar los códigos por los cambios potenciales de la voluntad política, pues al modificar el poder político las agendas pueden variar y el rol de la ética puede perder el énfasis inicial. Estos riesgos deben, por lo tanto, ser minimizados a través de mecanismos expeditos de reacción una vez surgidos.

Los códigos de ética tienen como premisa la existencia de un sistema legal. Este es un elemento necesario para apoyar su sostenibilidad. Deben existir normas que aborden la corrupción y regulen las infracciones administrativas y judiciales. A nivel internacional se ha reconocido que el fracaso de un código está asociado a estos vacíos en el sistema legal, tal como ha ocurrido en países como Uganda, Mozambique y Nigeria, entre otros. Los códigos también fallan cuando no existe una noción clara del servicio público profesional. Si el empleado no se encuentra motivado para cumplir con sus objetivos laborales, con servir al país y a la misión de la entidad, será muy difícil hacerle cumplir un código de manera efectiva (Gilman, 2005, p. 66).

Finalmente, las autoridades tributarias también pueden acudir a maneras informales de gestionar la ética, en las que se promuevan, por ejemplo, formas alternativas de estimular el comportamiento ético de los funcionarios a través de ascensos como reconocimiento al buen comportamiento, o el enaltecimiento de la buena conducta mediante figuras como “el empleado del mes” (Adams & Balfour, 2005).

En razón de lo anterior, tenemos que el código de ética tiene la potencialidad de ser una gran herramienta y un pilar fundamental de gestión de la ética en la administración tributaria. No obstante, su diseño, objetivos centrales y estrategia de implementación deben analizarse cuidadosamente a efectos de que este cumpla las expectativas generadas. Teniendo en cuenta las virtudes de un código, es procedente analizar las problemáticas de la administración tributaria colombiana relacionadas con su transparencia desde la perspectiva ética.

III. PROBLEMÁTICAS ACTUALES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COLOMBIANA RELACIONADAS CON SU TRANSPARENCIA

Las problemáticas actuales de la administración colombiana, relacionadas con su transparencia, se perciben al momento de dimensionar la corrupción y sus efectos en los contribuyentes. Un sistema tributario como el nuestro parte del cumplimiento voluntario del contribuyente para el reporte y el recaudo de los impuestos. El sistema voluntario es eficiente, dentro de otros aspectos a considerar, en la medida en que los contribuyentes observen que las personas empleadas por la administración tributaria son honestas, razonables, eficientes y prácticas (Agostino & Kirman (2014).

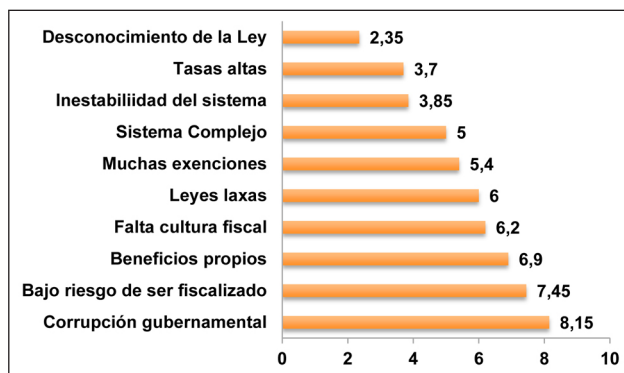
Los contribuyentes declarantes pueden tener la calidad de personas naturales, personas jurídicas o grandes contribuyentes. De esto

dependerá el nivel de responsabilidades formales y la probabilidad correlativa de fiscalización. Así, debido a que las probabilidades de auditoría y fiscalización son tan bajas, el propio sistema depende de un reporte honesto de los contribuyentes.

Respecto al bajo porcentaje de auditoría y fiscalización no existen cifras oficiales que permitan sustentar dicha afirmación; sin embargo, en investigación anterior Lozano y Tamayo (2014, p. 60), a partir de una encuesta practicada a una muestra de asesores fiscales, concluyeron que la probabilidad de ser auditado por su declaración de renta es más alta para grandes contribuyentes, seguido de personas jurídicas y, por último, personas naturales. Se podría deducir que la baja fiscalización es consecuencia del déficit de funcionarios en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y de las altas cifras de evasión existentes en el país.

De acuerdo con Villabona (2014), las principales causas de evasión en Colombia fueron analizadas en un panel de treinta expertos, que incluyó cinco exdirectores de la DIAN, consultores de firmas privadas, entre otros. Un 40% de ellos catalogó a la corrupción como la principal causa generadora; en segundo lugar el bajo riesgo de ser percibido al evadir; en tercer puesto el beneficio económico propio; en cuarto, la falta de educación y cultura fiscal; y finalmente, la laxitud de las leyes. También mencionaron la complejidad e inestabilidad del sistema y los beneficios concedidos a terceros.

Gráfico 2. Principales causas de la evasión de impuestos en Colombia



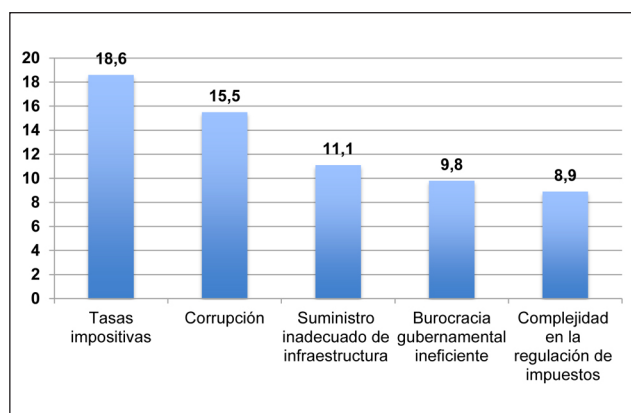
Fuente: elaboración propia a partir Villabona (2014).

Adicionalmente, el International Institute for Management Development Competitiveness Center (IMD) realiza una clasificación anual de sesenta países del mundo, entre los cuales está incluida Colombia, donde se mide qué tan bien están manejando su economía y su recurso humano para aumentar su prosperidad. El puesto en dicha clasificación se calcula tomando como base 253 criterios, en los cuales se incluye la evasión de impuestos como factor que puede representar o no una amenaza para la economía del país. En la clasificación del año 2014 Colombia quedó ubicada en el puesto número 49; el primer puesto corresponde al país cuya evasión no representa una amenaza para su economía y el número 60 al país cuya economía se ve amenazada por la evasión. Los países con menor evasión fueron Suiza, Emiratos Árabes y Hong Kong, y los países con mayor evasión Rumania, Grecia e Italia.

El Foro Económico Mundial (FEM) publicó en el 2015 el Reporte global de competitividad

2015-2016 donde analiza el desempeño competitivo de 140 economías. En él Colombia ocupó el puesto 61, Suiza aparece como el país más competitivo y Guinea como el menos competitivo. A pesar de que Colombia mejoró su posición al pasar del puesto 66 al 61 respecto de la clasificación 2014-2015, el FEM señaló los cinco factores que se muestran en el gráfico 3 como las mayores problemáticas que inciden en la realización de negocios.

Gráfico 3. Principales dificultades de hacer negocios en Colombia



Fuente: elaboración propia a partir de Foro Económico Mundial (2015).

La evasión y elusión de impuestos no es un fenómeno que involucre exclusivamente a los contribuyentes. La corrupción en general es un problema complejo de múltiples facetas que tiene dimensiones políticas, sociales, económicas, jurídicas y administrativas. La corrupción en la administración tributaria es tan solo una de las tantas caras de esta problemática. Como se mencionó, se ha encontrado que la corrupción en la administración tributaria se encuentra estrechamente relacionada con la evasión de impuestos (Cosulich, 1998).

El Barómetro Mundial de la Corrupción 2014, realizado por Transparencia Internacional, ubicó a Colombia en el puesto número 94 entre 175 países objeto de estudio. Este barómetro clasifica anualmente los países con base en la percepción de corrupción del sector público. En dicho barómetro el puesto 1 corresponde al país considerado más transparente (en este caso Dinamarca) y en el 175 el menos transparente (Somalia). Adicionalmente, en un rango de 0 a 100, siendo 0 altamente corrupto y 100 muy transparente, Colombia obtuvo un puntaje de 37. En los 31 países de las Américas, el reporte de Transparencia Internacional ubicó a Venezuela en el puesto 31, es decir, lo señala como el país más corrupto de la región y a Canadá como el más transparente. Colombia ocupó el puesto número 17. Estas posiciones demuestran que todavía falta mucho por mejorar en los estándares de gestión pública de nuestro país.

Los casos de corrupción, abuso y tráfico de influencias en la administración tributaria no se circunscriben solamente a esta jurisdicción. Podría pensarse que los funcionarios de una administración tributaria deben estar sujetos a los estándares éticos de cualquier funcionario público. En el país existe un marco regulatorio extenso frente al ejercicio de la función pública. Los servidores públicos están al servicio del Estado y deben actuar con sujeción a la Constitución Política (arts. 123 y 150 num. 3), la ley y el reglamento. De acuerdo con la Corte Constitucional, el legislador quiso sujetar a los servidores públicos a estrictas reglas de conducta que garanticen la moralidad pública

(Sentencia C-311/2004, Á. Tafur). La función administrativa, según la Constitución, está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en principios como la igualdad, la imparcialidad y la publicidad, entre otros (arts. 122 y 124 a 129).

No obstante, el servicio público fiscal ha sido clasificado como esencial. La DIAN, según se lee en la página web de la entidad, es una unidad administrativa especial del orden nacional, de carácter eminentemente técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal, y con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Es responsable de la administración, control y debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduanera y cambiarias, los derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional, y la facilitación de las operaciones de comercio exterior en condiciones de equidad, transparencia y legalidad (DIAN, s. f.). Es deber del gobierno nacional, además, velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos y decretar su inversión de acuerdo con las leyes.

En virtud de lo anterior, las finalidades de una administración tributaria, las labores que realiza, y la importancia de una buena percepción pública, la DIAN requiere que su gestión de la ética se realice de manera especializada.

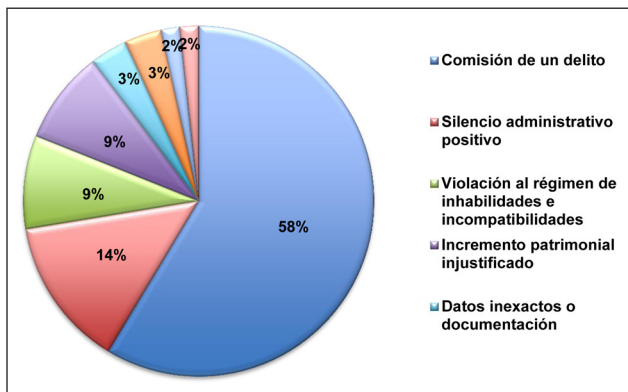
Lamentablemente, en Colombia se han denunciado casos de corrupción en la DIAN, que

corresponden en esencia a actuaciones cuestionables en el ejercicio de sus funciones misionales; es el caso, por ejemplo, de la constitución de mafias para garantizar que por cada *container* de productos (zapatos) que entre legalmente al país, entre cinco y diez ingresen de manera ilícita (Elespectador, 2014). Otro caso reciente, conocido a nivel nacional, es el de unos funcionarios de la DIAN que participaron en la expedición de diferentes actos administrativos en los cuales se ordenó el archivo de dos investigaciones tributarias, acogiendo unas correcciones de declaraciones de impuestos a las ventas presentadas por un contribuyente, que no debieron ser aceptadas por cuanto no contaban con los soportes de las transacciones reportadas y porque se había encontrado que posiblemente tales transacciones eran simuladas o ficticias (Procuraduría formula cargos, 2013). Este caso fue tan solo parte de distintas investigaciones y denuncias, incluso de carácter penal, contra funcionarios de la administración por devoluciones irregulares de impuestos, especialmente de IVA, donde se utilizaron empresas y operaciones ficticias (Las tres modalidades, 2011; Por corrupción, 2013).

De conformidad con el Índice de Transparencia Nacional (ITN), que establece los niveles de riesgo de 137 entidades nacionales para evaluar su transparencia, en el periodo 2008-2009 la DIAN obtuvo 81,2 (en rango de riesgo moderado: 74.5-89.4) ubicándose en la posición número 51, siendo la entidad más transparente la Superintendencia Financiera (95,3), y la de menor transparencia el Senado de la República (21,2).

La Subdirección de Investigaciones Disciplinarias de la Agencia del Inspector General de Tributos, Rentas y Contribuciones Parafiscales (Agencia ITCR), entidad creada en el año 2011, adelanta actualmente 414 procesos contra funcionarios de la administración tributaria. Desde su creación y hasta el 14 de abril del año 2015, la Agencia ITCR ha proferido 81 fallos sancionatorios en contra de igual número de funcionarios, 68 de ellos en primera instancia con destitución e inhabilidad para ejercer funciones públicas de diez a veinte años (cifra disponible al momento de escribir este artículo). En el gráfico 4 se presentan las principales faltas objeto de sanción por parte de la Agencia ITCR.

Gráfico 4. Principales faltas objeto de sanción por parte de la Agencia ITCR contra funcionarios de la DIAN (2012-2015 I semestre)



Fuente: elaboración propia, a partir de información reportada por Agencia ITCR.

Vemos, por lo tanto, que existen diversas entidades con la obligación de ejercer la vigilancia de la gestión fiscal del Estado e imponer sanciones disciplinarias a los servidores públicos que

pertenecen a la DIAN. A pesar de los alcances de los órganos de control superior en Colombia, respecto de la responsabilidad penal, fiscal y disciplinaria de los funcionarios públicos de la DIAN, pareciera que los actos de corrupción conocidos no logran ser prevenidos. Los actos de corrupción de los funcionarios de la DIAN erosionan la confianza de los contribuyentes en la entidad y, en consecuencia, afectan el recaudo de impuestos esperado. Bajo estos lineamientos se precisa revisar la importancia de la gestión de la ética a través de su código.

IV. IMPORTANCIA DE UN CÓDIGO DE ÉTICA EN LA DIAN Y SU GESTIÓN

En este numeral se evaluará la pertinencia de gestionar la ética en la DIAN. Para esta finalidad se ahondará en la historia reciente y las funciones de la entidad, seguida de una exposición de su actual Código de Ética.

De acuerdo con lo que señala la doctrina internacional debe centralizarse en una sola entidad el recaudo de impuestos, aduanas y seguridad social. En 1993 se creó la DIAN como resultado de la fusión de la Dirección de Impuestos Nacionales con la Dirección de Aduanas Nacionales. El recaudo de impuestos y aduanas se ha mantenido en cabeza de la DIAN, mientras que la fiscalización de las pensiones y las contribuciones parafiscales de la protección social están a cargo de la Unidad de Gestión Parafiscal y Pensional (UGPP), entidad creada en el año 2007 por el Plan Nacional de Desarrollo (2007-2012). La UGPP, al igual que

la DIAN, se encuentra adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Luego de su creación, la DIAN ha realizado diferentes esfuerzos focalizados en estructurar de la mejor manera sus funciones. En el año 2000 dirigió su atención a los temas de centralización y autonomía de las entidades territoriales en materia de fiscalización. Con posterioridad a esta primera etapa estructural, las políticas adoptadas en materia de fiscalización evidenciaron su constante objetivo de ampliar el número de contribuyentes registrados y mejorar las estrategias para la eficiencia en la gestión tributaria. Para este fin implementó nuevas tecnologías como el Modelo Único de Ingresos, Servicios y Control Automatizado (MUISCA) entre los años 2002 a 2006.

Los avances en el servicio al contribuyente y demás metas que debe alcanzar la entidad a futuro invitan a pensar en la gestión de su talento humano, aspecto que constituye un problema generalizado de las organizaciones públicas colombianas. Recientemente, la Escuela de Gobierno Alberto Lleras Camargo, de la Universidad de los Andes, publicó el documento de trabajo No. 18: *Lineamientos básicos para una política de gestión del recurso humano para el contexto del sector público colombiano. Para servir mejor al país: ¿cómo hacer estratégica la gestión del talento humano en las organizaciones públicas colombianas?* En él sus autores establecen como meta estratégica de la gestión del desempeño, un marco que propicie una actuación individual y organizacional reflejada en resultados. Para este fin señalan:

La ética de lo público exige organizaciones e individuos que evalúen, rindan cuentas e informen acerca de los resultados de su gestión. La creación de un sistema de reglas formales e informales a través de la Gestión del Desempeño que genere sistemas de organizaciones y personas orientadas al logro puede beneficiar al Estado al responder a un entorno que suele verlo de forma estereotípica y desinformada. Que el Estado, sus organizaciones y sus empleados actúen en marcos de alto desempeño y muestren resultados, constituyen un fin último de una gestión estratégica del talento humano. (Sanabria, Telch, Rodas, Astudillo y Estrada, 2015, p. 214).

En Colombia, además del mejoramiento en las políticas en materia de recursos humanos se requiere avanzar en medidas contra la corrupción. Un fenómeno cuestionado ha sido la denominada “puerta giratoria”, por la cual funcionarios de alto nivel pasan del sector privado al público, o viceversa. El Estatuto Anticorrupción buscó reglamentar el conflicto de intereses que pueden tener exfuncionarios de cierta jerarquía, con acceso a información privilegiada en virtud de las funciones que desempeñaron, que luego laboran en el sector privado. De acuerdo con dicho Estatuto, los ex servidores públicos no podrán gestionar ante las entidades públicas intereses privados durante los dos años siguientes a su retiro. Adicionalmente, los ex empleados públicos de nivel directivo no podrán ser contratistas del Estado en el mismo sector en el cual prestaron

sus servicios, durante los dos años siguientes al retiro del cargo. Este es solo uno de los esfuerzos donde se visualiza un posicionamiento prioritario de la problemática de la corrupción en la agenda pública.

La gestión de la ética en las entidades públicas no es una novedad en el país. No obstante, hablar de la gestión ética de la administración

tributaria, en particular, sí resulta novedoso. A partir de la Resolución 10621 de 2008 la DIAN adoptó el Código de Buen Gobierno, el Código de Ética y los valores institucionales. El Código de Ética fue actualizado en el año 2011 mediante Resolución 11177 y modificado recientemente por la Resolución 128 del 16 de diciembre de 2015, luego de la cual presenta la estructura que se observa en el cuadro 6.

Cuadro 6. Código de Buen Gobierno y de Ética.
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Valores
<ul style="list-style-type: none"> - Respeto - Honestidad - Responsabilidad - Compromiso
Pautas éticas
<ul style="list-style-type: none"> - Manejo de recursos públicos: se refiere a la salvaguarda de los bienes estatales, su cuidado y apropiado uso. Consagra la transparencia e imparcialidad frente a la venta de activos públicos. - Relaciones internas y comunicaciones: se ocupa del trato respetuoso y el acoso laboral. - Quehacer laboral: trata lo relacionado con los requisitos para la posesión y el ejercicio del cargo, cumplimiento de deberes, cumplimiento de funciones y ejecución personal de funciones públicas. - Comportamiento como servidores con la ciudadanía: tiene que ver con el desempeño exclusivo del empleo público, uso del tiempo laboral, conducta ejemplarizante al ofrecimiento de dádivas, rechazo y abstención de conductas encaminadas a generar tráfico de influencias, reanudación de funciones, uso de elementos de identificación, mantenimiento de la buena imagen pública, uso indebido de sustancias tóxicas o alucinógenas, participación en juegos de azar, posesión de armas, cumplimiento de obligaciones, colaboración con los particulares, autoridades internas y externas, el deber de denunciar, invitaciones del exterior y participación en política.

<ul style="list-style-type: none"> - Relaciones con la ciudadanía: ofrece orientación sobre los conflictos de intereses, actividades externas y empleo, recomendaciones a profesionales para defensas de externos, relaciones económicas con contribuyentes y usuarios, y negocios incompatibles con la imagen de la DIAN. - Bienestar y ecología: comprende aspectos como el cuidado de sí mismo, el cuidado del medio ambiente y la contribución al desarrollo sostenible.
<p>Políticas de buen gobierno</p>
<p>Refiere y explica de manera breve el contexto de políticas tales como: gestión humana, calidad, gestión y control de la información y la comunicación. A partir de diciembre del 2015, mediante la modificación realizada por la Resolución número 000128, se incluye la política de gestión ética en la entidad.</p>
<p>Recomendaciones para la aplicación del Código de Buen Gobierno y de Ética</p>
<p>Para lograr los propósitos de estos dos códigos se recomiendan parámetros en su aplicación en el ámbito de la persona, en los equipos de trabajo y a nivel institucional.</p>
<p>Definiciones y siglas</p>
<p>En este aparte toma definiciones del <i>Modelo de gestión ética para entidades del Estado. Fundamentos conceptuales y manual metodológico</i>, publicado en 2006 por la Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional (USAID, por sus siglas en inglés), Programa de Eficiencia y Rendición de Cuentas en Colombia, y del Código Disciplinario Único de Colombia (Ley 734 de 2002). Este glosario precisa términos como: gestión ética, Código de Ética de la DIAN, gobernabilidad, servicio público y valores, entre otros.</p>

Fuente: elaboración propia a partir de DIAN (2015).

Vemos entonces que la entidad cuenta con un Código de Buen Gobierno y de Ética, sin embargo sería viable la revisión de su contenido, así como diseñar estrategias de implementación y divulgación (socialización) con la finalidad que defina parámetros éticos dentro de la dinámica tributaria.

En relación con su contenido, el Código de Buen Gobierno y de Ética cuenta con unos li-

neamientos generales adecuados, sin embargo pareciera fallar a la hora de aterrizar las conductas al rol particular de los funcionarios públicos de la administración tributaria. Un ejemplo de lo anterior se materializa en la disposición que regula la recepción de dadas. En el cuadro 7 se comparan las pautas éticas de los códigos de ética de la administración tributaria colombiana y Argentina resaltándose la falencia anotada.

Cuadro 7. Recepción de dádivas. Código de ética colombiano *versus* código argentino

COLOMBIA	ARGENTINA
<p>- Conducta ejemplarizante frente al ofrecimiento de dádivas</p> <p>En el ejercicio de nuestras funciones no solicitamos o recibimos dádivas, o cualquier otra clase de lucro proveniente directa e indirectamente del usuario del servicio, o de cualquier persona que tenga interés en el resultado de nuestra gestión.</p> <p>- Rechazo y abstención de conductas encaminadas a generar tráfico de influencias</p> <p>Desempeñamos nuestras funciones con honradez, responsabilidad y diligencia en el servicio encomendado, absteniéndonos de toda utilización ilícita o poco ética de las relaciones o del poder para obtener provecho para sí o para terceros.</p>	<p>BENEFICIOS PROHIBIDOS</p> <p>Artículo 9°.- El funcionario no debe, directa o indirectamente, ni para sí ni para terceros, solicitar o aceptar dinero, dádivas, beneficios, regalos, favores, promesas u otras ventajas en las siguientes situaciones:</p> <p>a) Para hacer, retardar o dejar de hacer tareas relativas a sus funciones.</p> <p>b) Para hacer valer su influencia ante otro funcionario público, a fin de que este haga, retarde o deje de hacer tareas relativas a sus funciones.</p> <p>c) Cuando no se habrían ofrecido o dado si el destinatario no desempeñara ese cargo o función.</p> <p>Artículo 10.- Se presume especialmente que el beneficio está prohibido si proviene de una persona o entidad que:</p> <p>a) Lleve a cabo actividades reguladas o fiscalizadas por el Organismo.</p> <p>b) Gestione o explote concesiones, autorizaciones, privilegios o franquicias otorgados por esta Administración.</p> <p>c) Sea o pretendiera ser contratista o proveedor de bienes o servicios de la AFIP.</p> <p>d) Procure una decisión o acción del Organismo.</p> <p>e) Tenga intereses que pudieran verse significativamente afectados por la decisión, acción, retardo u omisión de la AFIP.</p> <p>Artículo 11.- Quedan exceptuados de la prohibición establecida en el Artículo 9°:</p> <p>a) Los reconocimientos protocolares recibidos de gobiernos, organismos internacionales o entidades sin fines de lucro, en las condiciones en las que la ley o la costumbre oficial admitan esos beneficios.</p> <p>b) Los gastos de viaje y estadía recibidos de gobiernos, instituciones de enseñanza o entidades sin fines de lucro, para el dictado de conferencias, cursos o actividades académico-culturales, o la participación en ellas, siempre que ello no resultara incompatible con las funciones del cargo o prohibido por normas especiales.</p> <p>c) Los regalos o beneficios que por su valor exiguo, según las circunstancias, no pudieran razonablemente ser considerados como un medio tendiente a afectar la voluntad del funcionario.</p>

Fuente: elaboración propia a partir de DIAN (2015) y Fontau (2003, p. 14).

Asimismo, sería adecuado revisar la socialización del Código, los mecanismos de denuncia y la política de sostenimiento y gestión ética dentro de la entidad, con la finalidad de hacer de este un elemento eficaz contra la corrupción y la evasión.

V. CONCLUSIONES

La corrupción en la administración tributaria está estrechamente ligada con la evasión de impuestos. Estos dos fenómenos tienen como finalidad un provecho económico tanto para el funcionario público como para el contribuyente. Lamentablemente, la administración tributaria colombiana no ha sido ajena al fenómeno de la corrupción como un aliado a la evasión de impuestos.

La tensión en la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes es inherente a sus respectivos roles en el proceso de recaudo de impuestos. La administración tributaria tiene como propósito recolectar el valor máximo de impuestos permitido legalmente, al menor costo posible. Por su parte, el contribuyente puede estar interesado en maximizar su utilidad reportando la menor cantidad de ingreso posible a la administración tributaria. Es así como en la interacción entre la administración tributaria y los contribuyentes se pueden presentar tensiones éticas.

Los funcionarios de la administración tributaria como servidores públicos se ven abocados constantemente a la toma de decisiones. No

obstante, debido a la dinámica laboral y a la estructura jerárquica de la administración estas decisiones no son siempre el resultado de consideraciones individuales del funcionario público, en la medida en que se construyen en un ambiente complejo. Bajo estos preceptos tenemos que la gestión de la ética debe integrar diferentes factores como la ley, la cultura colombiana, el comportamiento esperado y las finalidades de la administración.

Desde la perspectiva de la administración tributaria, resulta indispensable gestionar la ética como mecanismo para prevenir la corrupción, para lo cual la elaboración consensuada de un código de ética resulta fundamental, así como su implementación, seguimiento y debida mitigación de riesgos. Esto permitiría que la administración tributaria ofreciera ética y transparencia a los contribuyentes a cambio de cumplimiento tributario. A largo plazo se construye una relación ética y recíproca entre contribuyentes y la administración, quien será la encargada de liderar el sostenimiento de un trato adecuado entre las partes.

A pesar de que la administración tributaria colombiana ha progresado en diversos aspectos, tales como el servicio al cliente, la implementación de tecnologías de la información, entre otros, los fenómenos de corrupción y evasión no han podido prevenirse, como se evidencia empíricamente.

Bajo esta premisa se requiere un plan de gestión de la ética sustentado en el Código de Buen Gobierno y de Ética con que cuenta actualmen-

te la entidad, que resulta aún muy general y distante de las realidades de la fiscalización tributaria. Aquí, los procesos de derecho comparado análogos y la doctrina internacional sobre la materia pueden brindar grandes aportes en su mejora.

También deberá pensarse en las condiciones particulares de la cultura de la entidad, las prácticas corruptas que se han dado en el pasado, los fenómenos que requieren ser aclarados o generan duda en los funcionarios, entre otros.

Para finalizar, este código no debe ser impuesto o fruto de una elaboración netamente teórica, sino que debe surgir como una experiencia colectiva que asegure su puesta en práctica y utilidad en el futuro.

Referencias

1. Adams, G., & Balfour, D. (2015). Public Service Ethics and Administrative Evil: Prospects and Problems. En H. G. Frederickson & R. K. Ghere. *Ethics in public management* (pp. 114-138). New York: Routledge.
2. Agostino, F., & Kirman, E. (2014). Regulating the Conduct of Ethics of Tax professionals. *Journal of Tax Practice & Procedure*, 16(3), 21-50.
3. Bird, R., & Martínez-Vázquez, J. (2008). Tax Effort in Developing Countries and High Income Countries: The Impact of Corruption, Voice, and Accountability. *Economic Analysis & Policy*, 38(1), 55-71.
4. Brondolo, J., Silvani, C., Le Borgne, E., & Bosch, F. (2008). Tax Administration Reform and Fiscal Adjustment: The Case of Indonesia (2001-07). *IMF Working Papers*. Recuperado de: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2008/wp08129.pdf>
5. Bua, M., & Fossat, P. (2013). Tax Administration Reform in the Francophone Countries of Sub-Saharan Africa. Recuperado de: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp13173.pdf>
6. Congreso de la República de Colombia. (12 de julio de 2011). Ley 1474 de 2011. Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública. DO N° 48128. Recuperado de: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1474_2011.html
7. Constituyente (1991). *Constitución Política de Colombia*. Recuperado de: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=4125>
8. Cosulich, J. (1998). La corrupción en la administración tributaria. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, 17, 2-16. Recuperado de: http://webdms.ciat.org:8080/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=1416

9. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia. (s. f.). ¿Cuál es el objeto de la entidad? Recuperado de: <http://www.dian.gov.co/DIAN/12SobreD.nsf/pages/Laentidad?OpenDocument>
10. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia. (5 de diciembre de 2008). Resolución 10621 de 2008. Por la cual se adopta el Manual de Calidad versión 1.0 para la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Recuperado de: http://www.dian.gov.co/descargas/convocatorias/128_2009/DocumentosGuiaNo.2/Resolucion_10621_2008.pdf
11. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (24 de octubre de 2011) Resolución 11177 de 2011. Por medio de la cual se modifican los artículos 1o y 6o de la Resolución 10621 de 2008. Recuperado de: https://normativa.colpensiones.gov.co/colpens/docs/resolucion_dian_11177_2011.htm
12. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (16 de diciembre de 2015). Resolución 128 de 2015. Por la cual se adopta el Código de Buen Gobierno y de Ética de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Recuperado de: http://www.dian.gov.co/descargas/Buen_Gobierno/Codigo_Buen_Gobierno_Etica_V3.pdf
13. ElEspectador.com. (31 de marzo de 2014). Santos denunció una red de corrupción en la DIAN. Recuperado de: <http://www.elspectador.com/noticias/politica/santos-denuncio-una-red-de-corrupcion-dian-articulo-484010>
14. Ethics & Compliance Initiative. (s. f.). Common Code Provisions. Recuperado de: <https://www.ethics.org/eci/research/free-toolkit/code-provisions>
15. Fontau, B. L. (2003). *Los códigos de ética en la administración tributaria*. (Exposición en la 37° Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, realizada entre el 31 de marzo y el 3 de abril de 2003. Recuperado de: http://webdms.ciat.org:8080/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=3128
16. Foro Económico Mundial. (2015). *The Global Competitiveness Report 2015-2016*. Geneva: Autor. 2015. Recuperado de: http://www3.weforum.org/docs/gcr/2015-2016/Global_Competitiveness_Report_2015-2016.pdf
17. García Villegas, M. (2010). Individuos sin sociedades. Sobre la cultura del incumplimiento de reglas en América Latina. En M. Villoría Mendieta y M. I. Wences (Coords.) *Cultura de la legalidad: instituciones, procesos, y estructuras*. Madrid, España: Los Libros de la Catarata.
18. Gilman, S. (2005). *Ethics Codes and Codes of Conduct as Tools for Promoting an*

Ethical and Professional Public Service: Comparative Success and Lessons. Washington, DC: World Bank. Recuperado de: <http://www.oecd.org/mena/governance/35521418.pdf>

19. HM Revenue & Customs. (31 May 2012). *Business Plan 2012-2015*. London. Recuperado de: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/89203/2012-business-plan.pdf
20. Institute Management Development. (2014). *World Competitiveness Yearbook 2014*. Recuperado de: https://www.imd.org/upload/IMD.WebSite/wcc/WCYResults/1/scoreboard_2014.pdf
21. Internal Revenue Service. (2014). *Internal Revenue Service Strategic Plan FY 2014-2017*. Recuperado de: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3744.pdf>
22. Las tres modalidades de fraude en la DIAN, según la Fiscalía. (17 de julio de 2011). Recuperado de: <http://www.vanguardia.com/historico/113266-las-tres-modalidades-de-fraude-en-la-dian-segun-la-fiscalia>
23. Lizzote Macpherson, L. (2010). *La transparencia y la ética como condición para el fortalecimiento y mejoramiento de la eficacia institucional*. Asamblea General. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Recuperado de: http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=5097
24. Lozano Rodríguez, E. y Tamayo Medina, D. (2014). Ética y Tributación. En E. Lozano Rodríguez (Coord.). *Estudios Interdisciplinarios de la tributación* (págs. 1-77). Bogotá, Colombia: Ediciones Uniandes.
25. Mayville, W. (2005). *Codes of ethics and conduct in revenue administrations: what does international practice tell us*. Washington, DC: World Bank. Recuperado de: <http://documents.worldbank.org/curated/en/2005/01/6869250/codes-ethics-conduct-revenue-administrations-international-practice-tell>
26. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (22 de octubre de 2008). Decreto 4048 de 2008. Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Recuperado de secretariassenado: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_4048_2008.html
27. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (26 de abril de 2011). Decreto 1321 de 2011. Por el cual se modifica y adiciona el Decreto 4048 de 2008, relacionado con la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Recuperado de secretariassenado: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_1321_2011.html
28. Organization for Economic Co-operation and Development. [OECD]. (2015). *Tax*

- Administration 2015. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing. Recuperado de: <http://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-23077727.htm>
29. Por corrupción en la DIAN 200 personas han sido judicializadas. (3 de abril de 2014). Recuperado de: <http://www.caracol.com.co/noticias/judiciales/por-corrupcion-en-la-dian-200-personas-han-sido-judicializadas/20140403/nota/2159698.aspx>
 30. Presidencia de la República de Colombia. (26 de junio de 1999). Decreto 1071 de 1999. Por el cual se organiza la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y se dictan otras disposiciones. Recuperado de: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_1071_1999.html
 31. Procuraduría formula cargos contra funcionarios de la DIAN. (18 de febrero de 2013). Recuperado de: <http://www.vanguardia.com/actualidad/colombia/196614-procuraduria-formula-cargos-contra-funcionarios-de-la-dian>.
 32. Sanabria, P., Telch, F., Rodas, A., Astudillo, M. y Estrada, S. (2015). Lineamientos básicos para una política de gestión del recurso humano para el contexto del sector público colombiano. *Para servir mejor al país: ¿Cómo hacer estratégica la gestión del talento humano en las organizaciones públicas colombianas?* Documento de trabajo No. 18. Bogotá: Escuela de Gobierno Alberto Lleras Camargo. Universidad de los Andes.
 33. Silvani, C. y Baer, K. (1997). *Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines*. Working Paper. Washington: International Monetary Fund. Recuperado de: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/wp9730.pdf>
 34. Transparencia Internacional. (2014). *Corruption perceptions Index 2014*. Recuperado de: <https://www.transparency.org/whatwedo/publication/cpi2014>
 35. Villabona Robayo, J. O. (11 de octubre de 2014). Cuentas *non sanctas* en la tributación colombiana. *UN Periódico*, (182). Recuperado de: <http://www.unperiodico.unal.edu.co/dper/article/cuentas-inon-sanctasi-en-la-tributacion-colombiana.html>