



**Banco
Interamericano de
Desarrollo**

Sector de Integración
y Comercio

NOTA TÉCNICA

IDB-TN-499

**Buenas prácticas en materia
de fortalecimiento de la
ética y la transparencia y
de los sistemas de
auditoría interna en las
aduanas de la región**

INT-BID

Diciembre 2012

**Buenas prácticas en materia
de fortalecimiento de la
ética y la transparencia y de los
sistemas de
auditoría interna en las
aduanas de la región**

INT-BID



Banco Interamericano de Desarrollo

2012

Catalogación en la fuente proporcionada por la
Biblioteca Felipe Herrera del
Banco Interamericano de Desarrollo

Sector de Integración y Comercio, Banco Interamericano de Desarrollo.

Prácticas en materia de fortalecimiento de la ética y la transparencia y de los sistemas de auditoría interna en las aduanas de la región / Banco Interamericano de Desarrollo.

p. cm. (IDB Technical Note; 499)

Incluye referencias bibliográficas.

1. Customs administration—Latin America. 2. Customs administration—Caribbean Area.
3. International economic integration—Latin America. 4. International economic integration—
Caribbean Area. I. Banco Interamericano de Desarrollo. Sector de Integración y Comercio. II. Title.
III. Series.

Clasificación JEL: D7, D73.

Palabras clave: Metodología de la Estructura Organizacional, Análisis Basado en Riesgo, Administración de Aduanas, Ética, Transparencia. .

<http://www.iadb.org>

Las opiniones expresadas en esta publicación son exclusivamente de los autores y no necesariamente reflejan el punto de vista del Banco Interamericano de Desarrollo, de su Directorio Ejecutivo ni de los países que representa.

Se prohíbe el uso comercial no autorizado de los documentos del Banco, y tal podría castigarse de conformidad con las políticas del Banco y/o las legislaciones aplicables.

Copyright © 2012 Banco Interamericano de Desarrollo. Todos los derechos reservados; este documento puede reproducirse libremente para fines no comerciales.

Abreviaturas

ALCA	Área de Libre Comercio de las Américas
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
FMI	Fondo Monetario Internacional
MCC	<i>Millenium Challenge Corporation</i>
OCDE	Organización de Cooperación y Desarrollo Económico
OMA	Organización Mundial de Aduanas

Tabla de Contenido

I. Introducción: La ética en las administraciones aduaneras	1
II. Fortalecimiento de la ética y la transparencia en las aduanas latinoamericanas	4
1. Iniciativas	4
2. Aplicación de la “Guía de Gestión del Riesgo del Cumplimiento: Gestionando y Mejorando el Cumplimiento Voluntario” en las aduanas.....	8
III. Recomendaciones y buenas prácticas en materia de ética y transparencia en las aduanas. ..	27
IV. Conclusión.....	45
Bibliografía	47

I. Introducción: La ética en las administraciones aduaneras

“La corrupción es la suma de la autoridad más el monopolio menos la transparencia”¹

Las aduanas son las primeras y únicas puertas de entrada a un país. Sus funciones engendran por sí mismas un monopolio de poder, ya que tienen la autoridad absoluta para permitir o no la entrada de todas las personas y los bienes a un país. Las aduanas son tan importantes que juegan un papel fundamental en la economía y en la seguridad de los países. Paradójicamente, suelen ser las entidades menos transparentes de la administración pública.

Vistas a nivel internacional, las aduanas son una parte central del proceso de globalización y determinan significativamente el nivel de competitividad de los países. La eficiencia de las aduanas juega un papel preponderante en la inversión extranjera que reciben los países², y la eficiencia de las aduanas depende tanto de su nivel de modernización, como de su transparencia. Según el Índice de Facilitación de Comercio del *World Economic Forum*, la región latinoamericana, con excepción de Chile, se encuentra todavía en niveles bajos de facilitación debido principalmente a la corrupción y la falta de seguridad física³.

Si bien es un fenómeno inicialmente derivado de la naturaleza de sus funciones, la corrupción en las aduanas se ha visto exacerbada por el aumento en la velocidad, la complejidad y las dimensiones del comercio internacional. Las aduanas dejaron de ser las tradicionales agencias de recolección de tributos en las fronteras para convertirse en las gerentes de todas las funciones estatales relacionadas con el paso fronterizo tales como la facilitación y control del comercio, la seguridad de las cadenas productivas y de la seguridad nacional y la protección de la sociedad. Las aduanas juegan un papel preponderante en la ejecución de una gran variedad de políticas comerciales, económicas y sociales sin las cuales los países no son capaces de cumplir con sus objetivos a nivel nacional.

En los últimos años se ha hecho cada vez más evidente la necesidad de combatir la corrupción en las aduanas dados los efectos devastadores de la misma. La corrupción no solamente degrada a la aduana como institución, sino que también degrada a los países frente a la comunidad internacional, reduce los niveles de inversión y de productividad de los países y crea

¹ Anónimo.

² *World Economic Forum, Executive Opinion Survey 2011.*

³ Robert Z. Lawrence, Margareta Drzeniek Hanouz, y Sean Doherty, editores. *The Global Enabling Trade Report 201: Reducing Supply Chain Barriers.* Ginebra, Suiza. *World Economic Forum.*

inequidad entre los ciudadanos. Trae como consecuencia una pérdida de recursos que afecta más duramente a los países en desarrollo, que son los más necesitados y afectados por este fenómeno.

Las consecuencias de la corrupción en las aduanas son muchas, pero pueden resumirse en las siguientes⁴:

- una pérdida significativa de ingresos fiscales⁵;
- una merma en la confianza y cooperación entre las aduanas y las agencias gubernamentales, así como también con las aduanas de otros países;
- una reducción en el nivel de cumplimiento voluntario de la legislación aduanera por parte del sector privado;
- un peligro creciente para la seguridad nacional y la protección de la comunidad;
- la creación de barreras innecesarias al comercio internacional y al crecimiento económico;
- una reducción de la inversión extranjera;
- aumento en el costo de hacer negocios en el país;
- encarecimiento de las mercancías, el cual es usualmente soportado por los sectores más pobres de la economía.

A pesar de tener un rol tan importante y fundamental para los países, la generalidad de las aduanas en los países en desarrollo se ven afectadas por un conjunto de factores que influyen directamente en la existencia de la corrupción:

- En primer lugar, las aduanas suelen ser las agencias gubernamentales que cuentan con la menor cantidad de recursos para su modernización. Las exigencias del comercio internacional actual requieren que las aduanas tengan medios eficientes, fáciles y transparentes para facilitar y controlar el comercio internacional. Estos medios vienen dados principalmente por plataformas tecnológicas especializadas que son costosas.
- Por otra parte, no se puede automatizar lo que no sirve. La implementación eficiente de plataformas tecnológicas requiere que todos los procesos internos y externos de las aduanas hayan sido revisados, actualizados y reformados conforme a los lineamientos y

⁴ Luk De Wulf , Jose B. Sokol. 2005. *Customs Modernization Handbook*, Washington, DC. Estados Unidos de America. Banco Mundial.

⁵ Según estadísticas de la Organización Mundial de Aduanas, las aduanas recolectan cerca del 50% de ingresos fiscales de los países.

mejores prácticas internacionales. Este es un proceso que requiere recursos suficientes para una actualización completa de los procedimientos de la entidad.

- En segundo lugar, los funcionarios de las aduanas suelen estar entre los peores pagados de la administración pública. Paradójicamente, frente a estos funcionarios pasan, día a día, miles de millones de dólares en mercancías que de una u otra forma dependen de su actuación para su rápida y eficiente entrada en el país. Por otra parte, el desprestigio de la institución aduanera como entidad corrupta e ineficiente, alimenta la vulnerabilidad de los funcionarios ante la corrupción.
- En tercer lugar, el entorno legislativo de las aduanas, tanto respecto a su funcionamiento interno como respecto a los usuarios, es complejo y tiende a alejarse de las realidades y de las verdaderas necesidades de la institución aduanera. Mientras más vacíos e incoherencias existan en las leyes y reglamentos, más discrecionalidad tendrán los funcionarios y mientras más complicados, lentos y costosos sean los procesos, más oportunidades tendrán de incurrir en corrupción.

En conclusión, los focos de corrupción en las aduanas están fuertemente atados a condiciones estructurales de las mismas y su combate es extremadamente complejo. Por ello, es indispensable que los países reciban ayuda integral en esta lucha.

Ante estas realidades y la necesidad de combatir la corrupción reinante en las aduanas latinoamericanas, el BID ha llevado a cabo una serie de iniciativas para concientizar a los países acerca de la realidad y consecuencias de la corrupción y ofrecerles entrenamiento en torno a las herramientas y mejores prácticas internacionales.

El objetivo de este documento es la identificación y recopilación de una serie de principios, recomendaciones y buenas prácticas encaminadas al fortalecimiento de los principios de ética y transparencia en el ambiente aduanero, con el objetivo de que sirvan de base en la adopción de políticas públicas que garanticen la transparencia en las normas, procesos y procedimientos aduaneros. A partir de ésta iniciativa y de las que se implementen como pasos siguientes, se elaborará una guía de buenas prácticas aduaneras.

La guía de buenas prácticas será puesta a disposición de las administraciones de aduanas de la región, para que sirva como referencia en el diseño y formulación de un enfoque institucional integral para la gestión de recursos humanos, que considere la profesionalización y

el fortalecimiento de la ética y la transparencia en las actuaciones del sector público y promueva estos principios en el relacionamiento con operadores de comercio y el sector privado en general.

II. Fortalecimiento de la ética y la transparencia en las aduanas latinoamericanas

1. Iniciativas

El BID ha venido trabajando conjuntamente con el FMI y la OMA en el fortalecimiento de la ética y la transparencia en las administraciones de aduanas de la región, a través de la asistencia técnica directa a los países, actividades de fortalecimiento de capacidades y la adopción de estándares internacionales. Dentro de estas actividades cabe destacar el Seminario “Gestión Integrada de Recursos Humanos, Ética y Transparencia”, el cual se llevó a cabo el mes de abril de 2012 en la ciudad de Antigua, Guatemala. Estuvieron presentes representaciones de todas las aduanas centroamericanas, con exclusión de Belice, y de las aduanas de Uruguay, Ecuador, Perú y Paraguay.

El seminario se desarrolló siguiendo una combinación de ponencias de expertos y de representantes de los países, seguidas discusiones abiertas y de grupos de trabajo. En los grupos de trabajo, los representantes de los países intercambiaron opiniones sobre sus experiencias y sobre los temas presentados en las ponencias, y trabajaron en la elaboración de hojas de ruta destinadas a planear acciones de fortalecimiento de la ética y la transparencia de las aduanas de sus países. Los grupos de trabajo fueron guiados por los expertos de la OMA, del FMI y del BID.

El representante de la OMA presentó las iniciativas de dicha organización en torno al fomento de la ética y transparencia en las aduanas. Explicó que la estrategia de la OMA en la lucha contra la corrupción en las aduanas se centra en lograr que las administraciones aduaneras “adopten una filosofía de mejora continua para lo cual deben implementar un ciclo permanente de auto-evaluación de la ética, desarrollo de estrategias y evaluación del progreso”⁶. Asimismo, indicó que la búsqueda de soluciones debe adaptarse a la medida de las necesidades y posibilidades de cada país, con metas de largo plazo, con la colaboración del sector privado y dentro de programas globales de modernización y reforma de las instituciones aduaneras. Dentro

⁶ Guía de Desarrollo de la Ética, Organización Mundial de Aduanas, Bruselas, Bélgica. 2003.

de las principales iniciativas desarrolladas por la OMA en el campo de la ética, se presentaron las siguientes:

1. La Declaración de Arusha revisada;
2. La Guía para el Desarrollo de la Ética;
3. El Modelo de Código de Conducta;
4. Los módulos E-Learning sobre Integridad;
5. La organización de seminarios; y
6. El desarrollo de proyectos piloto:

La Declaración de Arusha contiene diez principios básicos que constituyen las bases fundamentales para guiar las reformas en materia de ética y transparencia. Estos principios son:

1. **Liderazgo y Compromiso:** Según este principio, sin el compromiso firme de los más altos niveles políticos no es posible mantener estándares de ética adecuados en la administración pública y especialmente en las aduanas.
2. **Marco Regulator.** Los reglamentos, procedimientos o pautas administrativas deben ser objeto de revisión para eliminar formalidades, reducir duplicaciones y eliminar gastos. La complejidad y la burocracia genera prácticas corruptas.
3. **Transparencia.** Conforme a este principio, los ciudadanos tiene derecho a normas y procesos transparentes, claros y predecibles. Por ello, las normas deben publicarse, ser de fácil acceso y aplicarse de manera uniforme y coherente. Deben crearse mecanismos de apelación y revisión administrativa para garantizar el derecho de defensa de los ciudadanos.
4. **Automatización.** La automatización de las funciones aduaneras mejora la eficiencia de la organización, elimina oportunidades de corrupción y proporciona una base cierta sobre la cual realizar auditorías y revisiones posteriores.
5. **Reforma y Modernización.** Las prácticas obsoletas e ineficientes que dan lugar a procedimientos lentos generan oportunidades de corrupción. La modernización de sistemas y procedimientos debe hacer innecesarios los pagos para acelerar los procedimientos. El Convenio de Kyoto revisado ofrece un marco de referencia apropiado para estas reformas.
6. **Auditoria e Investigación.** Internamente, las aduanas deben utilizar mecanismos para prevenir y controlar la corrupción, tales como auditorías internas y externas, programas

de control interno, investigación y procesos judiciales, seguidos de estrategias preventivas y represivas. Parte de las estrategias deben fomentar la denuncia de la corrupción mediante un sistema de protección de las fuentes. Para casos graves o endémicos se recomienda hacer uso de entidades independientes especializadas.

7. **Código de Conducta.** Las aduanas deben desarrollar códigos de conducta describan en términos claros y precisos las conductas esperadas y las conductas prohibidas para los funcionarios, estableciendo sanciones proporcionales a la gravedad de las infracciones.

Con el apoyo de la OMA, Costa Rica desarrolló su propio Código de Conducta, el cual, requirió la aceptación de las más altas autoridades del Ministerio de Finanzas y está siendo utilizado actualmente para todos los funcionarios de dicho Ministerio.
--

Fuente: Presentación de Selvin Lemus

8. **Gestión de Recursos Humanos.** La revisión y reforma de las políticas de recursos humanos son esenciales para el combate efectivo contra la corrupción. Se recomienda la revisión de los procesos de selección y promoción, de las remuneraciones, de capacitación, de evaluación de desempeño y de los procesos de distribución, rotación y reubicación del personal.
9. **Moral y Cultura Organizacional.** La moral y el espíritu de equipo de la organización son factores que influyen en la conducta de los funcionarios. La corrupción va a controlarse mejor cuando los funcionarios sienten orgullo de trabajar en la organización porque ésta tiene una buena reputación y su trabajo es apreciado y remunerado en forma justa.
10. **Relación con el Sector Privado.** Las administraciones aduaneras deben promover relaciones abiertas y transparentes con el sector privado con la idea de que éste se involucre responsablemente en el combate contra la corrupción.

Como conclusión del seminario, los grupos de trabajo conformados por los representantes de los países participantes, presentaron las lecciones aprendidas durante el seminario y las hojas de ruta que deben guiar los pasos a seguir para la efectiva preparación de sus planes para el fomento y desarrollo de la ética y la transparencia en las aduanas. Las lecciones aprendidas se resumen en:

1. El ciclo de desarrollo de la ética en las administraciones de aduanas debe constar de las siguientes etapas:
 - Auto-evaluación;
 - Identificación de problemas y soluciones;
 - Desarrollo de un plan de acción nacional;
 - Establecimiento de indicadores de desempeño verificables;
 - Obtención del respaldo del nivel ejecutivo;
 - Implementación del plan de acción nacional.
2. Los resultados esperados deben incluir:
 - Sensibilización de los problemas inherentes a la corrupción en la aduana;
 - Creación de confianza en la aduana;
 - Mejoramiento en la evaluación de los servicios y de la corrupción.
3. Los principales desafíos que se enfrentan son:
 - Falta de apoyo y compromiso político;
 - Falta de cooperación:
 - Por carecer de los conocimientos suficientes de cómo implementar un programa de ética;
 - Por no reconocer que existe el problema de la corrupción;
 - Falta de continuidad en el personal de la aduana.

Las acciones a seguir conforme a las hojas de ruta se pueden resumir así:

- Generar una guía práctica de implementación de un modelo de fortalecimiento de la Ética y Transparencia;
- Asegurar el liderazgo y compromiso de alto nivel, para lo cual deben realizarse talleres de sensibilización y formación;
- Identificar y apoyar a un responsable de la Ética y Transparencia institucional;
- Realizar un diagnóstico de situación (Declaración de Arusha revisada);
- Revisar la legislación;
- Elaborar un plan de acción con indicadores específicos y considerando la auditoría como una herramienta importante para velar por el cumplimiento interno;
- Realizar una priorización acorde con la realidad nacional, recursos y capacidad de la administración;

- Elaborar y comunicar una declaración y objetivos de Ética;
- Promover la generación de acuerdos con entes externos; y
- Evaluar (12 meses) los resultados para replantear estrategias.

El representante del FMI presentó la Guía de Gestión del Riesgo del Cumplimiento de la OCDE en miras a su aplicación en el ámbito de las administraciones de aduana.

2. Aplicación de la “Guía de Gestión del Riesgo del Cumplimiento: Gestionando y Mejorando el Cumplimiento Voluntario” en las aduanas.

Introducción

La Guía de Gestión de Riesgo de Cumplimiento de la ECDE fue creada en el año 2004 por el Foro de Administración Tributaria a partir de las experiencias de las administraciones tributarias de múltiples países miembros de la ECDE, con la idea de crear un marco para la aplicación de los principios modernos de gestión de riesgos a las administraciones tributarias. Esta guía establece los pasos a seguir para llevar a cabo un proceso estructurado e interactivo destinado tanto a la identificación, evaluación y clasificación sistemáticas de los riesgos como al diseño y evaluación continua de estrategias y acciones a tomar para lograr una mejoría en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Siendo que las administraciones aduaneras también ejercen una función de recolección de tributos y se ven afectadas por situaciones de riesgo de incumplimiento similares a aquellas de las administraciones tributarias, este modelo ha sido aplicado con éxito en varios países miembros de la OCDE y otros no miembros, tales como Brasil.

Resumen de la Guía y su aplicación en la Aduana de Brasil⁷

Las administraciones tributarias tienen por objeto tanto la recolección de impuestos de acuerdo con la ley como la creación y mantenimiento de la confianza de los contribuyentes en el sistema tributario. El incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes afecta negativamente ambos objetivos, ya que en la medida en que algunos contribuyentes incumplan su obligación de pagar impuestos, el resto del universo de contribuyentes pierde confianza en el sistema de administración tributaria y por ende se vuelve crecientemente más proclive al incumplimiento.

⁷ Según presentaciones de Antonio de la Ossa y Alexandre Angoti. Antigua, Guatemala, Abril 2012.

Las administraciones aduaneras ejercen funciones de:

- Recaudación
- De hacer cumplir la ley aduanera
- Seguridad

Las administraciones aduaneras también necesitan crear confianza en los usuarios y en la sociedad para elevar el cumplimiento espontáneo

Fuente: Presentación de Alexandre Angoti. Aduana de Brasil.

En términos generales las administraciones tributarias se enfrentan a las siguientes realidades, las cuales tienen una relación directa en el manejo del riesgo:

1. Cuentan con una cantidad limitada de recursos, las cuales además están en relación directa con la recaudación que logren.
2. Hay muchos factores externos que han incrementado sustancialmente el riesgo tributario debido a la complejidad, la velocidad y las dimensiones de las operaciones de los contribuyentes. Entre estos factores están el aumento del comercio internacional, el desarrollo del comercio electrónico, los cambios en los modelos de empleo y contrataciones externas y las constantes innovaciones en productos financieros y modelos de negocios.
3. Las administraciones tributarias difícilmente pueden adaptarse a estos cambios tan constantes y rápidos del entorno de los contribuyentes.
4. El aumento de los pequeños y medianos negocios (PYMES) dificulta el control que pueden ejercer las administraciones tributarias, porque son muy numerosas y por la imposibilidad de realizar verificaciones de información contra terceros.
5. El incumplimiento de los contribuyentes se centra en 4 áreas fundamentales que son: el registro, la notificación puntual de la información tributaria requerida por la ley, la provisión de la información tributaria relevante en forma completa y precisa, y el pago a tiempo de los tributos. Alrededor de cada una de estas categorías de incumplimiento existen diferentes riesgos de incumplimiento.
6. Tradicionalmente las administraciones tributarias son más reactivas que activas, enfocándose más en los síntomas que en las causas.

Las Administraciones Aduaneras igualmente:

- Disponen de una cantidad limitada de recursos.
- Las dimensiones, complejidad y velocidad del comercio internacional dificultan que las administraciones tributarias puedan adaptarse rápidamente a los cambios y las exigencias de las actividades que controlan.
 - El incumplimiento de las obligaciones se centra fundamentalmente en:
 - Registro en el sistema
 - Notificación a tiempo de la información requerida;
 - Comunicación de la información de manera completa y precisa;
 - Pago de las obligaciones tributarias a tiempo;
 - Cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias.

Fuente: Presentación de Alexandre Angoti. Aduana de Brasil.

Entendiendo estas realidades, la idea de crear un sistema de manejo de riesgos es contar con un proceso estructurado que permita lograr los siguientes objetivos:

- a. Desarrollar una postura activa, no reactiva mediante una planeación estratégica capaz de responder a circunstancias cambiantes, que evalúe las causas y no los síntomas del incumplimiento;
- b. Hacer una identificación, evaluación y clasificación sistemática de los riesgos;
- c. Tomar medidas diversas para el tratamiento del incumplimiento en términos de eficiencia y eficacia, las cuales puedan ser evaluadas para servir de base a la alimentación de planes y estrategias a futuro.

La Guía establece siete pasos que conforman el proceso de manejo de riesgos tributarios.

Estos pasos son:

1. El establecimiento del entorno;
2. La identificación de los riesgos;
3. Evaluación y priorización de riesgos;
4. Análisis del comportamiento de cumplimiento;
5. Determinación de las estrategias para el tratamiento;
6. Implementación de las estrategias; y
7. Evaluación de los resultados.

1. El establecimiento del entorno

Establecer el contexto significa entender las capacidades y objetivos de corto y largo plazo de la administración tributaria en cuanto a su organización (la entidad)

y su operación (los procesos). Determinar los objetivos de la organización es un paso fundamental para crear un sistema de manejo de riesgos.

El manejo de riesgos solamente puede ser aplicado cuando se ha examinado y entendido el entorno de la administración tributaria. En efecto, el entorno de la entidad debe ser entendido y monitoreado continuamente para poder detectar sus cambios constantes. El cambio del entorno viene dado por diferentes factores, los cuales pueden ser divididos en externos e internos.

Factores externos:

- Cambios en la legislación tributaria;
- Cambios en las posturas gubernamentales en torno a la legislación tributaria;
- Las condiciones de la economía del país;
- La opinión pública en torno a la percepción de la administración tributaria en cuanto a su capacidad de recaudar y administrar los tributos.

Factores internos

- La cultura organizacional: Se refiere al nivel de compromiso de los funcionarios, a los sistemas de control de transparencia y calidad dentro de la entidad;
- La estructura organizacional: Se refiere a la necesidad de que la estructura de la entidad sirva para lograr los objetivos generales de la misma y no a los intereses específicos de cada nivel de la estructura. En otras palabras, que los objetivos específicos de cada nivel de la entidad estén integrados y organizados para optimizar el cumplimiento de los objetivos de la entidad en su globalidad;
- Variaciones presupuestarias;
- Disponibilidad de herramientas tecnológicas adecuadas: las administraciones tributarias reciben enormes cantidades de información que debe ser ordenada, evaluada e interpretada para ser convertida de datos a inteligencia;

- Debilidades o insuficiencia de personal debidamente capacitado: la habilidad de investigación e interpretación de información son cruciales para los procesos de análisis y diseño de estrategias.

Debido a la posibilidad de sufrir cambios constantes en el entorno por variaciones en los factores internos y externos, las administraciones deben tratar de determinar a priori lo que puede verse afectado por estos cambios e incorporar el sistema de manejo de riesgo dentro de la cultura operativa y organizacional de la entidad. De esta forma, el sistema es capaz de adaptarse y mantenerse sin perder vigencia ante los cambios.

El establecimiento del entorno en las administraciones aduaneras:
Representantes de la administración aduanera de Brasil presentaron como aplicaron la Guía OCDE para llevar a cabo una planificación estratégica e institucional.
Según su experiencia, la primera etapa que se llevo a cabo incluyó los siguientes procesos:

- Análisis del entorno interno;
- Análisis del entorno externo;
- Definición de prioridades del gobierno y del sector público en general;
- Definición de prioridades del sector privado;
- Revisión de compromisos regionales e internacionales.

En cuanto al establecimiento del entorno interno, fue necesario:

- Visualizar de la visión de la institución a largo plazo;
- Confirmar y validar la Misión y Visión organizacional;
- Identificación y elaboración de metas generales, objetivos estratégicos, sub-objetivos e iniciativas claves;
- Identificar las brechas y capacidades necesarias para su implementación;
- Determinar las capacidades organizacionales;
- Cuantificar los recursos requeridos.

Para la preparación del entorno externo fue necesario:

- Obtener el compromiso tanto de los socios internos como externos para implementar la visión;
- Convencer a los decisores políticos del destino organizacional y obtener su compromiso;
- Obtener apoyo financiero, político o estratégico de los socios externos.

Fuente: Presentación de Alexandre Angoti. Aduana de Brasil.

2. La identificación de los riesgos

La identificación de los riesgos es un proceso que debe tratar de abarcar la mayor cantidad de riesgos posible, es decir, captar la foto completa de los riesgos de cumplimiento. El proceso debe ser vasto, es decir, abarcar la totalidad de los riesgos, y profundo, para entender los riesgos en cuanto a su fuente y en cuanto a su impacto.

La metodología para la identificación de los riesgos es variada. Puede ser:

- a) Estratégica o identificación desde arriba hacia abajo, enfocándose en la identificación de categorías de comportamientos de incumplimiento capaces de crear pérdidas tributarias significativas si no se detectan y atacan. Este sistema suele requerir auditorias aleatorias y se centra en la cuantificación de los niveles de cumplimiento.

La identificación estratégica también implica la revisión de la legislación tributaria, ya que inevitablemente las leyes siempre van a contener ambigüedades y faltas de claridad que van a ser utilizadas por los contribuyentes para ganar ventajas frente a la administración tributaria.

Una herramienta útil para este sistema es la creación de una matriz de riesgos de cumplimiento que permita representar y cuantificar los riesgos en torno a las 4 áreas fundamentales de incumplimiento de los contribuyentes mencionadas anteriormente (registro, notificación puntual, información completa y precisa y pago oportuno).

Una perspectiva ligeramente diferente de esta metodología es la identificación y categorización de los riesgos desde el punto de vista de las estructuras organizacionales de la administración tributaria. En otras palabras, se trata de categorizar los riesgos sobre la base de cuál de las estructuras de la entidad estaría a cargo de definir estrategias para el tratamiento de los riesgos, por ejemplo precios de transferencia, fraudes en reembolso del IVA, planificación fiscal agresiva, etc.

Este sistema, sin embargo, si es aplicado en forma exclusiva, tiene la debilidad de que no garantiza que todos los riesgos existentes puedan ser identificados y categorizados.

- b) Operacional o táctica, o de identificación de riesgos desde abajo hacia arriba: Parte del análisis de las operaciones de grupos seleccionados de contribuyentes y de transacciones, que son examinados para tratar de determinar una medida objetiva de riesgo de incumplimiento. Estos grupos de contribuyentes pueden ser seleccionados conforme a características comunes tales como tipos de industrias, grupos socio-

económicos. Si es aplicada en forma exclusiva, este método tiene la debilidad de no mostrar niveles ciertos de riesgo de incumplimiento.

- c) Segmentación de contribuyentes: Siguiendo la metodología de segmentación del mercado en el campo del mercadeo, este método parte de la segmentación de los contribuyentes en grupos de características y comportamientos similares, para luego estudiar los riesgos de cumplimiento de cada grupo. Este método facilita la comprensión más profunda de los riesgos y de las medidas adecuadas para mitigarlos. La segmentación suele hacerse sobre la base del tamaño de los contribuyentes en pequeños, medianos y grandes, dependiendo de los niveles de ingreso, de activos o cantidad de empleados. También puede a su vez segmentarse según la industria a la que se dediquen o según el tipo de riesgo que significan, tales como riesgo doméstico o internacional.

La metodología por segmentación de clientes de las administraciones aduaneras puede efectuarse conforme a los siguientes parámetros:

- Por flujo de comercio
- Por industria
- Por medio de transporte
- Por cadena logística

Fuente: Presentación de Alexandre Angoti. Aduana de Brasil.

- d) Enfoque multinivel: Esta metodología parte de la combinación de las dos anteriores. Recomienda aplicar el método estratégico en primer lugar, para crear una matriz predeterminada de riesgos y luego aplicar el método operacional para alimentar la matriz con casos específicos capaces de mostrar el nivel de riesgos en las diferentes categorías.
- e) Indicadores externos: Otra herramienta para identificar riesgos de cumplimiento consiste en el uso de indicadores y herramientas analíticas, tales como indicadores macroeconómicos que permitan comparar las tendencias de la economía con el comportamiento de los contribuyentes. Un ejemplo claro de esta herramienta puede ser la comparación entre los niveles de ventas al detal en comparación con el IVA recolectado por el mismo sector de la economía. Si las ventas aumentan a un nivel mucho

mayor que la recolección de impuestos, la diferencia puede significar que hay un riesgo de cumplimiento en el sector.

- f) Encuestas. Otro indicador externo que puede arrojar información útil es el proveniente de encuestas a contribuyentes, las cuales pueden arrojar datos útiles en torno a la percepción, actitudes, motivaciones e incidencia del incumplimiento. Esta información es particularmente valiosa para el diseño de estrategias efectivas para el tratamiento de incumplimiento.

El proceso de identificación de riesgos debe ser evaluado periódicamente para determinar su eficacia, eficiencia y evolución apropiadas. Para evaluarlo, se recomienda el uso de auditorías aleatorias que determinen la precisión de los sistemas de identificación de riesgos. Estas auditorías, sin embargo, deben ser uniformes y mínimas para no incurrir en costos innecesarios ni crear cargas excesivas en los contribuyentes.

3. Evaluación y priorización de riesgos

Una vez que los riesgos han sido identificados deben ser medidos dentro del contexto de los objetivos y capacidades de cada administración tributaria. La medición de los riesgos debe ser seguida de una priorización de los mismos, igualmente en relación con el entorno y objetivos de la entidad.

La medición de los riesgos implica clasificarlos en riesgos mayores y menores. Para ello, deben tenerse en cuenta diferentes factores tales como el origen, las potenciales consecuencias y las posibilidades de que se materialicen estas consecuencias. A su vez, las consecuencias deben medirse en términos del impacto que producirían en los objetivos de la entidad.

La medición puede ser cuantitativa o cualitativa. La medición cuantitativa mide principalmente el impacto en la recaudación. Una medición cualitativa puede ser la siguiente:

- Ingresos: Impacta o no la recaudación
- Confianza de los usuarios en la entidad: Es capaz de producir cobertura mediática que dañaría la imagen y reputación de la institución.

También la probabilidad de que los riesgos se materialicen debe ser medida. Esta medición puede hacerse también cuantitativa (por ejemplo en base al tiempo o las

veces que puede ocurrir) o cualitativamente (por ejemplo, las circunstancias en las que puede ocurrir).

Una vez realizadas todas estas mediciones, debe procederse a la priorización de los riesgos. Esta etapa implica la comparación directa de los riesgos contra los objetivos en la administración tributaria. El producto final debe ser una matriz de los riesgos que deben ser sujetos a una estrategia de manejo y mitigación, graduados conforme a las variables utilizadas (como por ejemplo, gravedad de las consecuencias y probabilidad de que ocurran). Sin embargo, esta matriz no puede ser ni estática ni totalmente objetiva. Debe ser actualizada constantemente y debe tomar en cuenta el contexto relativo de la entidad.

El paso siguiente a la priorización es la categorización de cuáles riesgos deben ser monitoreados y cuáles deben ser también remediados. Esta decisión va a depender de las diferentes circunstancias de cada administración tributaria, tales como:

- la existencia de un remedio efectivo;
- la capacidad de implementar un remedio efectivo;
- las posibilidades de que el riesgo se propague;
- la tasa estimada de recuperación (en ejercicios fiscales);
- la percepción pública del riesgo;
- el costo/beneficio de aplicar el remedio;
- el contexto de los riesgos como grupo.

Dentro de la evaluación de los remedios aplicables debe definirse quiénes dentro de la entidad serán responsables de lidiar con cada categoría de riesgos. Por ejemplo, los riesgos más severos deberían ser manejados por los más altos niveles de la entidad, para permitirles definir las más amplias estrategias y determinar las áreas de acción prioritaria dentro de su área de influencia. Una vez que las decisiones y prioridades han sido asignadas dentro de la entidad, las esferas de gerencia operativa pueden determinar y ejecutar acciones específicas dentro de las estrategias ya definidas.

Para todos los procesos descritos anteriormente de identificación, evaluación y priorización de los riesgos es indispensable contar con fuentes de información que sean adecuadas, precisas y confiables. Por este motivo es necesario que el diseño de

los procesos de manejo de riesgos contemple a su vez mecanismos efectivos de recolección y procesamiento de información.

Uno de los mecanismos más exitosos aplicados por las administraciones tributarias para la recolección y procesamiento de información ha sido la utilización de un número único de identificación tributaria, el cual es su vez sea necesario para realizar todas las transacciones de diferente naturaleza inherentes a las operaciones de los contribuyentes. Por ejemplo, el número de identificación tributaria debe ser utilizado para todas operaciones comerciales, financieras y legales en general de los contribuyentes. De esta manera, las administraciones tributarias pueden obtener información cruzada, proveniente de diferentes medios y por diferentes motivos que son fácilmente verificables y que permiten analizar la conducta global de los contribuyentes.

4. Análisis del comportamiento

El siguiente paso en la creación de un proceso de manejo de riesgos es el análisis de la conducta de cumplimiento de los contribuyentes. La importancia del análisis del comportamiento de los contribuyentes radica en permite a las administraciones tributarias:

- Predecir comportamientos futuros de los contribuyentes, ya que entendiendo los síntomas se puede llegar a las causas;
- Entender las respuestas de los contribuyentes ante acciones de las autoridades tributarias tales como cambios en las leyes, medidas administrativas etc.;
- Moldear el comportamiento de los contribuyentes.

Hay dos grandes tendencias en cuanto al planteamiento del problema del cumplimiento. La primera se basa en una perspectiva de mera racionalidad económica mientras que la segunda parte de razones de diversa índole, tomadas de la sociología y la psicología.

La tendencia de racionalidad económica analiza factores tales como:

- La carga financiera: aparentemente hay una correlación entre el monto del impuesto y el cumplimiento, ya que los contribuyentes tienden a cumplir más cuando las obligaciones tributarias que se pueden pagar sin mayor sacrificio.
- El costo de cumplimiento: Si cumplir con las obligaciones tributarias acarrea

costos excesivos al contribuyente, la tendencia es a no cumplir con el pago del impuesto. Este costo excesivo puede ser tanto de recursos económicos, como en tiempo y stress de los contribuyentes, especialmente cuando se trata de PYMES.

- Desincentivos: Se refiere tanto a las penalidades impuestas a los contribuyentes que incumplen sus obligaciones, las cuales suelen tener un efecto de corto plazo, como al impacto que produce en los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones que aquellos que las incumplen no sean castigados debidamente.
- Incentivos: Se refiere al efecto de positivo de otorgar beneficios a los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias.

La segunda tendencia analiza otros factores tales como:

- Las diferencias individuales de los contribuyentes, tales como edad, género, nivel de educación, industria etc.
- La percepción de inequidad, es decir, de que el sistema tributaria es injusto, ya sea porque no hay equidad entre los contribuyentes o porque se percibe que el gobierno no haee suficiente con los impuestos que recauda.
- La oportunidad de no cumplir ante el riesgo mínimo de que el incumplimiento sea detectado.
- El seguimiento de normas sociales de comportamiento, es decir, la percepción de que la mayoría de las personas incumple con sus obligaciones fiscales.
- Menosprecio de la autoridad tributaria, la cual se refiere a la percepción de que la administración tributaria no tiene la capacidad de detectar el incumplimiento.

Todos los factores analizados por ambas tendencias suelen ser especialmente importantes para entender el comportamiento de las PYMES, entre las cuales el incumplimiento es más generalizado. En este sentido se han desarrollado una serie de modelos que analizan las influencias del comportamiento de los contribuyentes hacia el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias. Algunos de estos modelos categorizan a los contribuyentes en dos grandes grupos (los que tienden a incumplir y los que tienden a cumplir), que a su vez se dividen en dos sub-grupos cada uno: (a) los “desenganchados”, que son los que han decidido evadir sus responsabilidades tributarias porque no creen en el sistema tributario ni en el gobierno; (b) los “resistentes”, que se resisten a cumplir porque consideran que los

tributos son una carga opresiva e inflexible, pero que estarían dispuestos a pagar si sienten que sus preocupaciones son atendidas; (c) los “que intentan” cumplir con sus obligaciones tributarias pero por las dificultades que esto presenta no lo hacen. Estarían dispuestos a hacerlos ante una disputa; y (d) los “seguidores”, que son los que cumplen sus obligaciones tributarias porque consideran que es lo correcto y entienden la legitimidad de la administración tributaria.

Lo importante de estas categorías es que permite a las administraciones tributarias entender que cualquier contribuyente va a tomar alguna de estas actitudes y por ello, deben diseñar estrategias para modificar las actitudes de no cumplimiento hacia las de cumplimiento. Para cambiar estas actitudes es necesario entender las motivaciones. Por tanto, el trabajo de las administraciones tributarias debe enfocarse en las causas del comportamiento, no en los síntomas, ya que tratar los síntomas (castigar el incumplimiento) solo va a tener efectos por un período limitado de tiempo. Por el contrario, trabajar en las causas mediante la estrategia adecuada va a permitir cambios sostenibles en el largo plazo. Por ejemplo, si la causa del retraso en presentar las declaraciones de impuesto de debe a que es un proceso tan complicado que hace necesario contratar a un tercero especializado, en vez de castigar a los contribuyentes que no hacen sus declaraciones a tiempo, es preferible facilitar la declaración de los impuestos para que pueda ser hecha directamente por los contribuyentes.

En este sentido, es una máxima aceptada generalmente que el buen cumplimiento comienza con una buena legislación. Leyes claras y sencillas facilitan el cumplimiento. Leyes que son percibidas como complicadas e injustas promueven el incumplimiento. Por ello, las administraciones tributarias deben analizar y entender las respuestas de los contribuyentes ante los cambios en la legislación tributaria.

Por otra parte, la función de las administraciones tributarias es administrar la ley tributaria. Administrarla exitosamente significa aplicarla de manera que cumpla su objetivo de recaudación y que cree confianza de los contribuyentes en la entidad. Mantener ese equilibrio es el reto de las administraciones tributarias.

5. Determinación de las estrategias para el tratamiento

Las estrategias a implementar deben mantener un balance adecuado entre ser proactivas y ser reactivas, es decir, deben cubrir todos los aspectos de la gerencia de

cumplimiento, desde la educación hasta la penalización de los contribuyentes, entendiendo en cada caso la importancia de entender y trabajar en las causas más que en los síntomas.

Investigaciones y análisis llevados a cabo a lo largo del tiempo por diferentes administraciones tributarias en países de la ECDE han permitido la elaboración de ciertos principios destinados a guiar la elaboración de estrategias de cumplimiento. Estos principios, si bien no son exhaustivos, sirven tanto para establecer estrategias a nivel global o macro, como para el tratamiento efectivo de riesgos de cumplimiento específicos:

- a. Actuar con equidad e integridad: Estudios empíricos han demostrado que el cumplimiento se nutre de confianza. Para crear confianza en los contribuyentes es necesario que éstos sean tratados con justicia y equidad. Esto se traduce en respetar, escuchar, proveer información y explicaciones claras y precisas, con actitud de ayudar a encontrar soluciones y no de imponer la autoridad por sí misma. Por otra parte, para que los contribuyentes puedan tener confianza en la autoridad tributaria, ésta debe ser íntegra. Una autoridad corrupta va a generar necesariamente desconfianza e incumplimiento.
- b. Ser flexible y aplicar acciones correctas para cada caso: Si bien es necesario que los contribuyentes observen que la autoridad tributaria sanciona el incumplimiento, es indispensable que se perciba que las sanciones son el resultado de un proceso justo en el cual se les ha tratado con equidad y se han examinado las circunstancias específicas. En otras palabras, los contribuyentes deben percibir que la autoridad es capaz de detectar el incumplimiento y de ejecutar acciones ciertas, efectivas y proporcionadas contra el incumplimiento. Para ello es necesario que haya un acercamiento directo que promueva el dialogo y la interacción efectiva con los contribuyentes.
- c. Aclarar las obligaciones fiscales: Si los contribuyentes no entienden sus obligaciones tributarias, éstas van a ser percibidas como injustas. Por esto, es indispensable que las administraciones tributarias tomen todas las medidas disponibles para asegurarse de que las obligaciones tributarias son entendidas. Es necesario revisar lo siguiente:

- i) ¿Es la legislación clara? En caso negativo, hacer reformas o emitir legislación adicional aclaratoria;
 - ii) ¿Son los requerimientos administrativos son suficientemente claros?
 - iii) ¿Existen mecanismos para pedir aclaratorias, tales como dictámenes o resoluciones anticipadas? ¿Son de fácil acceso para los contribuyentes?
 - iv) ¿Ha habido suficiente disseminación de información útil a los contribuyentes?
 - v) ¿Existen servicios eficientes de apoyo al contribuyente?
 - vi) ¿Se han tomado acciones para recordar a los contribuyentes en riesgo de incumplimiento acerca de sus obligaciones tributarias?
- d. Facilitar el cumplimiento: Para promover el cumplimiento es necesario que la autoridad tributaria lo facilite mediante la provisión de asistencia adecuada a los contribuyentes. Por ejemplo, en muchos países se ha implementado el intercambio de información y provisión de asistencia por medios electrónicos. Este intercambio no solo facilita el cumplimiento sino que también permite que la administración tributaria identifique las áreas que deben ser simplificadas.
- e. Aplicar las sanciones apropiadas: Si bien la meta de las autoridades es que haya cumplimiento voluntario, es necesario que los contribuyentes perciban que las autoridades tienen el poder de aplicar sanciones y que lo van a hacer, empezando por aquellos casos que merecen las sanciones más severas. Sin embargo, se ha demostrado que la amenaza de sanciones severas es más efectiva cuando es combinada con una jerarquía de sanciones menos severas. En general, mientras más variedad de sanciones sean aplicadas, más surten efecto en la percepción de los contribuyentes.
- f. Hacer su autoridad visible: el poder de aplicar sanciones debe ser creíble y para ello debe ser mostrado efectivamente a los contribuyentes. En la medida en que la entidad tenga una fuerte aura de poder, se facilitará el trabajo de los funcionarios. Esta percepción de poder se logra mediante estrategias tales como:
- i) Cobertura mediática de procesamientos exitosos en los cuales el contribuyente ha sido justamente sancionado;

- ii) Alertas enviadas a los contribuyentes acerca de los comportamientos que se consideran incumplimientos tributarios;
 - iii) Envío de comunicaciones en las cuales se advierte que la autoridad tributaria esta al conocimiento de riesgos específicos y en las cuales se invita a los contribuyentes a dar respuestas específicas;
 - iv) Hacerle seguimiento a casos detectados de incumplimientos en materia de registro, declaraciones y pagos de tributos.
- g. Dar incentivos: Si bien no es una práctica generalizada en la mayor parte de los países, experiencias específicas demuestran que el uso de incentivos es más eficaz que las sanciones en promover el cumplimiento voluntario. Sin embargo, para que los incentivos sean efectivos deben ser diseminados efectivamente a los contribuyentes y temporales.
- h. Utilizar efectivamente sistemas de identificación, declaración y retención: El uso de números de identificación tributaria únicos, que sean utilizados para otras actividades de los contribuyentes permite el seguimiento de las actividades y la posibilidad de confirmar y cruzar información. Por otra parte, los sistemas de retención favorece la recaudación en la fuente, evitando la evasión posterior.
- i. Promover sistemas efectivos de contabilidad: Uno de los grandes problemas de las autoridades son el registro de operaciones en efectivo, ya que no permiten la comprobación a través de terceros. Algunas administraciones han logrado que los pequeños contribuyentes que hacen la mayor parte de sus operaciones en efectivo, mantengan sistemas de contabilidad que permitan identificar a sus clientes y proveedores, mediante el otorgamiento de créditos fiscales a cambio de el registro de la empresa en un sistema de prepago de impuestos, que requiere mostrar su contabilidad en la manera requerida.
- j. Crear alianzas con las asociaciones de profesionales, industriales y comerciantes. Las autoridades tributarias pueden obtener resultados positivos en la medida en que construyan buenas relaciones con estas asociaciones. Por una parte, es un medio apropiado para comunicarse con los contribuyentes y educarlos en temas de interés. Por otra parte, pueden obtener información económica de los sectores que puede servir como comparables para identificar a aquellos contribuyentes que

arrojen resultados muy diferentes, lo cual puede ocurrir porque no están cumpliendo sus obligaciones tributarias. Esto a su vez es beneficioso para los miembros de las asociaciones que sí cumplen con sus obligaciones tributarias, ya que pone en evidencia a aquellos empresarios que al no cumplir con sus obligaciones tributarias, constituyen una competencia injusta para el sector.

k. Disponer de sanciones escalonadas: Si bien el objetivo es promover el cumplimiento voluntario, es necesario que las administraciones tributarias cuenten con una variedad de sanciones de diferentes grados de severidad. Estrategias para aumentar gradualmente la severidad de las sanciones pueden incluir las siguientes:

- i) Cartas alertando a los contribuyentes de que la información suministrada es inusual o parece no incluir ingresos ya conocidos por la autoridad tributaria;
- ii) Visitas no anunciadas para revisar el registro, anotaciones contables y reportes;
- iii) Revisión de ingresos y ventas, enfocadas en el registro de procesos, procedimientos de negocios, correspondencia de compras y ventas, etc.
- iv) Auditorías amplias, con la idea de investigar a fondo para identificar omisiones de ingresos, inflación de gastos en más de un periodo;
- v) Auditorías de evasión, las cuales incluyen la revisión de más información y pueden llevar a sanciones relativamente altas;
- vi) Procesamiento de casos de incumplimiento que implique grandes sumas, evasión persistente o actividad criminal.

En el caso de las administraciones de aduanas, existe una diversidad intrínseca en cuanto a la diversidad de estrategias que aplicables al manejo de los riesgos. Por ejemplo:

- En cuanto al momento: antes durante o después del despacho
- En cuanto al lugar: zona primaria o secundaria
- En torno al flujo clandestino

Las teorías generales de la motivación son completamente aplicables a los incumplimientos en materia aduanera.

Fuente: Presentación de Alexandre Angoti. Aduana de Brasil.

6. Implementación de las Estrategias

La implementación efectiva y exitosa de las estrategias ya determinadas depende de tres factores clave:

- a) El uso eficiente de recursos: Dado que los recursos siempre serán limitados, es indispensable una planificación eficiente del uso de estos recursos a nivel macro y micro, es decir, a lo largo de todas las áreas del programa y a las estrategias para programas específicos de contribuyentes. También son indispensables la selección y capacitación de los recursos humanos, así como la provisión de equipos y sistemas adecuados.
- b) Diseño en participación: Para lograr el compromiso de apoyo, el diseño de la estrategia debe ser producto de la participación activa de representantes relevantes de las industrias y sectores económicos, intermediarios fiscales y los contribuyentes más impactados por las medidas, así como de los propios funcionarios de la entidad. Está demostrado que mientras mayor diálogo y participación haya de los principales interesados, mayores son las probabilidades de alcanzar soluciones innovadoras y efectivas. Por otra parte, en la medida en que las autoridades tributarias muestren una intención real de permitir y fomentar la participación de los principales interesados, se generará una mayor credibilidad en la institución. Entre las herramientas de participación están la comunicación efectiva de los procesos de aplicación de las estrategias y de los resultados esperados y la organización de foros consultivos con los representantes de cada sector.
- c) Ejecución planificada, consistente y profesional: La estrategia debe ser ejecutada en forma planificada, consistente, justa e imparcial. Para lograrlo es indispensable que los funcionarios estén calificados y sean debidamente guiados conforme a un plan definido.

También en el campo de las administraciones aduaneras pueden implementarse estrategias de tratamiento conforme a las recomendaciones de la Guía de la OCDE:

- Respuesta gradual – diálogo, persuasión, incentivos y sanciones;
- Deben abordarse las causas del incumplimiento;
- Es imprescindible actuar con integridad para poder fomentar el cumplimiento voluntario;
- El establecimiento de alianzas de colaboración con el sector privado ha dado frutos positivos en la mejora del cumplimiento voluntario.

Fuente: Presentación de Alexandre Angoti. Aduana de Brasil

7. Evaluando los resultados

- 1) Marco de evaluación: Para poder ser evaluadas. Las estrategias que se diseñen deben estar dirigidas a resultados objetivos que puedan ser medidos de manera consistente. Para ello debe crearse un marco de evaluación, el cual debería contener lo siguiente:
 - a. Riesgos/comportamientos a ser tratados;
 - b. Objetivos: Los objetivos a ser alcanzados pueden dividirse en:
 - i) De efecto inmediato, que son los que van a tener un impacto directo y rápido en el riesgo identificado;
 - ii) De impacto indirecto: son aquellos que van más allá del riesgo identificado, pero que de igual forma van a tener un impacto. Dentro de esta evaluación es importante no solamente evaluar los efectos tanto en las áreas sobre las cuales se espera que surtan efecto las medidas, como también en otras áreas hacia las cuales no están dirigidas las medidas;
 - iii) De largo plazo: Además del impacto inmediato de las medidas, debe evaluarse el efecto que éstas causan en el largo plazo, como por ejemplo, que además de que se produzca una mejoría en las declaraciones, que las empresas lleven registros contables más claros y haya una mejor motivación para declarar adecuadamente;
 - iv) Multinivel: También es importante medir si el impacto de las medidas sobrepasa el grupo de contribuyentes al cual la medida iba dirigida originalmente, de manera que el efecto sea expansivo hacia un universo más grande contribuyentes.
- 2) Metodología: Hay numerosos métodos y sistemas destinados a medir los resultados. Lo ideal es no seguir uno solo de estos métodos sino combinarlos y aplicarlos a distintos grupos de contribuyentes para lograr un enfoque global. Estos métodos son:

- i) Estudios sobre la base de auditorias, realizadas en forma aleatoria y sobre grupos de control;
 - ii) Técnicas estadísticas para determinar tendencias o análisis en serie;
 - iii) Técnicas cualitativas como encuestas, entrevistas y observación.
- 3) Indicadores: Para poder medir, es necesario que la autoridad tributaria haya diseñado una serie de objetivos en cantidad y tiempo, estimados sobre la base de tendencias. Los indicadores pueden ser divididos en 4 grandes grupos:
- i) Macro: reflejan una relación entre uno de los tratamientos de cumplimiento y una estadística externa o “benchmark” que da una idea general de la efectividad;
 - ii) Indicadores de Incumplimiento: derivados de información administrativa y datos estadísticos o estimaciones basadas en muestras aleatorias, que permiten hacer una generalización válida sobre un segmento específico de los contribuyentes;
 - iii) Indicadores de Opinión pública: proveen información a partir de encuestas e investigación y permiten obtener información en materias tales como la percepción de profesionalismo y equidad de la administración tributaria y para entender aspectos conductuales del cumplimiento;
 - iv) Indicadores de programas de impacto: exploran la relación de causa-efecto en medidas específicas aplicadas a un segmento del universo de contribuyentes en torno a un objetivo, programa o iniciativa. Se llevan a cabo a través de estudios específicos;
 - v) Data: Para poder brindar la información adecuada, debe haber estándares consistentes de obtención y análisis que permitan comparar la data anterior y posterior a los programas de cumplimiento aplicados.
 - vi) Como parte del proceso de evaluación, las administraciones tributarias deben tomar en cuenta que existen factores ajenos a su intervención que tienen la capacidad o potencialidad de afectar el cumplimiento de los contribuyentes. Estos factores también deben ser tomados en cuenta al momento de evaluar los resultados. Ejemplos de estos factores son las condiciones económicas generales, condiciones extremas ambientales (desastres, sequías etc.), y factores políticos, legales, sociales y demográficos. También por este motivo es necesario combinar los diferentes medios de evaluación de resultados.

Conclusiones acerca del impacto del modelo OCDE en la planificación institucional: El modelo de cumplimiento de la OCDE es aplicable en términos de estrategia global en las administraciones de Aduanas:

- Tiene un impacto positivo en la planificación institucional;
- Facilita a autoridades aduaneras seguir los procesos de gestión de riesgo de la guía de la OCDE;
- Permite entender el contexto interno y externo, evaluar su esfera de influencia y establecer una base estructurada para la planificación estratégica partiendo del análisis del entorno interno y externo;
- Centra la atención en las causas de incumplimiento – económicas y no económicas;
- Promueve la diversidad en los tratamientos – enfoque multifacético y sistémico;
- Permite reducir la probabilidad y las consecuencias de los impactos negativos;
- Permite designar los niveles organizacionales apropiados para tratar los diferentes tipos de riesgo;
- Permite responder rápidamente a circunstancias cambiantes.

Fuente: Presentación de Alexandre Angoti. Aduana de Brasil.

III. Recomendaciones y buenas prácticas en materia de ética y transparencia en las aduanas.

1. Introducción

¿Cómo puede reformarse una administración aduanera plagada por la corrupción? Importantes acuerdos internacionales como la Declaración de Arusha y estudios emanados de organismos internacionales como el FMI tratan el tema y en general coinciden en las soluciones propuestas. Años de experiencia en la implementación de estas medidas confirman la bondad de las recomendaciones contenidas en estos estudios y convenciones, y concuerdan igualmente en una conclusión: no hay medidas únicas ni rápidas para combatir la corrupción en las aduanas.

El combate efectivo y duradero de la corrupción en las aduanas requiere la adopción de programas integrales, que incluyan tanto modernización de la institución como la implementación global de medidas de ética y transparencia. Ambos objetivos, modernización y combate a la corrupción, deben ocurrir conjuntamente para lograr cambiar efectivamente la imagen y el espíritu de la institución, es decir, cómo la sociedad y los funcionarios perciben a la aduana.

El cumplimiento de estos dos grandes y concurrentes objetivos es evidentemente un proceso largo y complejo que debe llevarse a cabo en etapas bien definidas, determinadas a su vez mediante la consecución de metas específicas y escalonadas. Para comenzar y culminar

exitosamente un proyecto de esta naturaleza se requiere, por tanto, la existencia de tres elementos fundamentales:

1. Voluntad política ininterrumpida y del más alto nivel, para combatir la corrupción;
2. Recursos financieros suficientes para cubrir las etapas de diseño e implementación hasta su exitosa culminación;
3. Recursos humanos altamente capacitados.

Adicionalmente, una reforma anti-corrupción exitosa debe enfocarse de manera integral en estudiar y erradicar las causas, los motivos y las oportunidades de la corrupción. Si bien los expertos difieren ligeramente en definir las causas, motivos y oportunidades, en general se entienden de la siguiente manera:

- Causas: procedimientos ineficientes, legislaciones complejas y anticuadas, tarifas excesivas;
- Motivos: sueldos bajos, mal ejemplo de otros funcionarios, ausencia de sanciones;
- Oportunidades: ausencia de controles, discrecionalidad, monopolios de poder.

Las causas, motivos y oportunidades pueden estar en diferentes lugares de la aduana, es decir, dentro de la legislación, de la estructura organizativa de la aduana, dentro de las políticas de recursos humanos etc. Cualquiera de estos lugares constituye un “rincón oscuro”⁸ en el cual se desarrollan estas causas, motivos u oportunidades.

Para identificar las causas, motivos y oportunidades es necesario elaborar un mapa de los riesgos, es decir, un mapa de los rincones oscuros en donde hay mayores posibilidades de que exista corrupción. Para ello, es recomendable el uso de auditorías internas y externas, que incluyan inspecciones aleatorias no avisadas en los puestos de aduana, revisiones aleatorias de la operación de diferentes divisiones y programas regulares de revisión e inspección. En la medida en que se va construyendo un mapa de riesgos, los procesos de auditoría e inspección pueden ser guiados hacia las áreas más vulnerables para su revisión más exhaustiva.

Según el economista Robert Klitgaard del Banco Mundial, la corrupción es un delito de cálculo no de pasión⁹. Como tal, parte de una ecuación muy simple: cuanto se gana versus cuanto se pierde. En el *status quo*, evidentemente se gana más de lo que se pierde, vale la pena

⁸ Millenium Challenge Corporation. *Building Public Integrity through Positive Incentives: MCC's Role in the Fight against Corruption*. Washington, DC. Estados Unidos de América.

⁹ Millenium Challenge Corporation. *op cit*.

ser corrupto. Al reformar la institución, debe cambiarse el resultado de la ecuación: se debe perder más de lo que se puede ganar.

2. Los cuatro pilares del cambio

Para encontrar en donde reside la corrupción y cuáles son sus causas, motivos y oportunidades es necesario analizar las cuatro bases o pilares de la aduana: la estructura organizativa de la institución, la legislación, los funcionarios y los usuarios y el público en general.

El primer pilar: La estructura organizativa de la Institución

La estructura organizativa de la aduana se refiere tanto al marco conforme al cual la entidad se divide en partes o divisiones, como a la división de sus actividades, tareas y objetivos. En otras palabras, la estructura organizacional prevé que la entidad esté dividida de manera jerárquica, conforme a los objetivos que debe cumplir cada parte o división, repartiendo las actividades en sub-partes o sub-divisiones que ejecutan las actividades conforme a su rango de jerarquía e importancia.

En una estructura ideal, partiendo de una máxima jerarquía a cargo del manejo global de la entidad, la entidad se va dividiendo en partes, con sus respectivas sub-divisiones, que tienen funciones y objetivos diferentes y que interactuando de manera armónica, se complementan pero no se yuxtaponen ni dejan vacíos. Cuando las entidades son públicas o gubernamentales, estas divisiones jerárquicas y por funciones y objetivos se conocen como competencias jerárquicas y competencias funcionales.

Si bien la estructura organizacional puede haber sido concebida conforme a un modelo ideal, ésta se va deformando con el paso del tiempo y con los cambios inherentes a la institución en sí y a sus funciones. En efecto, el aumento en la cantidad y en la variedad de las funciones de las aduanas, va haciendo necesario la creación de nuevas divisiones y sub-divisiones, que implican a su vez una reasignación de funciones entre las divisiones ya existentes, así como la desaparición de divisiones que dejaron de tener objetivos dentro de la institución. Estos son procesos que van ocurriendo gradualmente y que rara vez son objeto de estudio y de una planeación profunda y suficiente. Por el contrario, son deformaciones que se observan en la práctica, en el día a día de la operación de la entidad. En consecuencia, al cabo de los años este proceso de reajuste de la estructura organizacional da lugar a los siguientes escenarios:

- Superposición de funciones: cuando en la práctica, una misma actividad u objetivo está siendo ejecutada por más de una división o sub-división;
- Ausencia de funciones: cuando ninguna división ha sido formalmente asignada para llevar a cabo una actividad, pero de hecho la ejecuta;
- Ausencia de divisiones: Puede ocurrir de dos formas, cuando una o varias divisiones de la organización dejan de existir en la práctica, pero no desaparecen del organigrama y sus funciones tampoco son formalmente asignadas a otra división; o cuando dejan de existir formalmente en el organigrama, pero no desaparecen en la práctica y continúan ejecutando sus funciones.

Cualquiera de estos escenarios se convierte en un “rincón oscuro” de la estructura organizativa. Estos rincones oscuros deben ser detectados y corregidos haciéndolos visibles e “iluminándolos” con transparencia y claridad.

El primer paso requiere un diagnóstico o mapeo de la estructura organizativa de la institución aduanera en su totalidad, comparando lo escrito con la realidad. En otras palabras, comparando las bases documentales o normativas que dictan su organización con la observación y análisis de cómo operan y que funciones cumplen cada una de sus divisiones en la realidad. En ocasiones el mapeo debe incluir las competencias y funciones reales de funcionarios en particular, que éstos pueden estar formando parte o ejerciendo funciones de una o más divisiones o sub-divisiones. En efecto, ha ocurrido en diversas administraciones aduaneras que existen funcionarios que ejercen funciones que corresponden a más de una división, concentrando en su persona una gran cantidad de funciones y por ende, de poder.

Por otra parte, el mapeo de la estructura puede mostrar que diversas divisiones o sub-divisiones operan sin que existan manuales de procedimientos actualizados que definan claramente sus funciones y actividades. Esta ausencia de manuales de procedimiento va a dar como resultado una serie de vacíos, de superposición de funciones y de actividades que, en definitiva, afectan negativamente el desenvolvimiento eficiente de la institución y crean oportunidades para que ocurra la corrupción.

El análisis de la estructura organizativa de la aduana debe también identificar la existencia y eficiencia de mecanismos internos de control, es decir, si las funciones y actividades de cada división son o pueden ser controladas por otra división. Muchas aduanas, respondiendo a esta necesidad de controles internos, han creado divisiones de auditoría interna, las cuales

requieren para su funcionamiento eficiente, que las estructuras organizativas de la aduana existan y funcionen apegadas a manuales actualizados de funciones y procedimientos.

El segundo pilar del cambio: la legislación

“Mientras más corrupto es el Estado, más numerosas las leyes”¹⁰

La legislación suele ser una causa importante de corrupción. Mientras más abundantes, complejas y estrictas sean las leyes, más corrupción van a generar.

Por legislación en este punto debe entenderse cualquier cuerpo normativo, que contenga reglas escritas destinadas a la creación, organización, funcionamiento y regulación en general de cualquier actividad relacionada directa o indirectamente con la aduana. Se refiere en consecuencia a leyes, reglamentos, decretos, regulaciones o manuales de procedimiento, indiferentemente de su jerarquía y de su origen (el poder legislativo, el ministro, el director de la aduana o el director de una división).

En términos generales, la legislación presenta los siguientes problemas:

- **Se vuelve anticuada:** Desde que ha sido creada, las circunstancias a las cuales debe aplicarse han cambiado. Esto trae como consecuencia que la legislación se convierte en un freno para la evolución lógica y natural de las funciones y actividades, ya sea porque se aplica forzosamente a situaciones que no corresponden a la realidad; se aplica e impide la evolución de las actividades que regula, o no se aplica, con lo cual se crea un vacío normativo.

Por ejemplo, una legislación que no haya sido adaptada a los Convenios de Kyoto necesariamente va a ser anticuada y desfasada respecto a las necesidades actuales de una aduana.

- **Existen múltiples normas que se juxtaponen y se contradicen:** Cuando las legislaciones se van volviendo anticuadas, muchos países optan por emitir nuevas legislaciones, usualmente mediante decretos presidenciales o ministeriales con el objeto de regular nuevas situaciones y circunstancias para las cuales la legislación anterior quedó anticuada. Sin embargo, casi siempre la nueva legislación no deroga totalmente la anterior, sino que se suma a ella. El resultado es multiplicidad de normas que regulan el mismo tema y crean una enorme confusión.

¹⁰ Cornelius Tacitus. Los anales de la Roma Imperial. Fecha desconocida.

- **Falta de claridad:** La ausencia de reglas claras y simples es uno de los problemas más comunes en todos los países. Usualmente esta mala técnica legislativa responde a la pretensión de que las leyes cubran todas las situaciones y circunstancias posibles, dando como resultado un cuerpo normativo extremadamente complejo y detallado, que se presta a confusión y múltiples interpretaciones. Una buena técnica legislativa significa que las leyes emitidas por el poder legislativo son generales, no pretenden regular todas las situaciones, y dan lugar a que el poder ejecutivo emita regulaciones que cubren en mayor detalle las situaciones a las cuales se aplican las leyes, y que pueden ser reformados más frecuente y fácilmente.
- **Reglas estrictas de cumplimiento flexible:** Lo que debe buscarse, por el contrario, es que las normas sean flexibles o generales para que puedan adaptarse y ser aplicadas a diversas situaciones, pero que su cumplimiento sea estricto. El cumplimiento flexible de las normas ocurre necesariamente cuando la legislación está alejada de la realidad y de las necesidades que debe regular, en cuyo caso deja de aplicarse y por ende, de cumplirse.
- **Falta de publicidad y de consulta durante su preparación:** Las mejores prácticas internacionales muestran que las mejores legislaciones son aquellas que han sido emitidas en consulta con las partes a quienes va a ser aplicada. En el caso de la legislación aduanera, cada proyecto de reforma debe ser publicado y consultado para que los sectores involucrados (la administración aduanera y el sector privado) participen en su elaboración, dando sus observaciones y sugerencias.

En la Aduana de Chile existen dos sistemas que permiten dar a conocer la legislación, actualizarla y consultar la opinión de los interesados. El primero es conocido como la "Agenda Normativa", en la cual cada año se les consulta a todos los operadores de comercio exterior qué es lo que ellos quisieran corregir o aportar a la normativa aduanera. De las sugerencias enviadas, se recogen las más importantes y se elabora la agenda normativa, la cual se compromete la Aduana a revisar en el año siguiente, en forma pública y dentro de plazos prefijados.
(http://www.aduana.cl/prontus_aduana/site/artic/20071012/pags/20071012083822.html)

El segundo es un servicio denominado "Publicación Anticipada", conforme al cual la Aduana expone públicamente en su página WEB las normas que pretende crear o modificar y que afectan a los operadores de comercio exterior. Se otorga un plazo para opinar y las opiniones se incorporan al texto propuesto -si procediere- o se responde públicamente las razones de su eventual improcedencia. Este sistema ha arrojado resultados muy positivos, ya que hace transparentes las reformas y permite dar a conocer con anticipación las áreas que se van a modificar o crear, permitiendo una participación directa y pública de los interesados.

El análisis de la legislación debe dar como resultado un diagnóstico de situación normativa de la aduana en cuanto a su estructura y procedimientos, tanto internos como externos. Las siguientes circunstancias deberían ser consideradas:

- Normativa que existe pero no es adecuada ni aplicable a las situaciones y necesidades actuales de la Aduana;
- Normas que sí son adecuadas y que deberían ser aplicadas, pero no se aplican. En este caso debe determinarse la razón de su falta de aplicación;
- Normas que no existen y que se necesitan. En algunos casos puede encontrarse un total vacío normativo, pero en otros casos el vacío ha sido sustituido por prácticas o costumbres que carecen de un fundamento normativo.

Concluido el diagnóstico, el paso siguiente es definir un plan de acción. Para ello es indispensable tomar en cuenta las necesidades, prioridades, recursos y el entorno específico de la aduana, ya que muchos de los cambios, aunque necesarios, pueden ser inviables en la práctica. Por ejemplo, la reforma de leyes emanadas del poder legislativo puede ser un proceso de duración indefinida y capaz por tanto, poner en juego todo el proceso de modernización de la aduana.

Si bien el plan de acción puede prever la reforma de leyes, es necesario crear éste sea diseñado de manera pragmática, con soluciones efectivas de corto plazo que no se detengan ante una eventual reforma de las leyes. En la mayor parte de los casos las barreras son establecidas en normas de rango sub-legal, tales como decretos ejecutivos, reglamentos o instructivos que pueden ser reformados más fácil y rápidamente. Un ejemplo de la metodología para el plan de acción puede graficarse de la siguiente forma:

Método	Requerimientos eliminados	Procedimientos simplificados
Mediante creación de nuevo instrumento legislativo.		
Mediante la reforma de un instrumento legislativo existente.		
Mediante simplificación administrativa.		

Una vez definida la estrategia, es necesario simplificar y hacer más transparentes los procedimientos, mediante la adopción de medidas tales como:

1. Eliminar los procedimientos innecesarios: Cada procedimiento debe tener una clara razón de ser y debe ser concebido de la manera más fácil y simple posible;

2. Simplificar los procedimientos complejos: los procedimientos deben ser simples y rápidos. Para ello deben eliminarse pasos y requerimientos innecesarios, que son aquellos que significan una inversión innecesaria de tiempo y recursos;
3. Eliminar la interdependencia de procedimientos: Además de simples, los procedimientos deben ser independientes. En la medida en que una etapa de un procedimiento está vinculado a otro procedimiento, se van a producir dilaciones y obstáculos innecesarios. Particularmente en el caso de la Aduana, en donde diferentes requerimientos deben ser emitidos por otras entidades gubernamentales, es de suma importancia mantener los procedimientos independientes;
4. Control posterior: Los procedimientos existen para garantizar que se cumpla un determinado propósito. Cumplir ese propósito debe ser la meta a lograr. Cuando un procedimiento, lejos de servir para ese propósito se convierte en una barrera, debe ser simplificado y deben utilizarse otros mecanismos para garantizar su cumplimiento. Uno de los mecanismos es el control posterior que realice la aduana para verificar que el procedimiento ha sido cumplido cabalmente y su propósito se ha logrado;
5. Eliminar requerimientos innecesarios: Cuando para cumplir un determinado procedimiento se requieren documentos, permisos o pruebas de cualquier tipo cuya obtención es difícil, larga y/o excesivamente costosa, es recomendable examinar la posibilidad de eliminar el requerimiento o admitir su presentación posterior para que el procedimiento pueda seguir su curso;
6. Eliminar la discrecionalidad: Cada vez que un trámite o procedimiento debe culminar con una decisión no automática, sino que requiere de la aprobación expresa de la entidad que la implementa, se está ante un caso de discrecionalidad. Por ejemplo, si el procedimiento requiere que un funcionario “considere”, “declare” o “autorice expresamente” que se ha cumplido cualquier requisito, se trata de un procedimiento discrecional, que no opera de pleno derecho. En los procedimientos no discrecionales, una vez cumplidos los requisitos establecidos en la legislación, las consecuencias deben producirse de forma automática, sin apreciaciones, declaraciones o autorizaciones de la autoridad. Cuando por la naturaleza del proceso no puede producirse una consecuencia automática, es recomendable usar figuras legales que promuevan la producción y la rapidez de la consecuencia. En algunos países se han implementado figuras que promueven la rapidez

y la automaticidad de los procedimientos, como el silencio positivo. El silencio positivo es un mecanismo que le da un plazo a la administración para decidir acerca de una petición o la producción de una consecuencia jurídica. Si la decisión no se produce al cabo del plazo, la decisión se considera automáticamente positiva a favor del peticionario o usuario;

7. Eliminar los monopolios de poder: Muchas legislaciones aduaneras o la mera costumbre tienden a depositar competencias excesivas en determinados cargos dentro de la aduana. Como consecuencia, los funcionarios que ocupan estos cargos tienen un monopolio de poder que abre fácilmente las puertas a la corrupción. Las legislaciones deben diseñar sistemas de control para mantener el equilibrio necesario dentro de la institución;
8. Dar a conocer la legislación: La mejor manera de llevar claridad y transparencia a los procesos y a la legislación en general es darla a conocer. Es necesario publicar y educar a los usuarios en las nuevas legislaciones. En la medida en que hay transparencia y claridad, no hay rincones oscuros.

Para llevar a cabo los procesos de simplificación, actualización y reforma es necesaria la participación de los agentes, usuarios y demás interesados en la actividad aduanera mediante el uso de procesos de consulta y participación. A través de la consulta y la participación activa del sector privado las administraciones aduaneras pueden entender mejor las realidades y necesidades de la función aduanera y por ende, crear una legislación moderna y adaptada a las necesidades y realidades del país.

Una herramienta muy útil que promueve la claridad de la legislación y de los procedimientos aduaneros es la de las resoluciones anticipadas. En materia tributaria, las resoluciones anticipadas permiten a los contribuyentes hacer preguntas directas a la administración acerca de la interpretación y aplicabilidad de las leyes tributarias para poder tener certeza y posibilidad de predecir los tributos a pagar. Mediante esta herramienta se logra no solo claridad, sino también que la opinión emitida por la agencia tributaria sea vinculante. Al ser vinculante, ningún funcionario en particular puede ignorarla o pretender aplicar un criterio o interpretación diferente.

En materia aduanera, las resoluciones anticipadas permiten a los agentes y usuarios de la aduana preguntar y obtener respuestas vinculantes en torno a la aplicación de la legislación en materia de clasificación arancelaria, las reglas de valoración, la determinación del origen de las mercancías y la aplicabilidad de regímenes especiales.

Las resoluciones anticipadas deben solicitarse antes de que ocurra la operación a la que se refieren, es decir, antes de que se produzca la importación o exportación. Al haber obtenido una respuesta vinculante mediante un proceso que ocurre con antelación y en transparencia, se elimina la discrecionalidad de los funcionarios que participan directamente en el proceso de importación de la mercancía a la que se refiere la resolución anticipada. Los funcionarios solo pueden verificar la correspondencia entre la mercancía importada y aquella a la cual se refiere la resolución anticipada. Por otra parte, las resoluciones anticipadas crean un sistema de precedentes que también contribuye a dar claridad, transparencia y continuidad a los criterios emitidos por la administración aduanera, reduciendo por tanto, las trabas y la discrecionalidad.

Lograr una legislación clara, simple y transparente es un paso necesario para cambiar la ecuación de la corrupción, es decir, alterar el cálculo de cuánto gano versus cuánto pierdo. La claridad elimina los rincones oscuros que esconden y alimentan la corrupción, pero también es necesario incluir castigos que contribuyan a cambiar el cálculo: la corrupción se va a descubrir y se va a castigar. Por ello, la reforma de la legislación debe contener la inclusión de legislación anticorrupción.

La legislación anticorrupción debe contener reglas simples y claras que tipifiquen las conductas que constituyen corrupción e imponga sanciones acordes tanto a los funcionarios como a los representantes del sector privado, que incurran en estas conductas. El BID ha sido el pionero de los códigos de ética cuando en el año 2001 diseñó un código para los países caribeños y latinoamericanos, en miras al ALCA¹¹. Por primera vez se redactó un código que fue más allá de enumerar principios éticos, estipulando normas claras que tipificaban conductas contrarias a

¹¹ Se redactó dentro del proyecto “Programa Regional para la Implantación de Medidas Aduaneras para Facilitar los Negocios Internacionales en América Latina y el Caribe”, ATN/MT-7080 RG, y se adaptó a las legislaciones de Panamá, Honduras, Paraguay, Dominica, Grenada y San Vicente y las Granadinas.

la ética, definiendo las conductas que significaban conflictos de interés e imponiendo sanciones acordes. El modelo de código del BID plasmó por primera los siguientes conceptos:

1. Aplicación tanto al corrompido como al corruptor, es decir, tanto a los funcionarios de aduanas como a cualquier persona involucrada en la actividad aduanera (usuarios e intermediarios, tales como los agentes de aduanas, agentes de carga, almacenes y transportistas, etc.);
2. La corrupción no es la única conducta prohibida. Además de las conductas que pueden calificarse como de corrupción, se contemplan y sancionan todas aquellas que dañan la imagen de la aduana afectando su efectividad y legitimidad;
3. Las conductas prohibidas están claramente definidas. No es suficiente que los Códigos de conducta describan los principios que deben regir la conducta de los funcionarios. Deben describir claramente las conductas violatorias de esos principios e imponer sanciones efectivas;
4. Coordinación de los procedimientos disciplinarios por una entidad independiente de la aduana: Los códigos de conducta suelen contemplar procedimientos disciplinarios internos, es decir, dirigidos por los mismos funcionarios de la entidad, lo cual es susceptible de incrementar las oportunidades de corrupción al promover favoritismos y enemistades;

El Código coloca los procesos disciplinarios en manos en una entidad tripartita, el Comité Disciplinario, en el cual participa la aduana, el sector privado involucrado en la actividad aduanera y la sociedad civil. La sociedad civil juega un papel primordial por ser la que garantiza la transparencia, efectividad y publicidad del proceso;

5. El procedimiento disciplinario concluye con una decisión rápida. El procedimiento disciplinario es corto y sencillo. Aplica técnicas y estilos apropiados a las características de cada país, cuidando de que con la celeridad no se afecte negativamente el derecho de defensa del acusado;
6. La sociedad civil tiene un papel activo en el control de la corrupción. El país, representado por su sociedad civil es la víctima principal de la corrupción y, por ende, la más interesada en combatirla efectivamente. Igualmente, el escarnio público es uno de los principales factores disuasivos de la corrupción;
7. Prevenir es mejor que sancionar. El objetivo principal de un código es instruir a los

funcionarios en cuanto a la conducta que se espera de ellos. Por lo tanto, crea mecanismos de prevención y establece sanciones que desincentivan los actos de corrupción y las conductas inadecuadas de las personas sujetas al Código.

Con la desintegración de los esfuerzos multilaterales en torno al fallido ALCA, muchas de estas iniciativas quedaron suspendidas y la suerte de este modelo no fue diferente. Sin embargo, años más tarde, la OMA creó un modelo muy similar, en el cual ha sido seguido por varios países tales como se explicó anteriormente.

Los códigos de ética deben servir adicionalmente para guiar entrenamientos regulares y frecuentes a los funcionarios de la aduana. La efectividad de la legislación está directamente relacionada al conocimiento de la misma. La experiencia en países como Australia y los Estados Unidos de América muestra que entrenamientos frecuentes para refrescar el conocimiento de las reglas de ética y conducta tienen un efecto positivo en su efectiva aplicación.

Un entrenamiento llevado a cabo por la Administración de Tributos Aduaneros y Tributarios de Bélgica y la Universidad de Liège arrojó resultados que han servido para elaborar e implementar medidas efectivas en el manejo de la corrupción en las aduanas. Entre los años 2008 y 2010, una vasta mayoría de funcionarios aduaneros participó en un entrenamiento intensivo durante un día, el cual finalizó con una encuesta. Las opiniones de estos funcionarios luego de recibir el entrenamiento han arrojado conclusiones útiles a la experiencia internacional en la materia.

La primera gran conclusión es que todos los participantes afirmaron que entendieron más claramente el significado de la corrupción, reconociendo que anteriormente tenían un concepto demasiado limitado y no conocían las diferentes formas en las cuales se puede incurrir en corrupción. Tampoco conocían que la corrupción puede ser activa y pasiva, y muchos descubrieron que, sin saberlo, habían incurrido en corrupción. Las principales causas de corrupción que los participantes habían detectado en su entorno eran:

1. El mal ejemplo de sus compañeros, en un 34.4%;
2. La presión ejercida por el sector privado sobre los funcionarios, en un 24.4%;
3. Falta de liderazgo apropiado dentro de la organización, en un 23.5%;
4. Una estructura poco clara de la organización, en un 19.5%;
5. Desconocimiento de las normas de conducta en un 19.5%;
6. Falta de monitoreo y controles, en un 14.2%;
7. Inexistencia de sanciones en un 14.1%;
8. Ausencia de una estructura apropiada para denunciar la corrupción, en un 13.7% y
9. Bajos sueldos de los funcionarios, en un 8.4%.

Fuente: Arne Dormaels and Gudrun Vande Walle. Preventing corruption lessons learned from anti-corruption training For Belgian customs and excise officers. World Customs Journal. Volume 5, Number 2.

El tercer pilar del cambio: Los Funcionarios

Al igual que hay que hacer un diagnóstico o mapeo de la institución y de sus bases legislativas, también es necesario realizar un diagnóstico del personal y de las políticas de recursos humanos de la institución aduanera. Esto implica hacer una revisión detallada de los cargos existentes y de los funcionarios que los ocupan, de las posiciones de mayor riesgo dentro de la aduana, que son aquellas que por sí mismas implican discrecionalidad y monopolio de poder, y de las políticas de selección y promoción de funcionarios. El resultado de este análisis debe dar como resultado los siguientes productos:

1. Comparación de necesidades contra realidades: Partiendo de la estructura organizacional ya revisada y actualizada de la Aduana, conforme a sus metas y objetivos, se trata de hacer un análisis comparativo entre las necesidades reales de personal, y la realidad, es decir, los funcionarios que ocupan actualmente los cargos en las divisiones y subdivisiones existentes;
2. Análisis de las políticas de recursos humanos: Se trata de un reporte sobre las políticas escritas y no escritas de selección y promoción del personal. Deben incluirse sistemas de incentivos y desincentivos, con especial atención a las prácticas no escritas pero que tienen aplicación efectiva en el entorno. Si bien no existen fórmulas generales en este sentido, dado que las circunstancias varían considerablemente dependiendo de los entornos políticos, económicos y sociales de cada país, si existen una serie de principios básicos y recomendaciones internacionales que pueden servir de guía para la revisión y reforma de estas políticas.

En Chile, la contratación de personal de la Aduana se hace exclusivamente por concurso. Se hacen concursos internos y concursos públicos. En cuanto a las posiciones de gerencia, hasta el tercer grado son concursados por los mismos funcionarios de la aduana o de otros servicios públicos. El primer y segundo nivel (Director Nacional; Subdirectores; Directores Regionales) se realizan solamente por concurso público y los concursos son efectuados por un organismo externo a Aduana, llamado el Servicio Civil, el cual contrata empresas especializadas en buscar los mejores elementos para estos concursos.

En materia de incentivos, en Chile existe un sistema de incentivos en la administración pública, llamado Programa de Mejoramiento de la Gestión (PMG). Según estos programas, el respectivo Ministerio (el Ministerio de Hacienda, en el caso de la Aduana) establece a los servicios públicos el cumplimiento de determinadas metas anuales, tales como cumplimiento puntual de plazos, elaboración de nuevos procedimientos, mejoramientos de los procedimientos etc.. Si se cumplen estas metas, se beneficia a los funcionarios del servicio con un aumento salarial de alrededor de un 15% por todo el otro año.

Estos dos productos deben servir de guía para diseñar una estrategia de reforma de políticas y de reducción o contratación de personal capacitado para la Aduana. La reducción del personal en cualquier institución pública es un proceso extremadamente complejo, especialmente cuando intereses políticos están involucrados.

La experiencia de varios países que han logrado exitosamente la reducción de su personal, han aplicado un proceso gradual para el logro de sus objetivos. Se recomienda seguir los siguientes pasos¹²

- Realizar un pronóstico con el objeto de anticipar aumentos o reducciones del personal, así como la habilidad de la entidad de pagar por ellos.
- Buscar flexibilidad funcional a través de multicapacitación.
- Crear un fondo de re-empleo de empleados que sean despedidos, a los cuales se les dé prioridad cuando se necesite contratar nuevo personal.
- Dar reentrenamiento para conservar personal valioso mediante su traslado a una posición diferente.
- Diseñar sistemas que permitan a la administración actuar ágilmente detectando, reubicando o reduciendo personal cuando haya redundancia de personal en áreas específicas. Estos sistemas deben permitir reducciones específicas, no masivas mediante su detección puntual.

Si luego de aplicar las recomendaciones anteriores todavía es necesario reducir personal, se aconseja seguir algunos de estos otros pasos:

- Eliminar puestos que han estado vacantes por algún tiempo.
- Obligar a los funcionarios a retirarse a la edad pautada para el retiro.
- Introducir posiciones flexibles y a medio tiempo.
- Si hay que contratar personal nuevo, hacerlo a tiempo determinado.
- No efectuar nuevos reclutamientos.
- Contratar servicios de privados en vez de contratar personal para tareas específicas que por su naturaleza puedan ser contratadas fuera de la aduana.
- Congelar salarios.

¹² A Willy McCourt. *Efficiency, Integrity, and Capacity: An Expanded Agenda for Public Management? Performance, Accountability And Combating Corruption. Public Sector, Governance And Accountability Series.* Editado por Anwar Sha y publicado por el Banco Mundial, Washington, D.C., 2007.

En conclusión, al igual que con la estructura organizativa y la legislación, el diseño y ejecución de este tipo de medidas es un proceso largo y complejo. Es de extrema importancia contar con un apoyo y voluntad política global para poder llevarlo a cabo. Igualmente, es un proceso costoso que requiere la disposición de recursos suficientes.

El cuarto pilar del cambio: El sector privado y la sociedad civil organizada

El sector privado es un factor activo e intrínseco a la actividad aduanera. Por ende, es también intrínseco al fenómeno de corrupción presente en las aduanas, ya que corrupción es un proceso de dos vías, el que corrompe (corrupción activa) y el acepta (corrupción pasiva). Los funcionarios y el sector privado pueden actuar en cualquiera de las dos vías, pero nunca va existir uno sin el otro. Por este motivo, el sector privado debe estar involucrado y comprometido desde un principio en los programas de combate a la corrupción.

El sector privado debe participar tanto en el proceso de diagnóstico o mapeo de la estructura y legislación aduanera, como en los procesos de diseño de estrategias y ejecución de reformas. Debe ser consultado para tener la oportunidad de dar sus opiniones, sugerencias y recomendaciones. De esta manera puede lograrse más fácilmente que se comprometa en la implementación, evaluación y fortalecimiento en el largo plazo de las reformas. Sin participación se dificulta el compromiso.

La aduana de Uruguay ha firmado convenios con asociaciones de profesionales relacionados con la actividad aduanera, mediante los cuales se ha acordado instaurar un sistema orientado a atacar todas las conductas que puedan significar hechos de corrupción. Hasta la fecha se han firmado acuerdos con las siguientes organizaciones:

- Cámara Uruguaya de Logística
- Asociación de Despachantes de Aduanas del Uruguay (ADAU)
- Centro de Navegación – (CENNAVE)
- Asociación Uruguaya de Agentes de Carga – (AUDACA)
- Asociación Uruguaya de Empresas de Servicio Expreso (AUDESE) –
- Câmaras de Zonas Francas (CZF)
- Cámara de Autotransporte Terrestre Internacional del Uruguay(CATIDU)
- Unión de Exportadores del Uruguay (UEU)

La experiencia ha demostrado que la sociedad civil es partícipe necesaria del cambio y de la continuidad de los cambios, especialmente en lo relativo a programas de ética y transparencia. La sociedad civil es un medio indispensable para lograr el apoyo a los procesos de reforma y para ayudar a quienes están a cargo de hacer las reformas. No solamente a través de ella puede

obtenerse información útil, sino que adicionalmente la sociedad civil es la que mejor puede llevar a cabo la evaluación, medición, difusión y la publicidad de las reformas.

En cuanto a la detección de la corrupción, tanto la sociedad civil organizada como el sector privado son indispensables para denunciarla, lo cual es un paso indispensable para su combate. Sin la denuncia es casi imposible detectar la corrupción. Sin embargo, para que cumpla este cometido, la denuncia debe ser recibida, analizada y procesada de la manera correcta. De lo contrario, la denuncia se convierte en una herramienta de presión o de extorsión.

La experiencia del programa Threshold del MCC en Paraguay arrojó conclusiones interesantes en cuanto a la importancia de tener un sistema eficiente de recepción y procesamiento de reclamos y denuncias. En efecto, para que las denuncias cumplan una función útil en la lucha contra la corrupción, es necesario que exista:

1. Un sistema de protección del denunciante: Los sistemas de protección de denuncias vienen dados por una combinación de procedimientos establecidos en la legislación y de procedimientos automatizados. Si bien la mayoría de los denunciantes prefieren el anonimato, el sistema debe garantizar:
 - a. Que se pueda mantener el anonimato y al mismo tiempo la comunicación regular con el denunciante durante todo el proceso y después de su conclusión;¹³
 - b. La confidencialidad de la denuncia en sí misma durante el tiempo de su procesamiento.
2. Un sistema automatizado de procesamiento de datos: que garantice la confidencialidad de la información y que cumpla las siguientes funciones:
 - a. Centralizar las denuncias, asignarles un número de control y permitir que las mismas puedan ser revisadas por el denunciante, mediante el uso de contraseñas;.
 - b. Controlar los tiempos de procesamiento de cada uno de los funcionarios involucrados en la investigación;
 - c. Controlar que se cumplan los pasos requeridos para su procesamiento.
3. Una entidad centralizadora y procesadora de las denuncias, lo más autónoma e independiente posible de la aduana, o al menos no supeditada a la jerarquía organizativa de la aduana: Si bien las oficinas receptoras de denuncias pueden ser parte de las divisiones de

¹³ En Paraguay se optó por permitir las denuncias anónimas pero se solicita un medio de comunicación con el denunciante, como una cuenta de correo electrónico.

auditoría interna, es recomendable que no sea parte de la jerarquía organizacional de la aduana y que esté compuesta por expertos en manejo de datos, investigación y atención al usuario. Esta entidad debe recibir, centralizar y trabajar con los departamentos de auditoría interna y de recursos humanos de las aduanas, en la investigación de denuncias hasta su culminación y envío a las autoridades designadas para su revisión ulterior y aplicación de sanciones si es el caso.

4. Generación de datos estadísticos: Es fundamental para medir, evaluar y fomentar el cambio positivo en la imagen de la aduana que se generen datos estadísticos en torno a las denuncias que son recibidas, procesadas y culminadas con medidas de control, sanción o envío a instancias judiciales.

Además de ser necesarios para reportar la corrupción, el sector privado y la sociedad civil son indispensables para proveer de información útil a la aduana mediante encuestas. Las encuestas son una de las herramientas más útiles para determinar si las reformas y mejoras implementadas en las instituciones han servido para mejorar el servicio a los usuarios y, en definitiva, saber si ha mejorado la percepción de los usuarios acerca de la imagen de la aduana. Ya sea mediante encuestas canalizadas o a través de la opinión abierta, la aduana se beneficia de la opinión de los usuarios.

Por otra parte, cambiar la imagen de la aduana requiere de publicidad y mercadeo. Al igual que las empresas privada, que utiliza estas herramientas para saber lo que quieren sus clientes y para posicionar su imagen en el mercado, las aduanas también pueden utilizar estas herramientas para conocer si la percepción de los usuarios ha variado y para ayudar a cambiar su imagen.

Una muestra interesante de cómo la sociedad civil puede contribuir a lograr una reforma más eficiente a través del sistema de boletas de calificaciones a las instituciones, en este caso a la aduana. En varios programas llevados a cabo por el MCC, las ONGs han colaborado mediante la emisión de estas boletas de calificación, en las que se miden los avances o retrocesos en materias tales como eficiencia, control de la corrupción, atención a los usuarios etc.

En Bangalore, India, una agencia denominada Centro de Asuntos Públicos creó un sistema de boletas de calificación para medir la eficiencia de servicios públicos. A lo largo del tiempo, estas boletas comenzaron a crear presión en los funcionarios de estas agencias, logrando que el nivel de corrupción comenzara a bajar y el nivel de satisfacción de los usuarios a subir¹⁴.

El último paso: evaluar y medir el cambio

Las aduanas deben tener un papel activo en la evaluación de los resultados de sus reformas, no simplemente esperar a que entidades externas sean las que determinen si las reformas están dando los resultados esperados. La implementación de las reformas explicadas anteriormente debe ser constantemente monitoreada mediante el uso de múltiples indicadores de desempeño, entre los cuales pueden estar:

- Numero de denuncias o quejas formuladas en contra del personal aduanero y del funcionamiento de la aduana.
- Numero de investigaciones culminadas exitosamente.
- Numero de investigaciones enviadas a la instancia judicial.
- Cumplimiento de metas pre-determinadas.
- Estadísticas de desempeño (numero de operaciones/tiempo).

Adicionalmente, deben revisarse otras fuentes que no necesariamente arrojan resultados cuantitativos, sino resultados cualitativos o de mera apreciación. Estos pueden ser:

- Cobertura mediática acerca de cambios en la integridad de la aduana.
- Reportes emitidos por agencias internacionales.
- Resultados de auditorias internas y externas. Estas auditorias pueden incluir evaluaciones de cumplimiento (si los funcionarios están siguiendo las reglas), de desempeño (si las divisiones o sub-divisiones son más eficientes o continúan siendo ineficientes) y de integridad (por ejemplo, en torno al procesamiento de denuncias y revisión de resultados de investigaciones por corrupción).

Es recomendable que la evaluación y medición sean llevadas a cabo mediante el sistema de “valoración de impacto regulatorio”¹⁵. Este sistema se establece dentro de la entidad que se designe dentro de la institución para monitorear los avances y resultados del proceso de reforma. Este sistema, además de evaluar resultados, permite determinar de una manera dinámica si el

¹⁴ MCC op cit.

¹⁵ Del ingles *Regulatory Impact Assessment* o RIA.

costo de llevar a cabo las reformas justifica los beneficios que se van producir. La idea de este tipo de sistemas, una vez que se empiezan a cumplir los objetivos principales de las reformas, es que no desaparezcan, sino que pasen a ser parte integral de la institución de manera que la autoevaluación se produzca de manera regular. Esta es una herramienta muy útil para mantener la vigencia del proceso de modernización y transparencia de la institución.

IV. Conclusión

El comercio es un proceso dinámico y en constante cambio, al igual que las necesidades de seguridad y las prioridades políticas y económicas de los países. Las aduanas son protagonistas de ese dinamismo y ese cambio constante. No deben, por tanto, convertirse ni permanecer inmóviles ni anticuadas. Tampoco deben convertirse en barreras, sino en puentes para facilitar la competitividad y el desarrollo de los países. Para lograrlo deben ser y permanecer como instituciones modernas, eficientes y transparentes.

En América Latina han mejorado las aduanas de la mayor parte de los países, pero todavía queda mucho por hacer. La corrupción sigue siendo endémica y como tal, una barrera para atraer la inversión extranjera y fomentar el comercio internacional.

Según el World Economic Forum de 2012 sobre América Latina, la región debe transformarse para lograr su máximo potencial como parte de la globalización: *“En la medida en que el contexto global se vuelve más complejo, más difícil de navegar y el centro de gravedad de la economía mundial se mueve de las economías desarrolladas a las economías en desarrollo, las naciones Latino Americanas deben asegurarse de que la región sea un jugador fuerte e integral. Al mismo tiempo, deben asegurarse de que el crecimiento sea sostenible e inclusivo. Esta es una transformación difícil que tiene que pasar. De lo contrario, Latino America arriesga convertirse en un espectador en vez de un actor central en el desplazamiento global del poder.”*¹⁶

Si América Latina quiere ser protagonista de este cambio, debe comenzar por transformar sus instituciones, sembrando progreso, eficiencia y transparencia. La voluntad política es el primer paso y seguramente el más importante. Sin ella no hay recursos, cooperación ni internacional ni mejores prácticas capaces de lograr un resultado positivo. Es fundamental para las aduanas que exista un compromiso político del más alto nivel para cambiar su imagen y

¹⁶ World Economic Forum on Latin America 2012. *Transformation in a New Global Context*. Reporte Regional. Puerto Vallarta, Mexico 16-18 April 2012.

convertirse en instituciones eficientes en donde el sector público y el privado interactúan con ética y transparencia.

También es fundamental la participación de la sociedad civil. La sociedad civil no debe esperar ser invitada. Debe entrar y dejar oír su voz. Debe participar en la transformación y en la modernización de las instituciones, porque las instituciones son y dependen de las personas que trabajan en ellas día a día y que también son parte de la sociedad civil. El sector público y el privado siempre van a confluir en un punto: las personas. Toca a todos, por tanto, el deber y el derecho de participar activamente en la lucha contra la corrupción, desde adentro y desde afuera de las instituciones del Estado.

Bibliografía

- Anwar, Shah. *Performance Accountability and Combating Corruption. Public Sector Governance and Accountability Series*. The World Bank. Washington, DC 2007.
- De Wulf, Luc and Sokol, José B., editors. *Customs Modernization Hand Book*. Banco Mundial. Washington, D.C. 2005.
- Dormaels, Arne and Vande Walle, Gudrun. *Preventing corruption: lessons learned from anti-corruption training for Belgian customs and excise officers. World Customs Journal. Volume 5, Number 2*.
- Ferreira, Carlos, Engelshalk, Michael and Mayville, William. *The Challenge of Combating Corruption in Customs Administrations*. World Bank. Washington, DC. 2007.
- Irène Hors. *Fighting Corruption In Customs Administration: What Can We Learn From Recent Experiences? OECD*. Working Paper No. 175. Abril 2001.
- Michael Keen, editor. *Changing Customs: Challenges and Strategies for the Reform of Customs Administration. International Monetary Fund*. Washington, DC. October 2003.
- Michael, Bryane and Moore, Nigel. *What do we know about corruption (and anti-corruption) in Customs?.* World Customs Journal. Volume 4, Number 1.
- Millenium Challenge Corporation. *Innovative Policy on Fighting Fraud and Corruption underscores Commitment to Anti Corruption Efforts*. Washington, DC. March 18, 2009.
- Millenium Challenge Corporation: *Building Public Integrity through Positive Incentives: MCC's Role in the Fight against Corruption*. Issue Brief. Washington, DC. 2007.
- Montesdeoca, Edison Ariel. *Cercanías y Distancias en al Lucha contra la Corrupción*. El Lente de la Cooperación Internacional. Consejo Nacional Anti-Corrupción. Tegucigalpa, Honduras, 2008.
- Organización Mundial De Aduanas. *Informe sobre tendencia y prácticas de la OMA*. Idea General del fortalecimiento de capacidades “Pasando del dicho al hecho”. Número 1. Bruselas, Bélgica. Junio 2007.
- Parker, Norma, Berthin, Gerardo, De Michelle Roberto y Mizrahi, Yemile. *La corrupción en America Latina: Estudio Analítico Basado en una Revisión Bibliográfica y Entrevistas*. USAID, Washington, DC. 2004.
- Robert Z. Lawrence, Margareta Drzeniek Hanouz, and Sean Doherty, Editores. *The Global*

Enabling Trade Report 2012 Reducing Supply Chain Barriers. World Economic Forum.
Ginebra, Suiza. 2012.

The World Bank Institute. *Controlling Corruption: Towards an integrated strategy.*
Washington, DC. 2000.