

VIII

SISTEMA DE GESTIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS CENTRALES

Tabla de contenido

VIII

1. ASPECTOS GENERALES	644
1.1. Definición	644
1.2. Objetivos del Sistema	645
1.3. Relevancia del Sistema	645
2. ELEMENTOS BÁSICOS DEL SISTEMA DE INGRESOS TRIBUTARIOS Y ADUANEROS	646
2.1. Elementos Normativos y Organizativos	646
2.1.1. Estructura de la administración tributaria	647
2.1.2. Estructura de la administración aduanera	648
2.2. Elementos Técnicos	649
2.2.1. Registro de contribuyentes	649
2.2.2. Cuenta única tributaria	651
2.2.3. Recaudación	653
2.2.4. Momentos de registro del ingreso y recaudo tributario.	656
2.2.5. Productos del sistema de ingresos públicos nacionales	657
2.3. Relaciones Funcionales Básicas	658
3. SISTEMA DE INGRESOS EN COLOMBIA	660
3.1. Base Jurídica	660
3.2. Elementos Normativos y Organizativos	660
3.2.1. Función recaudadora y función pagadora	661
3.2.2. Modelo de procesos DIAN	662
3.3. Elementos Técnicos	664
3.3.1. Registro Único Tributario	664
3.3.2. Servicio de Obligación Financiera	665
3.3.3. Entidades autorizadas a recaudar	666

3.3.4. <i>Proceso de recaudación</i>	668
3.4. Relación con el Resto de los Sistemas de la Gestión Financiera Pública	671
4. FORTALEZAS, DEBILIDADES Y OPORTUNIDADES DE REFORMA	674
4.1. Fortalezas	674
4.2. Debilidades	675
4.2.1. <i>Desactualización de la obligación financiera</i>	675
4.2.2. <i>El servicio de Obligación financiera no es el auxiliar de la contabilidad gubernamental</i>	676
4.2.3. <i>La información tributaria no se refleja contable y presupuestalmente en tiempo real</i>	676
4.2.4. <i>No existe un área encargada de los ingresos en el MHCP</i>	676
4.3. Áreas de Oportunidad/Propuestas de Reformas	677
4.3.1. <i>Actualización del Servicio de Obligación Financiera</i>	677
4.3.2. <i>La Obligación financiera debe funcionar como auxiliar de la contabilidad gubernamental</i>	677
4.3.3. <i>La información tributaria debe reflejarse contable y presupuestalmente en tiempo real</i>	677
4.3.4. <i>Creación de un área especializada en Ingresos en el MHCP</i>	679

1. ASPECTOS GENERALES

1.1. Definición

Los ingresos públicos son transacciones o flujos económicos que recaudan y administran entidades de gobierno autorizadas por la ley, y que expresan de forma cuantitativa el desarrollo de su actividad ordinaria y extraordinaria. Representan un incremento del patrimonio neto de una entidad, ya sea por el aumento de los activos o por una reducción de los pasivos. El Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas - MEFP del Fondo Monetario Internacional - FMI¹ clasifica los ingresos públicos en *tributarios y otros conceptos* según su naturaleza, así: contribuciones sociales, donaciones y otros ingresos.

Los *ingresos tributarios o impuestos* son aquellos que se originan en gravámenes obligatorios autorizados por ley, derivados del poder impositivo del Estado y obtenidos en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. En esta categoría se clasifican figuras tributarias como, el impuesto sobre la renta, el impuesto al patrimonio, el impuesto sobre las ventas IVA, los gravámenes aduaneros y demás tributos que no generan retribución a quien los paga.

Por otra parte, las contribuciones sociales son ingresos que provienen de empleados o empleadores para realizar provisiones en el sistema de seguridad social, para así garantizar el acceso a prestaciones sociales de contribuyentes, sus dependientes o de quienes los sobrevivan. Las contribuciones sociales incluyen aportes a los sistemas de salud, pensión y riesgos profesionales y demás aportes asociados al pago de nómina y pueden ser obligatorias o voluntarias.

En el grupo de las donaciones, se incluyen transferencias de otras entidades del gobierno o de gobiernos extranjeros y de organismos internacionales. Son recursos diferentes a ingresos tributarios o contribuciones sociales y que se generan sin recibir ningún bien, servicio o activo a cambio o como contrapartida directa.

Finalmente, los otros ingresos corresponden a todos los conceptos cobrables que no sean impuestos, contribuciones sociales o donaciones.

El sistema de ingresos públicos nacionales, en lo que respecta a la gestión financiera pública, está conformado por el conjunto de normas, principios, políticas, entidades y procesos que regulan, intervienen o se utilizan para articular la información de los ingresos tributarios y aduaneros obtenida a partir de las declaraciones y pagos realizados por cada contribuyente registrado, así como los ingresos que provienen de actos administrativos y judiciales relacionados con las obligaciones fiscales, con los registros presupuestales y contables de la Administración Central Nacional.

En este orden de ideas, el documento se centrará sobre estos ingresos, los que se generan en el ámbito de la administración central del gobierno colombiano y son administrados por la DIAN.

¹ Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas MEFP, 2014, Fondo Monetario Internacional. Edición en español.

1.2. Objetivos del Sistema

El sistema de ingresos públicos centrales registra presupuestal y contablemente bajo el principio de devengo, transacciones que representan el derecho incondicional del gobierno central, de recibir los ingresos tributarios y no tributarios.

El principio de devengo es la regla que establece que un flujo de recursos se registra cuando cambia su propiedad o ha ocurrido otro evento económico, de tal forma que periódicamente se cuente con información completa sobre las variaciones de los activos, pasivos o el patrimonio de la entidad, independientemente de las transacciones monetarias que puedan presentarse (MEFP, 2014).

El sistema de gestión de ingresos públicos centrales tiene como objetivo recaudar y administrar la información de los ingresos tributarios que hacen parte de los Recursos de la Nación, para ofrecer información de los eventos económicos y flujos de recursos, transacciones internas, transacciones en especie y otros flujos, integrándolos con los saldos contables y evidenciando valores vencidos por cobrar, si existiesen. Lo anterior, a precios de mercado² y en moneda nacional³.

1.3. Relevancia del Sistema

Los ingresos tributarios resultan ser una parte muy importante de los ingresos de una nación, por tanto la desarticulación de la información tributaria con la información financiera pública o la ausencia de un sistema que permita su administración, genera incertidumbre sobre la capacidad real de ejecución del gasto y sobre los derechos a favor del gobierno central que deben exigirse a los contribuyentes; así mismo, resta transparencia al uso de los recursos públicos, lo cual redundaría en una disminución de la legitimidad gubernamental y por esta vía, del cumplimiento tributario voluntario.

Los ingresos corrientes que son administrados a través de entidades que gestionan el Presupuesto General de la Nación, se identifican como *Recursos de la Nación* y los ingresos que perciben los establecimientos públicos se conocen como *Recursos Propios*.

Los *Recursos de la Nación* que gestiona el gobierno central colombiano a través de entidades públicas que ejecutan *ingresos tributarios corrientes* del Presupuesto General de la Nación, representan cerca del 49% (Cifras año 2021) del total de los ingresos⁴. De acuerdo con la más reciente medición de la OCDE, la recaudación tributaria en Colombia representa 19.7% del PIB (Cifras 2019)⁵

2 Todos los flujos y las posiciones de saldos deben medirse a precios de mercado. Los precios de mercado se refieren al valor de intercambio corriente, es decir, los valores a los que los bienes, servicios, mano de obra o activos se intercambian o podrían intercambiarse por efectivo (dinero legal o depósitos transferibles. MEFP FMI (2014 pg.61)

3 La moneda nacional es la moneda de curso legal en la economía, emitida por la autoridad monetaria para su uso en esa economía; es decir, la moneda de la economía individual o, en el caso de una unión monetaria, la moneda común de la zona a la que pertenece la economía. Todas las otras monedas son monedas extranjeras. MEFP FMI (2014 pg.66)

4 Información correspondiente al Presupuesto General de la Nación vigencia 2021, Decreto 1805 de 2020 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

5 Estadísticas tributarias América Latina y del Caribe – Colombia (2021), OCDE. Recuperado en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-colombia.pdf>

Por lo tanto, la administración articulada de un sistema de información tributaria con el sistema de gestión de ingresos públicos centrales, debe ser una prioridad de los gobiernos para que se divulgue la información de los ingresos que administra el fisco, y para que se cumpla con la obligación de rendir cuentas y se ofrezcan datos que permitan evaluar las cifras nacionales de la economía, así como el impacto de la gestión pública en los diferentes sectores.

2. ELEMENTOS BÁSICOS DEL SISTEMA DE INGRESOS TRIBUTARIOS Y ADUANEROS

2.1. Elementos Normativos y Organizativos

Para el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT y el *International Bureau of Fiscal Documentation* – IBFD (2011)⁶, la administración tributaria es una tarea gubernamental que tiene como objetivo lograr el cumplimiento pleno de las obligaciones por parte de los contribuyentes y para esto, define la política tributaria y desarrolla actividades para gestionar las operaciones del sistema tributario.

Por su parte, la Organización Mundial de Aduanas – OMA (2010), señala que las administraciones aduaneras, son las agencias necesarias para el funcionamiento del sistema global de comercio internacional. Las aduanas son las responsables de la aplicación de la legislación aduanera y de la recaudación de derechos e impuestos a la importación y exportación de mercancías, y son las encargadas de la aplicación de otras leyes y reglamentos relativos a la importación, exportación, movimiento o almacenaje de mercancías.

Los países de América Latina y el Caribe tienden a optar por administraciones de tributos descentralizadas y autónomas administrativamente, aun cuando dependientes de sus correspondientes Ministerios de Hacienda o de Finanzas. De acuerdo con la Encuesta ISORA⁷, en países como Argentina, Brasil, Guatemala, México, Perú, Guyana y Surinam, se ha optado por un modelo integrado de administración tributaria y aduanera como lo hace Colombia actualmente. Incluso en algunos países de la región se ha avanzado en la integración con el sistema de contribuciones sociales, como es el caso de Argentina, Brasil y Perú.

Así mismo, se encuentran diferentes modelos de delegación de la potestad tributaria. En algunos casos como el chileno, el gobierno central se reserva la administración de todos los tributos y en otros, como en Brasil, un modelo federal permite la gestión de tributos como el IVA a nivel subnacional en cada Estado. A su vez existen modelos mixtos

6 Manual de Administración Tributaria, CIAT e IBFD (2011).

7 La Encuesta Internacional sobre Administración Tributaria ISORA (*International Survey on Revenue Administration*) es una herramienta de recolección de información estandarizada sobre administración tributaria a nivel de los países. Es conducido por cinco organizaciones diferentes: el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización Intra- Europea de Administraciones Tributarias (IOTA), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y, desde 2018, el Banco Asiático de Desarrollo (BAD).

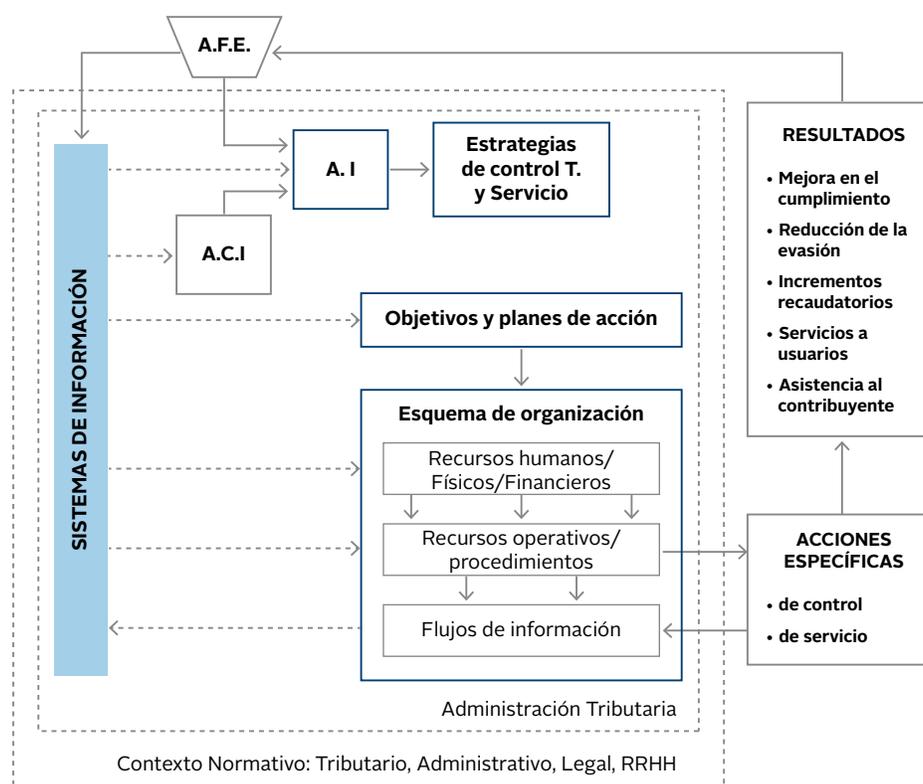
como el colombiano, en el que los tributos de mayor importancia recaudatoria como son Renta e IVA, son administrados centralizadamente, pero la potestad tributaria de varios tributos se encuentra distribuida en los niveles subnacionales.

2.1.1. Estructura de la administración tributaria

El Manual de Administración tributaria del CIAT e IBFD (2011), propone un modelo organizacional con el cual se puedan brindar respuestas apropiadas y rápidas a las expectativas de los contribuyentes, basadas en un servicio integral, profesional y respetuoso de alta calidad, visible, accesible y abierto a la ciudadanía, donde se asegure la interacción con el contribuyente a través de las funciones de registro, recaudo, control, discusión, servicio al ciudadano y administración de información.

Esta organización basada en procesos, es la base para definir los modelos de gestión y diseños organizacionales de las administraciones tributarias como se conocen hoy en día. (Ver diagrama 1).

Diagrama 1. Modelo integral de gestión para la administración tributaria



Fuente: conceptos sobre el modelo integral de gestión para las Administraciones tributarias, CIAT 2004.

Las Administraciones tributarias se caracterizan por contar con una infraestructura de recursos humanos, administrativos y financieros, además de plataformas tecnológicas y de servicio, que son la base para desarrollar estrategias de control tributario y de atención, orientadas a mejorar el comportamiento de cumplimiento de los contribuyentes, reducir la evasión e incrementar el recaudo. Este modelo integral de gestión implica que una administración tributaria ejecute procesos estratégicos, de apoyo y misionales.

Los procesos estratégicos son aquellos que permiten establecer las prioridades de la organización y distribuir esfuerzos de acuerdo con sus capacidades, e incluyen, la investigación de comportamientos tributarios, el estudio de tipologías de fraude y la gestión de los riesgos de incumplimiento tributario que deben mitigarse.

Por su parte, los procesos misionales comprenden las actividades de gestión del registro de contribuyentes, la gestión del control a través de acciones de fiscalización, cobro, determinación y discusión de impuestos, y las operaciones orientadas a facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias como son el recaudo y la gestión de servicios y atención a los contribuyentes.

Finalmente, los procesos de apoyo comprenden todas las actividades necesarias para gestionar el talento humano, la planeación institucional, la tecnología y en general todas las acciones necesarias para que estén disponibles los recursos que facilitan el logro de los objetivos y resultados misionales y estratégicos.

2.1.2. Estructura de la administración aduanera

La Organización Mundial de Aduanas OMA, establece estándares para el desarrollo de la actividad aduanera, la reducción segura de barreras que obstaculizan el comercio internacional y para el fortalecimiento de las capacidades de los servicios administrativos de las aduanas de sus 183 países miembros.

En la Convención Internacional de Kioto 2006, se acordó trabajar por un modelo de servicio administrativo aduanero para el siglo XXI, basado en la transparencia, predictibilidad, estandarización y simplificación de procesos, apoyado en la cooperación internacional con otras administraciones aduaneras, en la gestión y auditoría basada en riesgos y en la optimización de la tecnología.

El servicio de aduanas de Estados Unidos CBP - *U.S. Customs and Border Protection*⁸, recoge estos preceptos en cinco pilares de acción: facilitación, acceso e intercambio de datos, definición de responsabilidades comerciales y aduaneras, inteligencia aduanera y seguridad y protección de la infraestructura.

A través del Manual para la modernización de las aduanas (2005)⁹ el Banco Mundial, señala que las administraciones aduaneras deben contar con equipos de trabajo que les permitan: i) Aplicar leyes y reglamentaciones nacionales armonizadas con los estándares y acuerdos internacionales; ii) Gestionar una arquitectura de servicios aduaneros que in-

8 CBP 2021, Marco Aduanero del siglo XXI, recuperado en <https://www.cbp.gov/trade/21CCF>

9 Customs modernization handbook / edited by Luc de Wulf, José B. Sokol, World Bank 2005.

tegren tecnología, gestión de riesgos y técnicas de inteligencia, para facilitar el comercio de forma segura y con auditorías selectivas; iii) Mantener comunicaciones abiertas con la comunidad comercial que permitan un comercio internacional predecible; iii) Aplicar leyes necesarias para coadyuvar con las políticas de seguridad nacional relativas a la protección de derechos humanos y al control del contrabando y narcotráfico; y iv) Recopilar y difundir información de estadísticas comerciales.

En este sentido, las administraciones aduaneras tradicionalmente cuentan con estructuras organizacionales que incluyen procesos misionales para la gestión operativa de control aduanero, valoración, auditoría, discusión, servicio y defensoría del usuario aduanero. Adicionalmente, cuentan con procesos estratégicos que identifican y gestionan el riesgo, ejecutan acciones de cooperación internacional y promueven lineamientos éticos de operación.

2.2. Elementos Técnicos

A continuación, se enumeran los elementos técnicos que componen el Sistema de Ingresos Públicos, aclarando que se trata de aquellos que están relacionados con la gestión financiera pública y no de todos los que hacen a la tributación y al manejo de las aduanas, cuya desagregación excede el alcance de este trabajo.

2.2.1. Registro de contribuyentes

Como lo señala CIAT (2011)¹⁰, el registro de contribuyentes es el pilar básico de funcionamiento de las administraciones tributarias y como lo señala Egúez (2019)¹¹, el registro de contribuyentes se constituye como un instrumento de control que tiene por función administrar la información de los ciudadanos, bajo un identificador único y mandatorio; aplicando mecanismos de registro y actualización de datos veraces, dinámicos, consistentes y sin duplicados.

El identificador único es denominado generalmente como Número de Identificación Tributaria NIT y permite agrupar bajo un solo código toda la información conocida de un contribuyente, solicitar información a terceros y hacer cruces de datos que permitan relacionar toda la actividad económica de una persona natural o jurídica con su comportamiento tributario individual y en su entorno nacional e internacional.

El registro y el NIT son instrumentos estratégicos para la administración tributaria, ya que ofrecen datos relevantes para habilitar los procesos de: i) solicitud e intercambio de información, ii) clasificación de contribuyentes de acuerdo con su comportamiento tributario, iii) diseño de servicios de atención o de control, iv) diseño de todos los flujos de datos que administran las aplicaciones y/o sistemas informáticos, e v) inteligencia de negocios.

¹⁰ Ídem #4

¹¹ El inicio del Ciclo Fiscal: Registro de Contribuyentes, Egúez P. Hernán. 2019. CIAT. Recuperado en: <https://www.ciat.org/el-inicio-del-ciclo-fiscal-registro-de-contribuyentes/>

Por tanto, además del NIT, el registro debe contener todos los datos necesarios para contactar y ubicar a los contribuyentes ya sea directamente o a través de sus representantes legales, así como la información de sus actividades económicas y domicilio fiscal, elementos clave para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en más de un país.

En este sentido, la inscripción en el registro de contribuyentes para la consecuente asignación del NIT debe constituirse como una obligación para personas naturales y jurídicas, obligación que debe incluir el mantener actualizada la información.

Por su relevancia, la gestión del registro y del NIT es un proceso interno que las administraciones tributarias deben diseñar bajo estándares de servicio al ciudadano que faciliten el cumplimiento de la inscripción y de la actualización, articulado adicionalmente con procedimientos de intercambio y cruce de información que permitan validar el grado de desactualización del registro y anticipar posibles casos de fraude de identidad e inscripciones falsas. El intercambio de información y la solicitud del NIT en otros trámites de gobierno facilitan la administración y actualización del registro.

Dada la deslocalización de las actividades que ha generado el formato de economía digital y la implementación de nuevas tecnologías de comunicación, el registro debe considerar esquemas de servicio de acuerdo con los diferentes niveles de acceso a procedimientos electrónicos y presenciales de la población, así como incluir mecanismos que permitan verificar y autenticar con claves de seguridad a las personas que realizan actuaciones a nombre propio o de otros contribuyentes a través de medios electrónicos.

El instrumento TADAT - *Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*¹², diseñado para evaluar el desempeño de una administración tributaria, plantea que las siguientes funciones son esenciales en un sistema informático de registro de contribuyentes:

- Asigna un NIT nacional a cada contribuyente registrado.
- Valida los NIT mediante dígitos de control.
- Asocia entidades y partes vinculadas al contribuyente (p. ej., cuando una empresa es parte de un grupo empresarial, o un contribuyente es socio de una sociedad).
- Mitiga el riesgo de registros duplicados o en conflicto (p. ej., cuando una compañía o particular que ya están registrados intentan inscribirse nuevamente).
- Sirve de interfaz con otros subsistemas de TI para dar soporte a la presentación de declaraciones y gestión de la recaudación.
- Brinda al personal de primera línea una visión completa de los detalles de identificación y otros datos del contribuyente para todos los impuestos principales.
- Permite desactivar o dar de baja contribuyentes y archiva la información de manera que se pueda recuperar en caso necesario.

¹² TADAT está financiado por socios e instituciones de fomento internacionales, entre ellas la Comisión Europea, Alemania, el FMI, Japón, los Países Bajos, Noruega, Suiza, el Reino Unido y el Banco Mundial.

- Genera información gerencial relativa a la inscripción (p. ej., estadísticas de contribuyentes registrados por tipo de entidad, ubicación, y sector económico) y proporciona pistas de auditoría del acceso de los usuarios y las modificaciones efectuadas a los datos de registro de contribuyentes.
- Brinda acceso seguro y en línea a empresas y particulares a la hora de inscribirse y, una vez inscritos, permite actualizar detalles contenidos en la base de datos (p. ej., el domicilio postal o comercial del contribuyente).

2.2.2. Cuenta única tributaria

El CIAT (2019)¹³ define la cuenta única tributaria – CUT, como aquel sistema de cuenta corriente en el que se registran y controlan las operaciones monetarias que surgen de las obligaciones legales del contribuyente hacia el fisco y de éste para con el contribuyente, de manera que se pueda consultar el estado general y particular de los saldos a pagar o a favor de los obligados tributarios para los diferentes conceptos de deuda con fines de cobro, devolución, pago u otras formas de extinción de la obligación tributaria. La cuenta corriente de contribuyentes o cuenta única tributaria CUT, en esencia es un sistema centralizador de la información del contribuyente a lo largo de su vida fiscal.

La CUT tiene la función de articular, integrar y reflejar de manera sencilla todas las operaciones tributarias y aduaneras que realiza cada contribuyente y las actuaciones administrativas, judiciales y legales que afectan su situación tributaria, para determinar el estado de las obligaciones con el fisco. Los registros de la cuenta corriente de cada contribuyente y usuario aduanero, se referencian con el NIT que es creado a través del registro de contribuyentes.

El sistema de CUT instrumentaliza lo que normativamente define la relación jurídico-tributaria entre contribuyente y fisco. Por tanto, a través de la CUT se administran fechas, reglas de registro cronológico, parámetros y fórmulas de cálculo con los cuales:

- Se establece el saldo en mora o a favor de cada contribuyente a una fecha de consulta.
- Se validan las operaciones matemáticas con las cuales cada contribuyente determinó sus obligaciones tributarias o de saldos a favor.
- Se calcula el valor de las obligaciones tributarias que determinará oficialmente la administración tributaria para un contribuyente dentro de un proceso administrativo de facilitación o de control.
- Se aplican pagos realizados por cada contribuyente en los saldos causados, de acuerdo con el orden de imputación autorizado legalmente.
- Se actualizan los valores de deuda, intereses, multas y sanciones por el paso del tiempo o por cambio de parámetros.

¹³ Parametrización y servicios de cuenta corriente, CIAT (2019).

- Se generan alertas para el inicio, cierre, prescripción o caducidad de procesos administrativos por parte de la autoridad tributaria.
- Se establecen valores a devolver o compensar.
- Se genera la información insumo para los registros contables y presupuestales de la administración tributaria.

El servicio principal que ofrece la CUT es la consulta del estado de cuenta de un contribuyente o usuario aduanero, sin embargo, el conjunto de parámetros, reglas y fórmulas que se gestionan a través del sistema de cuenta corriente, permite diseñar otros servicios que les facilite a los contribuyentes el cálculo de sus obligaciones, considerando las reglas vigentes parametrizables y así evitar errores aritméticos en sus autoliquidaciones, proyectar acuerdos de pagos que fraccionen el cumplimiento en el tiempo, calcular intereses de mora, multas y sanciones a una fecha determinada, crear recibos de pago y en general, ofrecer servicios que requieran operaciones matemáticas con la información tributaria y aduanera.

Así mismo, el conocer en detalle las operaciones que ha realizado un contribuyente o usuario aduanero y su situación tributaria, es insumo para aplicar las acciones de control, fiscalización, cobro y discusión pertinentes a cada caso. Adicionalmente, apoyadas en las tecnologías de la comunicación, las administraciones tributarias y aduaneras, pueden usar la información en la CUT para generar invitaciones, recordatorios y alertas automáticas o programadas que pueden gestionarse masivamente y como paso persuasivo para lograr el cumplimiento antes de iniciar procesos coercitivos.

Por otra parte, la información del sistema de cuenta corriente habilita la posibilidad de realizar convenios de intercambio de datos con otras administraciones tributarias y aduaneras internacionales y entidades subnacionales, de responder a solicitudes de información de entes de control y estamentos judiciales, y de efectuar convenios interadministrativos con otros organismos de gobierno para el control del cumplimiento de obligaciones. En los casos en que las normas establezcan que parte del recaudo que administra el gobierno central deba ser distribuido a otras entidades, el sistema de CUT permite el cálculo de los valores a transferir.

Como se observa, la cuenta única tributaria es un instrumento estratégico para el desarrollo de las funciones de servicio y control de una administración tributaria o aduanera. No obstante, una visión agregada de los datos que se gestionan en la CUT abre otras posibilidades de operación, ya que facilitan la generación de estadísticas, la caracterización del recaudo y del comportamiento de los contribuyentes y usuarios aduaneros, lo cual sumado a técnicas de analítica permiten proyectar cambios normativos, gestionar riesgos de incumplimiento, priorizar las acciones de la entidad, tomar decisiones estratégicas de control, identificar comportamientos particulares o por sectores económicos y proyectar los efectos de medidas o reformas.

El instrumento TADAT valora de eficaz un subsistema informático de contabilidad de ingresos tributarios, si éste:

- Mantiene una cuenta para cada contribuyente, y proporciona una vista completa de los detalles contables del contribuyente para todos los impuestos principales.
- Imputa pagos a las cuentas de los correspondientes contribuyentes de manera oportuna.
- Proporciona al personal de primera línea acceso a las cuentas de contribuyentes (tanto acceso completo como de sólo lectura).
- Les permite a los contribuyentes y a sus agentes autorizados visualizar sus cuentas vía acceso web, tras apropiadas verificaciones de identidad.
- Calcula e impone penalidades e intereses sobre los pagos vencidos.
- Estructura la cuenta de modo que los importes por impuestos, penalidades, multas e intereses puedan identificarse de forma independiente.
- Archiva las cuentas inactivas de contribuyentes de modo que se puedan restablecer fácilmente en caso necesario.
- Genera un estado de cuenta del contribuyente, tanto para cada impuesto principal como de manera consolidada (es decir, para todos los impuestos principales).
- Permite una variedad de operaciones contables (p. ej., débitos, créditos, transferencias, compensaciones, anticipos de pagos, devoluciones, penalidades, ajustes, condonaciones).
- Genera información gerencial vinculada con la contabilidad, tanto para uso interno de la administración como para fines contables más generales del estado.
- Mantiene registros y pistas de auditoría detalladas a fines del control interno (p. ej., la identidad del personal de primera línea que accedió a la cuenta del contribuyente; detalles de todas las transacciones en las cuentas).

2.2.3. Recaudación

Para el CIAT (2016)¹⁴, la razón de ser del proceso de recaudación, radica en garantizar las condiciones y los instrumentos necesarios para facilitar a los contribuyentes, el cumplimiento de sus principales obligaciones con el fisco, para lo cual es necesario contar con procedimientos de recepción de declaraciones y pagos.

El proceso de recaudación implica la definición de los formularios en los cuales se reflejarán las autoliquidaciones de impuestos y de aquellos formatos con los cuales se realizarán los pagos correspondientes. Cuando estos formularios deben ser diligenciados por los contribuyentes o usuarios aduaneros, su diseño debe facilitar la liquidación, para lo cual los formatos electrónicos con esquemas de validación y la opción de calcular

14 Manual de recaudación y cobranzas (2016) CIAT

operaciones matemáticas a través de medios electrónicos, mitigarán el riesgo de error aritmético y errores en la captura de información.

Las declaraciones electrónicas permitirán conocer en tiempo real la información presentada por cada contribuyente, inmediatamente sean firmados electrónicamente o digitalmente; esto a diferencia de los formatos en papel cuyos datos se conocerán hasta que sean procesados por las entidades recaudadoras y lleguen a la administración.

Las administraciones tributarias que cuentan con la información suficiente, elaboran las declaraciones de los contribuyentes y le sugieren a éste el contenido de su declaración, lo cual de ser aceptado por el contribuyente y validado con su firma, inmediatamente afecta la CUT.

El diseño de formularios tributarios debe considerar estándares de información que permitan identificarlos y asociar su contenido con un código de formulario y con la cuenta única del contribuyente que los presenta o paga, así como con el tipo de obligación que cumple. A su vez, la inclusión de códigos QR, códigos de barras u otros mecanismos de lectura electrónica, facilitan la captura de información y aseguran el contenido de cada formulario.

Como lo señala el CIAT (2016), la parametrización de los formularios de declaración y pago electrónico actúa como un instrumento de control y unificación de criterios, ya que cuando es el sistema el que calcula ciertos campos a partir de la información ingresada por el contribuyente, se aplicará la normatividad vigente y esto prevendrá errores en la liquidación.

En todo caso, la disposición de formularios electrónicos debe considerar los niveles de acceso a internet de los contribuyentes, por lo que su implementación puede realizarse de acuerdo con los perfiles o clasificaciones de contribuyentes y usuarios aduaneros que operen en la jurisdicción de cada país.

Otro elemento clave de la recaudación es el servicio de recepción de pagos, lo cual es una especialidad del sector bancario, por lo que una práctica extendida en la gestión tributaria y aduanera, es la de celebrar convenios con entidades financieras que demuestren la capacidad técnica y económica para la recepción de declaraciones y pagos tributarios. El CIAT (2011), recomienda definir en estos convenios, las obligaciones que tienen las entidades financieras de entregar información y de consignar los valores recaudados, junto con un esquema de sanciones en caso de:

- Transferir fondos luego de los plazos establecidos.
- Entregar tardíamente la información sobre declaraciones y pagos de impuestos.
- Entregar información ilegible.
- Errores cometidos al momento de registrar la información.

Con la implementación de los servicios de declaración electrónica, los formularios que reciben las entidades financieras son en su mayoría formatos de pago, que a su vez están mutando al esquema electrónico, esta división entre formularios para la declara-

ción y formularios para el pago, exige que se diseñen mecanismos para identificar las declaraciones a las que deben aplicarse los recursos recibidos.

Lo anterior conlleva a que una vez se dispongan los formularios, debe diseñarse el flujo de datos que soportará el procesamiento de los documentos, ya sea que se reciban directamente por la administración o por las entidades financieras, y ya sea que se recauden física o electrónicamente, para asegurar que en todo caso los registros se reflejen en la cuenta corriente de cada contribuyente o usuario aduanero.

De acuerdo con CIAT (2016), las administraciones tributarias han diversificado los medios de pago buscando la facilitación del cumplimiento. Entre los canales y medios más comunes, se pueden citar:

- Plataforma WEB de las entidades recaudadoras.
- Plataforma WEB de las Administraciones tributarias.
- Convenio de débito a cuenta en instituciones financieras.
- Ventanilla de los bancos con documento impreso en efectivo, cheque o tarjeta de crédito.
- Ventanilla de los bancos con un número de referencia en efectivo o cheque.
- Cajeros Automáticos (ATM) con un número de referencia.
- Tarjeta de crédito vía WEB con operadores de tarjeta con los bancos.
- Por giro postal a través de las oficinas de correo.
- Otros títulos valores.

Estos medios de recaudo son utilizados igualmente en la administración aduanera. En todo caso, es importante que se consideren otros medios alternativos al dinero, como pagos en especie, compensaciones de saldos a favor y otros mecanismos considerados por la legislación para extinguir la obligación tributaria y aduanera.

Como contraprestación al servicio de recaudo, se acuerdan con las entidades financieras mecanismos como los siguientes, CIAT (2016):

- Valor fijo por documento o pago recibido, que es cuando el banco tiene la responsabilidad de transcribir la información de formularios físicos. El valor puede variar en función de la complejidad de los formularios (número de campos). Sin embargo, a medida que se ha ido migrando hacia la declaración electrónica, esta modalidad se ha reemplazado por un valor fijo por transacción realizada a través de la plataforma del banco.
- Comisión sobre los valores recaudados, estableciendo porcentajes por rangos de cantidades.
- “*Float*”: se calcula en base al número de días que el banco puede hacer uso de los dineros recaudados antes de transferirlos a las cuentas del “Tesoro”. El cálculo de los días de “*float*” puede contener un componente fijo y uno variable

en función de aspectos tales como calidad de información, oportunidad de la información, número de transacciones y el valor de los recaudos.

- Esquemas combinados que mezclen varios tipos de contraprestación, como por ejemplo, fijando un valor mínimo por documento sumado a un porcentaje por el monto recaudado. O bien fijando un valor en días de “float” más un valor mínimo por transacción.

Considerando la transición a los servicios de declaración y recaudo electrónico, las administraciones tributarias y aduaneras deben revisar los mecanismos de cálculo de la contraprestación.

El ciclo de la recaudación debe cerrarse con el registro de documentos y pagos en la cuenta única de cada contribuyente, respetando el orden cronológico de cada transacción y aplicando los pagos en el orden establecido por la normatividad.

2.2.4. Momentos de registro del ingreso y recaudo tributario

Aplicando el principio de devengo, el ingreso tributario se registra a partir de los valores declarados en las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes. Así mismo, se registran los ingresos determinados a través de actos administrativos o judiciales exigibles. Las operaciones que genere el sistema para actualizar intereses, sanciones u otros recargos a favor del fisco, también hacen parte de la causación del ingreso.

Los recursos que son efectivamente recibidos como ingresos tributarios se denominan recaudo. El recaudo puede ser percibido antes de la causación del ingreso, junto con ésta, o en un momento posterior.

Todos los momentos de registro se soportan en documentos o formularios de carácter tributario a través de los cuales los contribuyentes cumplen con sus obligaciones (Ver cuadro 1).

Cuadro 1. Momentos de registro

Formulario tributario	Registro del ingreso	Registro del recaudo
Declaraciones tributarias	Derechos a favor de la Nación	De los pagos recibidos con la declaración
Declaraciones tributarias que corrigen o rectifican otra declaración	Derechos a favor de la Nación	De los pagos recibidos con la declaración
Declaraciones sin operación o en ceros	Informativa	No aplica
Declaraciones sin periodo y por operación o facturas	Derechos a favor de la Nación	De los pagos recibidos con la declaración
Acto administrativo a favor de la administración tributaria	Derechos a favor de la Nación	No aplica
Fallo o sentencia judicial a favor de la administración tributaria	Derechos a favor de la Nación	No aplica

Formulario tributario	Registro del ingreso	Registro del recaudo
Documento del sistema de cálculo de intereses, multas, recargos o sanciones	Derechos a favor de la Nación	No aplica
Formularios, recibos o boletas de pago	No aplica	De los valores recibidos

Las liquidaciones tributarias pueden generar saldos a favor de los contribuyentes, o pueden recibirse recaudos no debidos, caso en el cual, se ejecutan procesos para verificar si procede reversar la causación del ingreso y con esto, la devolución del recaudo. Usualmente, de forma previa a la devolución del recaudo, las administraciones tributarias verifican si existen otras deudas del contribuyente para compensar cuentas; en este caso, el acto administrativo que autoriza la devolución del recaudo se convierte simultáneamente en un formulario de pago para la deuda tributaria en el que se aplica (Ver cuadro 2).

Cuadro 2. Momentos de registro devoluciones y compensaciones

Formulario tributario	Registro del ingreso	Registro del recaudo
Acto administrativo de devolución	Reversión de los derechos causados a favor de la Nación	Devolución del recaudo
Acto administrativo de compensación	No aplica	De los pagos recibidos con el acto administrativo
Fallo o sentencia judicial a favor del contribuyente	Reversión de los derechos causados a favor de la Nación	No aplica

En los casos en los que la administración tributaria adelanta procesos de revisión de declaraciones tributarias o emite actos administrativos que son objeto de discusión o litigio, se generan derechos y responsabilidades contingentes que potencialmente pueden definirse a favor o en contra de la administración tributaria.

Una vez se encuentren en firme las decisiones administrativas o judiciales, los documentos que contienen tales decisiones son el soporte para la causación del ingreso a favor del fisco o para su reversión, según sea el caso. No obstante, entre tanto las decisiones administrativas o judiciales adquieren firmeza, se realizan registros de control contable de las contingencias.

2.2.5. Productos del sistema de ingresos públicos nacionales

Registros contables de causación de ingresos tributarios. El sistema debe registrar contablemente el Ingreso tributario a la vez que reconoce derechos de cobro a favor de la Nación.

Registros contables y presupuestales de recaudo de ingresos tributarios. El sistema debe registrar contablemente los pagos recibidos y aplicarlos a los derechos de cobro reconocidos a favor de la Nación. Simultáneamente permite el registro presupuestal de los ingresos.

Registros contables de anticipos de ingresos tributarios. El sistema debe registrar contablemente los pagos recibidos como anticipos a ingresos tributarios. Simultáneamente debe permitir el registro presupuestal de los ingresos.

Registros contables de derechos y responsabilidades contingentes. El sistema debe registrar contablemente los actos administrativos y procesos judiciales en discusión o litigios que representan derechos o responsabilidades que potencialmente pueden concretarse a favor o en contra de la administración tributaria o aduanera.

Informes de ejecución presupuestal de ingresos. El sistema debe permitir conocer a través de reportes sobre los recaudos efectivamente percibidos, el estado de la ejecución presupuestal de los ingresos tributarios.

2.3. Relaciones Funcionales Básicas

Las principales relaciones funcionales del Sistema de Ingresos Nacionales con el resto de los sistemas que forman parte de la Gestión Financiera Pública son las siguientes:

a) Con el Sistema de Programación Fiscal

Las instancias de relación se presentan con respecto a la recaudación efectiva, cuando:

- a) Se realizan las proyecciones fiscales de ingresos a recaudar a mediano y largo plazo; y
- b) Se preparan las estadísticas fiscales de los ingresos efectivamente recaudados.

b) Con el Sistema Presupuestal

Las instancias de relación se presentan cuando:

- a) Se calculan los ingresos a recaudar en el momento de formularse el presupuesto;
- b) El monto estimado a recaudar, según la ley o acto administrativo de aprobación del presupuesto.
- c) Las modificaciones durante el ejercicio al cálculo de ingresos.

c) Con el Sistema de Contabilidad Presupuestal

Las instancias de relación se presentan cuando:

- a) Se aprueba por ley, norma o acto administrativo el monto efectivo a recaudar durante el ejercicio presupuestario;
- b) Las modificaciones formales durante el ejercicio al cálculo de ingresos legalmente aprobado.

- c) Los pagos del contribuyente en un agente financiero autorizado a recaudar, hayan ingresado los fondos o no, en la tesorería institucional.

d) Con el Sistema de Contabilidad Central (del Tesoro)

Las instancias de relación se presentan cuando en el Sistema de Contabilidad:

- a) Se integra el Registro de Contribuyentes como auxiliar al catálogo de cuentas patrimoniales;
- b) Se registran los ingresos nacionales devengados;
- c) Se registran las cuentas por cobrar por intereses, recargos, multas, sanciones;
- d) Se registran los ingresos efectivamente recaudados;
- e) Se registran las cuentas por pagar por razones tributarias o aduaneras (devolución de impuestos, juicios, etc.);
- f) Se registran los fallos judiciales o actos administrativos de la administración tributaria con efectos recaudatorios sobre casos específicos;
- g) Se registran los juicios en trámite (Como notas a los estados financieros);
- h) Se registra la existencia de mercaderías aprehendidas, incautadas, decomisadas o abandonadas;
- i) Otros registros de similar naturaleza.

Todos los registros anteriores corresponden al Tesoro Nacional y no constituyen patrimonio propio de la institución recaudadora.

Si la CUT está bien organizada y opera en tiempo real, incluye todos los registros mencionados anteriormente y puede funcionar como auxiliar del Sistema de Contabilidad del órgano rector del Tesoro, manteniendo el secreto fiscal, en los casos que por razones legales así deba ser.

e) Con el Sistema de Tesorería:

- a) Cuando los agentes financieros ingresan los pagos realizados por los contribuyentes,
- b) Por las órdenes de pago de la autoridad tributaria devolviendo montos recaudados.

f) Con Sistemas de Estadísticas Económicas

Las instancias de relación se presentan cuando:

- a) Se integran al sistema los ingresos nacionales devengados;
- b) Se integran al sistema todo el resto de las transacciones tributarias que motiven cuentas a cobrar o a pagar.

3. SISTEMA DE INGRESOS EN COLOMBIA

3.1. Base Jurídica

El Estatuto Orgánico de Presupuesto – EOP¹⁵ colombiano clasifica los ingresos públicos en corrientes y recursos de capital. Entre los ingresos corrientes se ubican los ingresos tributarios y los no tributarios. Los impuestos o gravámenes como el impuesto sobre la renta, el impuesto al patrimonio, el impuesto sobre las ventas IVA, el impuesto nacional al consumo, el impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, el impuesto SIMPLE, los gravámenes aduaneros y demás tributos que no generan retribución directa a quien los paga, son considerados *ingresos tributarios*, y las demás categorías de ingresos que señala el MEFP, las agrupa bajo el concepto de ingresos no tributarios.

Diagrama 2. Clasificación de ingresos



Fuente: Sistema de clasificación presupuestal. Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2020)

Adicionalmente, aquellos ingresos no tributarios que se perciban esporádicamente y que no es posible contar con ellos continuamente¹⁶, deben clasificarse bajo el concepto de Recursos de Capital. Aquí se encuentran ingresos por disposición de activos, excedentes financieros, dividendos y utilidades por otras inversiones de capital, rendimientos financieros, recursos de crédito externo, recursos de crédito interno, transferencias de capital, recuperación de cartera, recursos de balance, diferencia cambiaria, retiros FONPET, reintegros y otros recursos no apropiados y recursos de terceros.

3.2. Elementos Normativos y Organizativos

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, es la entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público que administra los ingresos tributarios centrales del país. Desde 1993 su estructura considera tanto la gestión tributaria como la aduanera

¹⁵ Estatuto Orgánico de Presupuesto. Decreto 111 de 1996.

¹⁶ Corte Constitucional, Sentencia C-423/1995

y adicionalmente, la organización necesaria para controlar el cumplimiento del régimen cambiario.

En tal sentido, como administración tributaria y aduanera, a la DIAN le corresponde recaudar, fiscalizar, liquidar, discutir, cobrar, devolver, sancionar y desarrollar todas las actividades relacionadas con la facilitación y cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes de impuestos nacionales y de usuarios aduaneros¹⁷, las cuales se encuentran establecidas en los estatutos tributario y aduanero del país, decretos 624 de 1989 y 1165 de 2019 respectivamente. El Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 compila las normas aplicables en materia tributaria.

3.2.1. Función recaudadora y función pagadora

Con el fin de identificar la información financiera que proviene de la gestión de ingresos tributarios y no tributarios del país, cuya responsabilidad está en cabeza de la DIAN, dicha entidad separa los registros contables y presupuestales del recaudo tributario, de los registros que se generan por su gestión operativa.

Para administrar la información de los activos a nombre de la entidad y de los gastos de administración como salarios, contribuciones sociales, servicios generales, costos de tecnología y los demás propios de la operación de la entidad o de la gestión de su patrimonio, la DIAN registra su información contable y presupuestal, en un ente contable denominado Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – función pagadora. Para cubrir estos gastos, la entidad recibe anualmente un presupuesto que le es asignado de forma independiente a los ingresos tributarios que administra.

Tales ingresos tributarios, se registran en otra entidad contable que se denomina Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – función recaudadora, la cual lleva saldos y estados financieros independientes a los de la función pagadora. El ente contable DIAN – función recaudadora, no recibe anualmente, ni administra un presupuesto de gastos propio; En su lugar, gestiona el presupuesto de ingresos tributarios de la Nación, a través de los servicios informáticos de obligación financiera y el sistema contable.

De acuerdo con las Notas a los estados financieros de la DIAN – Función recaudadora (2020), la contabilidad se registra de acuerdo con el conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos técnicos de la contabilidad pública. Registra detallada y cronológicamente los hechos económicos originados en la administración de los ingresos tributarios y no tributarios. Los ingresos tributarios incluyen los del proceso aduanero.

Los ingresos tributarios se soportan principalmente en declaraciones tributarias, recibos de pago, consignaciones, actos administrativos, y en fallos judiciales. Estos documentos se registran en el ente contable DIAN – Función recaudadora, sin embargo, el recaudo no es recibido directamente por la administración tributaria, ya que el recaudo es consignado en las cuentas bancarias que la Dirección General del Crédito Público Te-

¹⁷ Decreto 1742 de 2020, Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

soro Nacional (DGCPN) tiene en el Banco de la República. Por lo tanto, la contabilidad de la DIAN – función recaudadora, refleja operaciones de enlace interinstitucional con el Ministerio de Hacienda, entidad a la que pertenece la DGCPN, que permiten hacer el cruce entre la información de recaudo que se administra en el servicio de obligación financiera y el sistema contable de la DIAN – función recaudadora y los recursos que efectivamente recibe la DGCPN.

Los registros contables y presupuestales que se derivan de la gestión de la cartera a favor del fisco y de devoluciones, compensaciones y pagos originados por fallos judiciales, también son administrados en la contabilidad del ente DIAN – Función recaudadora.

Así mismo, la DIAN – Función Recaudadora, gestiona los inventarios que se conforman a partir de las acciones de control aduanero, (Mercancías Aprehendidas, decomisadas o abandonadas – ADA), junto con los gastos que se generan por la administración de tales inventarios. Si estos bienes se adjudican a favor de la Nación y posteriormente son vendidos, dichos ingresos se reconocen en este ente contable.

Finalmente, en la información financiera de la DIAN – Función Recaudadora, se administra toda la información de litigios, juicios y mecanismos alternativos para la solución de conflictos que representen una contingencia, en caso de resolverse en instancias judiciales a favor o en contra de la entidad. Estos registros se administran como cuentas de orden deudoras o acreedoras, según sea el caso.

3.2.2. Modelo de procesos DIAN

En el caso de entidades que como la DIAN integran la gestión tributaria y aduanera en una sola entidad, los procesos de apoyo como la gestión del talento humano, de la tecnología y la planeación institucional son de carácter transversal¹⁸ (Ver cuadro 3).

¹⁸ Descripción de procesos y procedimientos DIAN, recuperado en: <https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/Paginas/Transparencia.aspx>

Cuadro 3. Procesos de apoyo DIAN

Perspectiva	Proceso	Subprocesos
Apoyo	Talento humano	Gestión del empleo
		Desarrollo del talento humano
		Investigaciones disciplinarias
	Planeación, estrategia y control	Administración del sistema de gestión
		Asuntos Internacionales
		Comunicaciones
		Control interno
		Gestión jurídica
		Planeación y Cumplimiento
		Información, Innovación y Tecnología
	Seguridad de la Información	
	Gobernanza de Datos, Analítica y Estudios Económicos	

Las actividades relacionadas con las funciones de administración tributaria y aduanera de la DIAN, se reúnen en los procesos misionales y de servicio al cliente. Al ejecutar estos procesos, la entidad administra y controla el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias. Entre estos procesos se encuentran la administración del registro de contribuyentes, de la recaudación y de la Obligación financiera, (Ver cuadro 4).

Cuadro 4. Procesos misionales y de servicio al cliente DIAN

Perspectiva	Proceso	Subprocesos
Misional	Cumplimiento de Obligaciones Tributarias	Administración de Cartera
		Fiscalización y Liquidación
		Gestión del Riesgo y Programas
	Cumplimiento de Obligaciones Aduaneras y Cambiarias	Recaudo - Devoluciones
		Operación Aduanera
		Fiscalización y Liquidación
Servicio al cliente	Cercanía al Ciudadano	Gestión del Riesgo y Programas
		Asistencia al Usuario
		Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero

Las actividades de la gestión administrativa y financiera se concentran en un sólo proceso (Ver cuadro 5), independientemente del ente contable (DIAN – Pagadora o DIAN - Recaudadora), en el que se realicen los registros. En este proceso se incluyen además de las actividades de registro financiero, presupuestal y contable, las relacionadas con las adquisiciones de bienes y servicios, la administración de recursos administrativos y la operación logística.

Cuadro 5. Procesos administrativos y financieros DIAN

Perspectiva	Proceso	Subprocesos
Financiera	Administrativo y Financiero	Compras y Contratos
		Operación Logística
		Recursos Administrativos
		Función Pagadora
		Función Recaudadora

Los flujos de información y transacciones que generan los ingresos tributarios, nacen en la ejecución de procesos misionales y se reflejan contablemente en el subproceso Función Recaudadora.

3.3. Elementos Técnicos

3.3.1. Registro Único Tributario

El Registro Único Tributario (RUT), es el mecanismo para identificar, ubicar, contactar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes, usuarios aduaneros, declarantes y responsables de impuestos que administra la DIAN, así como a sus representantes legales y financieros.

A través del RUT se asigna el Número de Identificación Tributaria NIT, código único que permite identificar a cada contribuyente y/o responsable en los sistemas de la DIAN y en las operaciones que este realiza en el entorno económico y así recopilar la información que existe sobre él, esto con el fin de poder identificar todos los movimientos que puedan tener impacto fiscal y poder realizar las acciones de control y servicio correspondientes. La gestión del RUT incluye procesos de actualización voluntaria por parte del contribuyente u oficiosa por parte de la DIAN. Incumplir con la obligación de inscribirse o de actualizar el registro, genera sanciones económicas.

La creación del RUT y la asignación del NIT se realizan simultáneamente a través del sistema informático de la DIAN, ya sea por un proceso de autogestión, a través de los servicios de atención de la administración tributaria o por intermedio de las cámaras de comercio con las que la entidad constituya un convenio interadministrativo, para que el RUT se cree simultáneamente con la inscripción mercantil de las nuevas empresas.

La identificación del origen de los ingresos tributarios que administra la DIAN se realiza a través del NIT. Por lo tanto, todos los documentos que soportan las actuaciones tributarias contienen este código identificador, lo que permite llevar un registro por contribuyente de sus movimientos en el sistema de Obligación financiera de la administración tributaria y aduanera.

3.3.2. Servicio de Obligación Financiera

La liquidación de impuestos es la acción a través de la cual se reconocen los ingresos a favor del Estado. La mayoría de las liquidaciones son realizadas por cada contribuyente o usuario aduanero, bajo el concepto de declaración. Cuando las liquidaciones son realizadas por la DIAN como parte de sus procesos de control, se conocen como liquidaciones oficiales, las cuales, por ser generadas por una entidad pública en ejercicio de sus funciones, se consideran actos administrativos.

Las declaraciones son presentadas por cada contribuyente o usuario aduanero, en formularios diseñados por la DIAN para cada tipo de impuesto interno y para el cumplimiento de obligaciones aduaneras. Su presentación puede realizarse electrónicamente a través de los servicios informáticos de la entidad o presencialmente por intermedio de entidades financieras autorizadas.

Por su parte, cuando los actos administrativos han surtido todo el proceso de discusión con el contribuyente y sus liquidaciones oficiales se hacen exigibles, se les considera actos ejecutoriados. En caso de que el contribuyente lleve su discusión a instancias judiciales (procesos jurídicos o juicios) y demande en juzgados, tribunales o Altas cortes, los fallos y sentencias pueden a su vez, modificar declaraciones o actos administrativos.

Las declaraciones presentadas por los contribuyentes, los actos administrativos y los fallos judiciales ejecutoriados, contienen la información necesaria para determinar el valor a pagar por parte de un contribuyente o usuario aduanero y, por tanto, son el insumo para causar bajo principio de devengo, los ingresos tributarios de la Nación.

Para realizar el pago de los tributos, los contribuyentes o usuarios aduaneros deben generar un tipo de documento conocido como recibo oficial de pago, el cual se asocia a una declaración o acto administrativo. Todos los pagos se canalizan a través de las entidades financieras autorizadas para recaudar y se pueden realizar a través de medios electrónicos o físicos. Las declaraciones, actos administrativos o fallos judiciales que no tengan asociado un pago, son el insumo para las acciones de cobranza.

Para las obligaciones nacidas del año 2006 hasta la fecha, las declaraciones tributarias, los actos administrativos y los fallos judiciales ejecutoriados y los recibos oficiales de pago de cada contribuyente, se administran a través del servicio electrónico denominado como “Obligación Financiera”.

El Servicio de Obligación Financiera registra de forma cronológica todos los documentos tributarios y de acuerdo con las fechas establecidas para el cumplimiento de cada obligación, calcula los intereses de mora, aplica los pagos recibidos, actualiza el valor de sanciones y determina los saldos a pagar o favor de cada contribuyente. En el

caso de las obligaciones aduaneras, adicionalmente calcula la actualización de la tasa de cambio. La obligación financiera es el sistema que permite conocer el estado de cuenta individualizado de cada contribuyente.

Para información relacionada con obligaciones del año 2005 y anteriores, el registro de los documentos tributarios de cada contribuyente se administra a través de la aplicación denominada Cuenta Corriente del Contribuyente.

En tal sentido, el Servicio de Obligación Financiera es la fuente de información primaria para el registro presupuestal y contable de los ingresos tributarios de la Nación. De darse movimientos correspondientes a periodos anteriores a 2006, lo será adicionalmente la cuenta corriente del contribuyente.

La información tributaria y aduanera se acumula diariamente y es transmitida en bloque al sistema de información financiera del país SIIF Nación, para alimentar los registros presupuestales y contables.

La obligación financiera registra actualmente toda la información de declaraciones, sin embargo, no recibe aún toda la información de los actos administrativos ejecutoriados, ni de fallos judiciales, y aún cuando la obligación financiera contiene la información de las declaraciones de importación, estos datos no se reflejan en el reporte del estado de cuenta de los usuarios aduaneros.

3.3.3. Entidades autorizadas a recaudar

El Estatuto Tributario Nacional¹⁹ dispone, que el pago de impuestos y tributos aduaneros, debe efectuarse en los lugares que para tal efecto señale el Gobierno Nacional. El recaudo no puede realizarse por empresas particulares diferentes a las autorizadas por la Superintendencia Financiera.

En desarrollo de lo anterior, se establecen las obligaciones de las entidades autorizadas para recaudar, conforme lo precise el Ministerio de Hacienda y Crédito Público - MHCP. Estas obligaciones incluyen recibir declaraciones y pagos tributarios, consignar los valores recaudados a favor del Tesoro Nacional y entregar los documentos e información a la DIAN, en los plazos y lugares que señale el mismo ministerio. Obligaciones que de incumplirse conllevan sanciones²⁰.

El MHCP puede retirar en cualquier momento²¹ la autorización para recaudar impuestos y recibir declaraciones tributarias, a la entidad que incumpla las obligaciones originadas en la autorización, cuando haya reincidencia o cuando la gravedad de la falta así lo amerite.

Para formalizar la autorización a recaudar, para aceptar voluntariamente las obligaciones legales por parte de la entidad financiera y para establecer la forma en que opera el proceso de recaudo, se suscriben convenios de recaudo entre las entidades

¹⁹ Autorización para recaudar impuestos. Art 801 Estatuto Tributario Nacional.

²⁰ Sanciones a entidades autorizadas para recaudar impuestos. Artículos 674 a 678 del Estatuto Tributario Nacional.

²¹ Autorización para recaudar impuestos. Art 677 Estatuto Tributario Nacional.

recaudadoras y la DIAN. Sin embargo, se considera que la autorización para recaudar pagos y para recibir declaraciones tributarias, en los términos del Estatuto Tributario, es una función administrativa pública y no contractual.²²

Esto implica que, si bien la justificación para entregar la función de recaudo a los bancos y demás entidades financieras, radica en la experiencia y profesionalización que tienen en el manejo de dinero y en los riesgos propios que conlleva dicha actividad, ello no significa que, al ser autorizados para recaudar, estas operaciones se enmarquen en sus objetivos comerciales de carácter privado²³.

Como los recursos por impuestos son considerados parte del Presupuesto General de la Nación (PGN), estos deben administrarse en cuentas bancarias y bajo los lineamientos que para tal efecto señale el MHCP; Para lo anterior, se encuentra establecido un límite de cinco (5) días de permanencia en dichas cuentas²⁴ y para los convenios de reciprocidad da la opción de ampliar dicho límite, cumplidos ciertos requisitos.

Por lo tanto, el MHCP establece un tiempo que las entidades financieras pueden tener en su poder el recaudo tributario, plazo que se conoce como reciprocidad o índice de consignación²⁵. El índice de consignación se define como la contraprestación por los servicios prestados en el proceso de recepción y recaudo, el cual consiste en permitir que la entidad autorizada para recaudar mantenga un número de días el recaudo diario de tributos nacionales y aduaneros.

La DIAN define el procedimiento para calificar y reconocer días de reciprocidad a las entidades recaudadoras que reciban tributos nacionales²⁶. En dicha reglamentación se establece que los días de reciprocidad o el índice de consignación se otorgan a partir de criterios de calidad, cantidad de documentos y oportunidad de la información, con una base fija de días que pueden ir aumentando hasta un tope que hoy se encuentra fijado en seis (6) días.

Por lo tanto, los bancos autorizados para recaudar impuestos nacionales que acepten la autorización otorgada, deberán sujetarse a los días de reciprocidad que establezca el gobierno nacional y sin lugar a negociación. Su único recurso para modificar los días de reciprocidad o índice de consignación es mejorar las variables que son calificadas o solicitar revisión en caso de no estar de acuerdo con la calificación mensual.

Las normas tributarias, presupuestales y administrativas de orden nacional, no consideran hasta el momento un modelo de compensación a las entidades recaudadoras, diferente al de la reciprocidad, por lo tanto, no hay reglamentación para un modelo de compensación de pago por transacción o comisión. Si el gobierno nacional quisiera op-

22 Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 28 de noviembre de 2002, exp. 12827, M.P. Ligia López Díaz, y Auto del 3 de Julio de 2003, exp. 13875, M.P. Juan Angel Palacio Hincapié, entre otras.

23 Idem anterior

24 Decreto 359 de 1995

25 Resolución 478 de 2000 de la DIAN y sus modificaciones.

26 Los días de reciprocidad o índice de consignación se ha definido a través de diferentes resoluciones: Resolución 770 de 1995, modificada parcialmente por las resoluciones 4740 de 1995 y 1799 de 1996 y Resolución 8 del 2000; Resolución 478 de 2000 y Resolución 17 de febrero de 2021.

tar por dicho modelo, debería en principio, modificar el Estatuto Tributario Nacional y desarrollar una nueva reglamentación.

3.3.4. Proceso de recaudación

3.3.4.1. Recaudo de declaraciones tributarias y aduaneras

Para el proceso de recaudo, cada gravamen o figura impositiva cuenta con un formulario preestablecido por la DIAN para su declaración, estos son utilizados por los contribuyentes para liquidar las obligaciones de cada período dentro de un año fiscal.

Mediante resolución, la DIAN fija los contribuyentes que deben presentar sus declaraciones virtualmente, las cuales en su mayoría son personas jurídicas que facturan, declaran retenciones en la fuente o son grandes contribuyentes. Los demás, en su mayoría personas naturales, pueden presentarla de forma virtual o presencial. En todo caso, deben utilizarse los formularios que para tal efecto ha diseñado la administración tributaria y aduanera, los cuales al ser utilizados se codifican con un número de referencia y un código de barras que permite identificarlos dentro del sistema de obligación financiera.

Las declaraciones virtuales son firmadas electrónicamente, por lo tanto, su registro en los sistemas electrónicos de la DIAN se realiza en tiempo real y no se requiere la intervención de las entidades financieras autorizadas para el recaudo. Las declaraciones que son impresas y firmadas litográficamente (a mano) se dan por presentadas cuando las entidades financieras las sellan, indicando la fecha y datos de recepción.

Los pagos deben realizarse a través del sistema financiero ya sea por medios físicos o electrónicos. El documento soporte de recaudo es generalmente un recibo oficial de pago y en algunos casos, puede ser la misma declaración.

Los pagos por medios físicos pueden realizarse a través de efectivo, títulos, cheques o con el uso de tarjetas débito o crédito. Los pagos por medios electrónicos se realizan principalmente a través de transferencias bancarias o con tarjetas débito o crédito. Los canales a través de los cuales pueden recibirse los pagos tributarios varían de acuerdo con la infraestructura que pone a disposición las entidades financieras a sus clientes y usuarios, ya sea en establecimientos bancarios, corresponsales bancarios (particulares autorizados), cajeros automáticos, billeteras electrónicas o portales web, entre otros.

En todo caso, las entidades financieras deben hacer el registro de los valores recaudados y enviar la información diariamente a la DIAN y al Tesoro Nacional, de acuerdo con las especificaciones técnicas definidas por la administración. Con esta información se realizan los registros presupuestales en el SIIF Nación por tipo de impuesto y entidad recaudadora, sin especificar el NIT de cada contribuyente o usuario aduanero.

Una vez se cumplan los días que le fueron asignados a cada entidad como índice de consignación (reciprocidad), los valores recaudados deben ser transferidos a las cuentas bancarias del Tesoro Nacional. Las entidades financieras deben consignar a favor del Tesoro Nacional todo el valor de recaudo que figura en los recibos oficiales de pago o

en las declaraciones, ya que está prohibido realizar descuentos de cualquier naturaleza. El índice de consignación a partir de 2022 es de tres (3) días.

Con la presentación de las declaraciones se realiza la causación contable del ingreso tributario y se reconoce una deuda a favor de la Nación y con el registro del recaudo, se aplican los pagos y se disminuye la deuda. Los pagos realizados por cada contribuyente se aplican a sus deudas tributarias en el servicio de obligación financiera, teniendo en cuenta la fecha en que se realizó el recaudo, independientemente del momento en que se realice la consignación por parte de las entidades financieras a favor del Tesoro Nacional. Actualmente la aplicación del recaudo en el sistema de obligación financiera no se realiza en tiempo real, la información contable de cada mes se reporta al SIIF Nación el mes siguiente.

La información de las declaraciones tributarias se transmite desde el sistema contable de la DIAN – Función recaudadora y los datos de pagos y liquidaciones oficiales desde el Servicio de Obligación Financiera.

Cabe anotar que en las declaraciones pueden resultar saldos a favor, caso en el cual se realiza el proceso de presentación física o electrónica, más no existe proceso de recaudo.

3.3.4.2. Procesos especiales de recaudo

Recaudo por el sistema de compensación para entidades PGN. Las entidades públicas ejecutoras del Presupuesto General de la Nación que tienen la obligación de presentar declaraciones tributarias deben hacerlo electrónicamente a través de sistema de la DIAN y realizar el pago a través del sistema de cuenta única del Tesoro Nacional a través de un proceso de compensación contable en el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF Nación.

En estos casos, si bien se generan declaraciones tributarias y recibos oficiales de pago para hacer los registros en la obligación financiera de la DIAN, no hay intervención de las entidades financieras, pero sí un esquema de interoperabilidad entre DIAN y SIIF.

Obras por impuestos. Mecanismo adoptado para cumplir tributariamente con el Impuesto sobre la Renta, utilizando como medio de pago un aporte realizado a proyectos de inversión que el Gobierno Nacional programa en zonas del país que fueron las más afectadas por el conflicto armado conocidas como ZOMAC.

El contribuyente que cumpla los requisitos establecidos y desee pagar su impuesto sobre la renta con este mecanismo, puede hacerlo ya sea consignando el valor de su aporte a un encargo fiduciario asociado al proyecto de inversión elegido, o adquiriendo Títulos para la Renovación del Territorio (TRT), previa manifestación de interés ante la Agencia Nacional de Renovación del Territorio - ART, entidad pública que administra el banco de proyectos y viabiliza la participación en los mismos.

Para la vinculación a un proyecto vía fiducia, el contribuyente debe depositar el monto total del valor de los impuestos a pagar que aportará directamente a un proyecto, a un patrimonio autónomo con destino exclusivo a la ejecución de la obra. El máximo valor

que se reconoce como valor de impuesto pagado, es el 50% de lo que le corresponde en la declaración tributaria. Un proyecto puede ser financiado por varios contribuyentes.

El contribuyente debe ejecutar el proyecto completamente y bajo su responsabilidad. Una vez la DIAN recibe la certificación de que la obra fue totalmente ejecutada y está en disposición para su uso y/o funcionamiento, expedida por la entidad nacional competente, se profiere un acto administrativo de extinción de la obligación tributaria vinculada a obras por impuestos. El acto administrativo se registra en el sistema de obligación financiera de la DIAN como un pago.

Si una vez ejecutada la obra en el encargo fiduciario existen saldos sin utilizar, la entidad financiera genera un recibo oficial de pago y transfiere este valor a la DIAN a través del sistema de recaudo como un recaudo ordinario.

Si la obra es entregada fuera de los plazos establecidos, se generan a cargo del contribuyente intereses de mora tributarios liquidados sobre la parte proporcional pendiente en ejecución y al tiempo de demora final de la obra, los cuales se deben cancelar por el sistema de recaudo ordinario a través de una entidad financiera.

Para la vinculación a un proyecto, vía TRT, se suscribe un convenio entre contribuyente y la ART, donde el contribuyente se compromete a desarrollar el proyecto a cambio de una remuneración que será pagada por medio de Títulos para la Renovación del Territorio (TRT), una vez sea entregado el proyecto a satisfacción a la entidad nacional competente y previo cumplimiento de los requisitos establecidos por la norma. El TRT será el medio de pago con el que el contribuyente cancelará hasta el 50% del impuesto de renta a su cargo, o en su defecto podrá negociarlo.

Compensación de saldos a favor. Al generarse saldos a favor, los contribuyentes pueden aplicarlos en la declaración tributaria del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable o solicitar su compensación con otras deudas tributarias. Cuando la compensación es solicitada y autorizada por la administración tributaria, el acto administrativo correspondiente se incluye en la obligación tributaria del contribuyente como pago a la deuda compensada.

En el caso de solicitar devoluciones de pagos en exceso o de lo no debido, la administración tributaria compensa de oficio y a través de acto administrativo, los valores a devolver contra los adeudados.

Actos administrativos y fallos judiciales. En ejercicio de las facultades legales de la administración tributaria, pueden expedirse actos administrativos que tengan efectos recaudatorios. Así mismo pueden actuar fallos judiciales que ordenen la disminución de valores registrados como deudas tributarias. En ambos casos se realizan los registros correspondientes en el sistema de obligación financiera de cada contribuyente.

Recaudo anticipado. En algunos casos definidos por la ley, el contribuyente hace el pago parcial del impuesto antes de causarse la obligación formalmente. Para esto, el contribuyente hace pagos a través del sistema financiero y con recibos oficiales, durante la vigencia fiscal correspondiente, pero el ingreso se reconoce a favor de la Nación a través de una declaración consolidada posterior.

Este proceso especial de recaudo opera para el impuesto sobre la renta, el IVA y para el Régimen simple de tributación. Al realizarse la declaración y al determinar el tributo consolidado, el contribuyente aplica los anticipos recibidos y hace los pagos restantes o declara un saldo a favor.

3.4. Relación con el Resto de los Sistemas de la Gestión Financiera Pública

A partir de la información tributaria y aduanera, se generan los datos para la causación de ingresos y registro del recaudo, tanto contable como presupuestalmente, a través de un mecanismo de interoperabilidad con SIIF Nación y el módulo de ingresos, desde el cual se realizan las afectaciones presupuestales y contables. La información se entrega acumulada diariamente, por tipo de impuesto, fecha de presentación o recaudo y entidad financiera recaudadora.

El clasificador utilizado para el registro presupuestal de los ingresos parte de los lineamientos establecidos en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas (MEFP 2014) del Fondo Monetario Internacional, el cual cuenta con cinco (5) niveles de desagregación para los ingresos tributarios.

Nivel 1 - Nivel rentístico, 1, Ingresos corrientes

Nivel 2- Subnivel rentístico, 01, Ingresos tributarios

Nivel 3 - Nivel 3, 1, Impuestos directos, 2, Impuestos indirectos

Nivel 4 - Concepto, Nombre de cada tributo

Nivel 5 - Nivel 5, desagregaciones internas de cada concepto.

Cuadro 6. Clasificador de Ingresos presupuestales

Nivel Rentístico	Sub nivel rentístico	N3	Concepto	N5	N6	N7	N8	N9	NOMBRE CUENTA
1									INGRESOS CORRIENTES
1	01								INGRESOS TRIBUTARIOS
1	01	1							IMPUESTOS DIRECTOS
1	01	1	01						IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS
1	01	1	01	01					CUOTA IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS
1	01	1	01	02					RETENCIONES IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS
1	01	1	01	03					ANTICIPO IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS
1	01	1	02						IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE
1	01	1	02	01					CUOTA IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD - CREE

Nivel Rentístico	Sub nivel rentístico	N3	Concepto	N5	N6	N7	N8	N9	NOMBRE CUENTA
1	01	1	02	02					RETENCIÓN IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD - CREE
1	01	1	02	03					RECURSOS EXCEDENTES CREE (ART. 29 LEY 1607/12)
1	01	1	03						SOBRETASA CREE
1	01	1	03	01					DECLARACIONES SOBRETASA IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD-CREE
1	01	1	03	02					RETENCIÓN SOBRETASA IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD-CREE
1	01	1	04						IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD
1	01	1	04	01					IMPUESTO PARA ASEGURAR LA SEGURIDAD
1	01	1	05						IMPUESTO AL PATRIMONIO
1	01	1	05	01					IMPUESTO AL PATRIMONIO
1	01	1	06						IMPUESTO AL PATRIMONIO (DECRETO LEGISLATIVO 4825/2010)
1	01	1	06	01					IMPUESTO AL PATRIMONIO (DECRETO LEGISLATIVO 4825/2010)
1	01	1	07						SOBRETASA IMPUESTO AL PATRIMONIO (DECRETO LEGISLATIVO 4825/2010)
1	01	1	07	01					SOBRETASA IMPUESTO AL PATRIMONIO (DECRETO LEGISLATIVO 4825/2010)
1	01	1	08						IMPUESTO A LA RIQUEZA
1	01	1	08	01					DECLARACIONES IMPUESTO A LA RIQUEZA
1	01	1	08	02					RETENCIÓN IMPUESTO A LA RIQUEZA
1	01	1	09						MONOTRIBUTO
1	01	1	09	01					MONOTRIBUTO
1	01	1	10						IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA
1	01	1	10	01					IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA
1	01	1	11						IMPUESTO AL PATRIMONIO (LEY 1943 DE 2018)
1	01	1	11	01					IMPUESTO AL PATRIMONIO (LEY 1943 DE 2018)
1	01	1	12						IMPUESTO SIMPLE
1	01	1	12	01					IMPUESTO UNIFICADO RENTA - RÉGIMEN SIMPLE
1	01	1	12	02					IMPUESTO DE GANANCIA OCASIONAL - RÉGIMEN SIMPLE
1	01	1	13						IMPUESTO SOLIDARIO POR EL COVID - 19

Nivel Rentístico	Sub nivel rentístico	N3	Concepto	N5	N6	N7	N8	N9	NOMBRE CUENTA
1	01	1	13	01					IMPUESTO SOLIDARIO POR EL COVID - 19
1	01	2							IMPUESTOS INDIRECTOS
1	01	2	01						IMPUESTO SOBRE ADUANAS Y RECARGOS
1	01	2	02						IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS
1	01	2	02	01					IVA INTERNO
1	01	2	02	02					RETENCIÓN IVA INTERNO
1	01	2	02	03					IVA EXTERNO
1	01	2	02	04					RETENCIÓN IVA EXTERNO
1	01	2	03						IMPUESTO DE TIMBRE NACIONAL
1	01	2	03	01					IMPUESTO DE TIMBRE NACIONAL
1	01	2	04						IMPUESTO DE TIMBRE NACIONAL SOBRE SALIDAS AL EXTERIOR
1	01	2	04	01					IMPUESTO DE TIMBRE NACIONAL SOBRE SALIDAS AL EXTERIOR
1	01	2	05						IMPUESTO A LA EXPLOTACIÓN DE ORO, PLATA Y PLATINO
1	01	2	05	01					IMPUESTO A LA EXPLOTACIÓN DE ORO, PLATA Y PLATINO
1	01	2	06						GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS
1	01	2	06	01					GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS
1	01	2	07						IMPUESTO AL TURISMO
1	01	2	07	01					IMPUESTO AL TURISMO
1	01	2	08						IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO
1	01	2	08	01					IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO
1	01	2	08	02					CONSUMO DE BIENES MUEBLES
1	01	2	09						IMPUESTO NACIONAL A LA GASOLINA Y AL ACPM
1	01	2	09	01					IMPUESTO NACIONAL A LA GASOLINA Y AL ACPM
1	01	2	10						IMPUESTO SOCIAL A LAS ARMAS Y MUNICIONES
1	01	2	10	01					IMPUESTO SOCIAL A LAS ARMAS Y MUNICIONES
1	01	2	11						IMPUESTO DE REMATE Y ADJUDICACIONES
1	01	2	11	01					IMPUESTO DE REMATE Y ADJUDICACIONES
1	01	2	12						SOBRETASA NACIONAL A LA GASOLINA
1	01	2	12	01					SOBRETASA NACIONAL A LA GASOLINA
1	01	2	13						SOBRETASA AL ACPM
1	01	2	13	01					SOBRETASA AL ACPM

Nivel Rentístico	Sub nivel rentístico	N3	Concepto	N5	N6	N7	N8	N9	NOMBRE CUENTA
1	01	2	14						IMPUESTO NACIONAL AL CARBONO
1	01	2	14	01					IMPUESTO NACIONAL AL CARBONO
1	01	2	15						IMPUESTO DE SALIDA
1	01	2	15	01					IMPUESTO DE SALIDA
1	01	2	16						IMPUESTO A VIDEOS PARA ADULTOS

Fuente. Sistema de clasificación presupuestal - MHCP

Para la devolución de ingresos, los funcionarios autorizados de la DIAN hacen los registros de las órdenes de devolución directamente en el SIIF Nación. Algunas de estas órdenes se pagan a través de la Cuenta Única Nacional – CUN de tesorería directamente al beneficiario final y en otros casos, los recursos son transferidos a fondos especiales desde los cuales se realizan los pagos a beneficiario final.

Entre el sistema de información tributario de la DIAN y el SIIF Nación, no existen otros mecanismos de conexión diferentes a los mencionados, los cuales funcionan para impuestos y aduanas.

4. FORTALEZAS, DEBILIDADES Y OPORTUNIDADES DE REFORMA

4.1. Fortalezas

Los elementos técnicos que consideran las mejores prácticas en administración tributaria, referentes al alcance del registro de contribuyentes, a la cuenta única tributaria y al proceso de recaudación, se encuentran implementados en la estructura organizacional, normativa y operativa de la DIAN para la administración de información de los ingresos públicos que provienen tanto de impuestos internos como de tributos aduaneros.

Es decir que la entidad está en capacidad de identificar en su sistema (RUT) a sus contribuyentes a través de un código único (NIT), el cual, a su vez, es la referencia para llevar la cuenta única tributaria individualizada (obligación financiera) por cada persona natural o jurídica.

Adicionalmente, todos los movimientos que pueden afectar la situación tributaria de un contribuyente por declaraciones, actuaciones administrativas o pagos se encuentran estructurados en formularios, lo cual facilita su identificación, el aseguramiento de su contenido y la asociación directa con la cuenta única tributaria correspondiente.

Salvo casos excepcionales, todos los formularios de declaración y pago se liquidan electrónicamente, esto permite que la información de las declaraciones se capture en línea en los sistemas de la DIAN, bajo un esquema de autogestión y con validaciones

básicas que mitigan el riesgo de errores aritméticos. Una vez firmadas electrónicamente, las declaraciones afectan en tiempo real la obligación financiera.

La información de las declaraciones y pagos que se realizan ante las entidades recaudadoras es conocida por la DIAN al día siguiente de su recepción y la entidad trabaja para que la información se conozca en línea a través del mecanismo de *web service*.

En resumen, la estructura del esquema de recaudo con el que cuenta la DIAN permite que gran parte de la información que soporta el registro contable y presupuestal de los ingresos tributarios del país, se conozca de manera oportuna, clasificada por contribuyente y por obligación, y con un alto grado de calidad en sus datos.

La actividad operativa y administrativa de la DIAN se complementa con la visión macro que se plantea desde el Ministerio de Hacienda, quien articula la política tributaria del país, a través de la Dirección General de Política Macroeconómica. Esta Dirección tiene entre sus funciones, el proponer al Ministro y al Viceministro Técnico medidas tendientes a lograr los objetivos y metas de la política económica, en general la política fiscal, monetaria, cambiaria y crediticia del país, en coordinación con los Asesores del Consejo Superior de Política Fiscal, -CONFIS-²⁷.

Así mismo, el año 2019²⁸ la de la Dirección General de Política Macroeconómica cuenta con una Subdirección de política fiscal, área en la que se analiza el impacto de las variables macroeconómicas en los resultados fiscales, se proponen modificaciones a la estructura de la política fiscal del país, se hace seguimiento a los riesgos fiscales y se evalúa el comportamiento de la economía para identificar variables que proporcionen mayores ingresos fiscales.

4.2. Debilidades

4.2.1. Desactualización de la obligación financiera

Si bien se ha avanzado sustancialmente en la estructuración de los formularios tributarios que utilizan los contribuyentes para que la información se administre electrónicamente tanto para declaraciones como para pagos, existen documentos (algunos tipos de actos administrativos y los fallos judiciales) que no se registran oportunamente en el servicio de obligación financiera, por cuanto se elaboran manualmente o los sistemas que los originan no se encuentran integrados. Esto implica que el servicio de obligación financiera no esté completamente actualizado.

27 Decreto 4712 de 2008. Estructura del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

28 Decreto 848 de 2019. Modificación a la estructura del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

4.2.2. El servicio de Obligación financiera no es el auxiliar de la contabilidad gubernamental

Aún cuando un volumen importante de información que es soporte para la causación de ingresos y para el registro del recaudo se conoce oportunamente y afecta en línea la cuenta de cada contribuyente con un alto grado de calidad en los datos, la información que se envía al SIIF Nación, para realizar los registros contables y presupuestales correspondientes, no proviene exclusivamente del Sistema Obligación Financiera sino de las bases de datos donde se almacena la información, por lo que no existe correspondencia directa entre la información de cuenta corriente y las cifras contables y presupuestales, lo cual implica que el servicio de obligación financiera no opera como auxiliar de la contabilidad.

4.2.3. La información tributaria no se refleja contable y presupuestalmente en tiempo real.

Considerando que los registros presupuestales y contables tienen diferentes fuentes de información y que estos no se registran en tiempo real, existe un desfase entre las fechas de las declaraciones y pagos con los registros financieros.

Adicionalmente, bajo el modelo actual, en una transacción económica en la que se realiza una operación gravada con IVA o sobre la que aplican retenciones, el valor del tributo es percibido por la administración tributaria en el período siguiente a la operación, luego de que el contribuyente responsable de recaudar estos conceptos ha administrado estos recursos de forma autónoma.

En los plazos fijados por la administración, los recursos pasan del contribuyente al sector financiero y finalmente al cabo de unos meses se percibe el tributo en la administración tributaria.

Este esquema implica delegar en los contribuyentes el proceso de llevar registros internos de cuenta corriente del IVA y de las retenciones, con sus consecuentes costos de transacción. Cualquier error o imprecisión del contribuyente deberá ser detectado por los procesos de control de la autoridad tributaria si su capacidad administrativa lo permite, y adicionalmente el fisco debe asumir el costo del servicio de recaudo con las entidades financieras y el riesgo de evasión y de iliquidez en el pago del tributo.

4.2.4. No existe un área encargada de los ingresos en el MHCP

En la estructura del Ministerio de Hacienda y Crédito Público no hay ningún área ocupada específicamente de evaluar la evolución de los ingresos públicos y su relación con los objetivos planteados por la política fiscal. Esta situación impide contar con análisis acerca de la composición y cuantía de los recursos que percibe el Estado colombiano desde una perspectiva más cercana a la visión del MHCP.

4.3. Áreas de Oportunidad/Propuestas de Reformas

4.3.1. Actualización del Servicio de Obligación Financiera

La desactualización de la obligación financiera, genera la necesidad de ejecutar procesos adicionales de conciliación y revisión de la información. En este sentido, es importante que la administración tributaria y aduanera avance en la incorporación de todos los formularios tributarios que afecten las cuentas de los contribuyentes.

Para tal efecto y de acuerdo con los procedimientos administrativos del sistema de gestión de calidad establecidos por la DIAN, se requiere la adopción de los formularios con los cuales se estandarizará la información y se identificarán los movimientos dentro del servicio de obligación financiera. Consecuentemente, se deben definir los protocolos para la correspondiente transmisión de la nueva información al sistema de ingresos públicos de la Nación y eliminar el mecanismo actual de envío.

4.3.2. La Obligación financiera debe funcionar como auxiliar de la contabilidad gubernamental

Es necesario modificar el esquema de comunicación entre DIAN y SIIF Nación, para que la información de ingresos, recaudo y cuentas de orden, se origine directamente del servicio de obligación financiera, comenzando gradualmente con los tipos de formularios de declaración y pago electrónicos, que son los que más información contable y presupuestal representan, hasta incluir todos los actos administrativos, contingentes y ejecutoriados, así como los fallos judiciales.

Para tal efecto, es necesario que se especifiquen las funcionalidades donde se indique el origen de la información por tipo de documento tributario y sus correspondientes rutinas de registro contable y presupuestal, desde el servicio de obligación financiera. Así mismo, se requiere desarrollar los servicios tecnológicos de comunicación entre el servicio de obligación financiera y el SIIF Nación, garantizando que sea posible comprobar la trazabilidad de los movimientos contables y presupuestales en ambos sistemas, sin que se replique el 100% de la información que administra la DIAN, en el SIIF Nación.

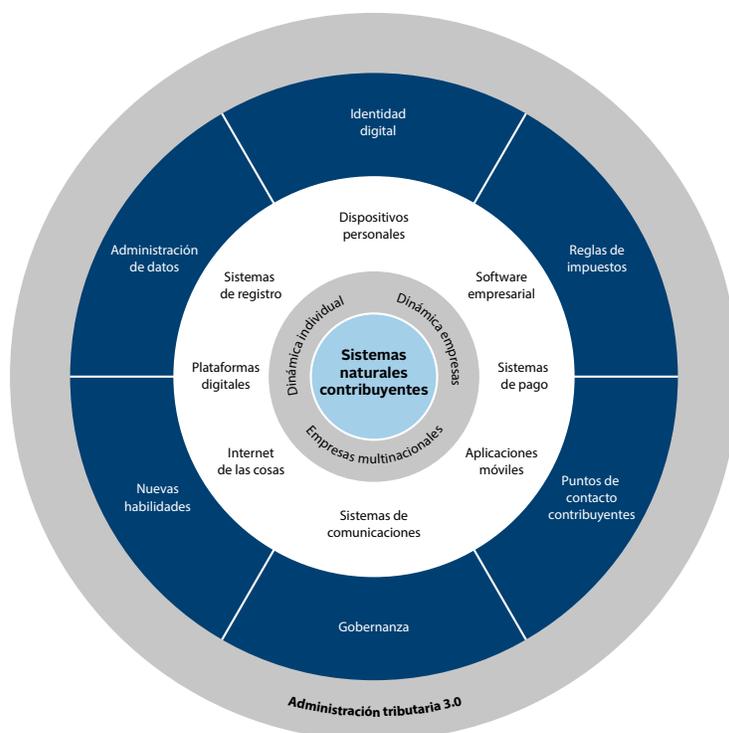
4.3.3. La información tributaria debe reflejarse contable y presupuestalmente en tiempo real

El desarrollo e implementación de nuevas tecnologías, unido a la disposición de grandes cantidades de información y a la necesidad de mayores interacciones virtuales, han acelerado los procesos de transformación digital de las entidades públicas, lo que a su vez ha llevado al Foro en Administración Tributaria (FTA por sus siglas en inglés), de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE, a plantear en octubre de 2020, un nuevo modelo de gestión que se adapte al contexto actual.

Este modelo, denominado “Administración Tributaria 3.0”, propone diseñar el sistema de cumplimiento tributario de tal forma que se integre con los sistemas que naturalmente utilizan los contribuyentes para realizar sus negocios, ejecutar transacciones económicas y comunicarse, de tal forma que se reduzca la brecha que creó el modelo basado en procesos, entre la realidad económica de los contribuyentes y la información que gestiona la administración tributaria.

Con este modelo, se espera una tributación más cercana a la realización de hechos imponible y por tanto, un cambio del paradigma donde la administración tributaria modifique su orientación original por procesos a ofrecer servicios orientados a los contribuyentes e integrados a su vida diaria (ver diagrama 2).

Diagrama 2. Arquitectura de administración tributaria 3.0



Fuente: Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration. FTA, OCDE. 2020

Esta propuesta se desarrolla bajo el concepto de cumplimiento por diseño (*Compliance by Design*), el cual plantea que cada acción del contribuyente con sus negocios y actividades gravadas con impuestos se convierta en un punto de contacto con la administración tributaria, donde la tributación se genere en tiempo real, de forma natural y sin acciones adicionales, como diligenciar formularios tributarios o trasladarse a una entidad financiera para realizar pagos.

Este nuevo modelo orientado a servicios y basado en el concepto de cumplimiento en tiempo real, con lleva una nueva estructura para que las administraciones tributarias puedan implementarlo e implica un cambio en la forma en que los ingresos tributarios se recaudan, ya que el cumplimiento en tiempo real requiere un sistema de recaudo que también perciba los recursos simultáneamente.

Bajo la nueva propuesta de modelo de gestión, la administración tributaria podría acercarse a las transacciones económicas que generan el IVA o retenciones, y obtener el recaudo en tiempo real. Una vez se paga el IVA correspondiente o se descuentan las retenciones, en transacciones de comercio electrónico, el recaudo puede pasar inmediatamente al fisco, en lugar de quedar en manos una persona natural o jurídica. Sería entonces la administración tributaria quien llevaría la cuenta corriente del IVA y retenciones de cada contribuyente y quien al final de cada periodo facturaría los saldos correspondientes.

Para que un modelo así funcione, es necesario seguir avanzando en los procesos de masificación de la factura electrónica, replantear el rol de las entidades recaudadoras y los sistemas de contraprestación a éstas, masificar la asignación de una identidad digital de todos los contribuyentes, identificar los puntos de contacto en aplicaciones y soluciones informáticas que se utilizan para comercializar bienes y servicios, y con esto, diseñar un nuevo esquema de cumplimiento.

Este nuevo esquema llevará a que la causación del ingreso y del recaudo se realice por transacción económica, más no por declaración tributaria, lo cual exigirá a su vez, una modificación de las reglas de interoperabilidad entre el servicio de obligación financiera de la DIAN y el Sistema de Gestión Financiera Pública que operan actualmente, cambio para el cual tanto la administración tributaria como la financiera, deberán proyectarse en el mediano plazo, ajustando el estatuto tributario en lo concerniente a las obligaciones de declaración y pago y a los sistemas de retención.

4.3.4. Creación de un área especializada en Ingresos en el MHCP

Para una mejor integración de la política de ingresos en la política fiscal, se propone la creación de un área, dentro del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que entienda en el diseño de la política impositiva, aduanera y de los recursos de la seguridad social, así como en cuestiones específicas relacionadas con estas temáticas, como pueden ser los gastos tributarios. La creación de esta entidad no implicaría una competencia con la DIAN sino una complementariedad, y permitiría contar con una oficina pequeña y altamente especializada que analice tanto la evolución de los ingresos públicos como su composición.

De manera alternativa, se podría pensar en asignarle estas competencias a una entidad ya existente dentro del MHCP, pero se considera que, por la alta especificidad de sus tareas, lo ideal sería la creación de una nueva entidad.

Cualquiera sea el camino que se elija, esta reforma implicaría modificar la estructura organizativa del MHCP. Desde el punto de vista informático, no requeriría ninguna modificación a lo ya existente.

