



**UNIVERSIDAD DE VALPARAISO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORIA**

**PROPUESTA DE UN MODELO DE SISTEMA DE CONTROL
INTERNO TRIBUTARIO APLICADO AL CICLO DEL IMPUESTO AL
VALOR AGREGADO CON BASE EN LA INFORMACION DE
PROFESIONALES TRIBUTARIOS A DICIEMBRE DEL 2011**

**Tesis para optar al Título de Contador Público Auditor y al Grado
de Licenciado en Sistemas de Información Financiera y Control
de Gestión**

Tesista: Patricia Alejandra Vicencio Oyarzún

Profesor Guía: Luis Ponce Cuadra

Valparaíso, Octubre 2011

A mis queridos padres Rosa y Patricio, les agradezco todo el esfuerzo y cariño que han puesto en su hija, los amo mucho.

A mi amiga Constanza que siempre ha estado conmigo prestándome su ayuda incondicional.

A mi pololo Pablo que ha estado en todo momento junto a mí.

ÍNDICE

	Páginas
RESUMEN	5
MARCO TEÓRICO	6
Antecedentes Generales.....	6
I. Proceso de Auditoría	8
Planeación del Trabajo a Realizar.....	8
Evaluación del Sistema de Control Interno.....	9
Limitaciones al Sistema de Control Interno.....	13
Componentes de Control Interno.....	13
Entorno de Control.....	14
Evaluación de los Riesgos.....	15
Actividades de Control.....	16
Información y Comunicación.....	17
Supervisión.....	18
II. Ciclos de Operación.....	19
III. Impuesto al Valor Agregado.....	21
Concepto de Valor Agregado.....	22
Métodos de Determinación.....	22
Plazos de Prescripción.....	23
Pagos.....	23
Características del Impuesto.....	24
Hecho Gravado.....	25
Hechos Gravados Especiales.....	27
Exenciones.....	28
Devengamiento del Impuesto al Valor Agregado.....	33
Sujeto del Impuesto.....	34
Base Imponible.....	35
Débito Fiscal en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	36
Crédito Fiscal en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	37
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	39

OBJETIVO GENERAL Y ESPECÍFICOS	40
METODOLOGÍA	41
ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS	44
CONCLUSIONES	66
BIBLIOGRAFÍA	68
ANEXO I	70
Entrevista de recopilación de antecedentes de control interno tributario para el IVA dirigida a profesionales tributarios y del Servicio de Impuestos Internos	71
ANEXO II	74
Respuestas del Servicio de Impuestos Internos y de Profesionales Tributarios.....	75
ANEXO III	86
Categorización de la Información Recopilada.....	87
ANEXO IV: Ingresos Tributarios	91

RESUMEN

La labor del auditor está orientada a emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de una determinada entidad con base en los procedimientos establecidos por las normas de auditoría generalmente aceptadas, o bien, a las normas internacionales de información financiera (NIIF), las cuales destacan la importancia de realizar una correcta evaluación del sistema de control interno. Además del correcto cumplimiento de las normas financieras, el auditor debe verificar la correcta interpretación y aplicación de las normas tributarias, especialmente en el cumplimiento de la obligación principal del Impuesto al valor agregado (IVA), ya que es uno de los impuestos que mas recauda ingresos en Chile y el que mueve un gran número de transacciones.

Para lograr un correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias del IVA, las entidades deben considerar el correcto control de las actividades relacionadas con éstas, sin embargo, no existe un sistema de control interno especialmente diseñado para esta labor, lo cual en algunos casos desencadena en sanciones fiscales. El presente trabajo desarrolla un modelo de sistema control interno tributario que permita crear una serie de procedimientos o pautas a seguir para que se cumpla con la obligación principal del IVA, en donde el pago de los impuestos y el cumplimiento de los deberes formales tributarios, se ajustan a los estándares establecidos por la ley, lo cual se lleva a cabo mediante la identificación de las ventajas del sistema de control interno financiero, el establecimiento de los riesgos tributarios en el ciclo del IVA, y la creación de una base estándar de control interno tributario. La presente investigación es de tipo cualitativa, la cual se basa en la recopilación de información mediante la aplicación de una entrevista dirigida a profesionales tributarios de empresas auditoras y fiscalizadores del SII.

Según las opiniones recabadas de los entrevistados, señalan que es importante un sistema de control interno tributario dentro de una organización, ya que, es una herramienta esencial que busca asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la prevención de desviaciones con el objeto de minimizar el riesgo de cometer ilícitos tributarios, los principales riesgos detectados para la determinación del IVA, dicen relación con la correcta determinación del hecho gravado y no gravado, el correcto cálculo del IVA DF y IVA CF, la incorrecta determinación de beneficios tributarios y emisión de documentos tributarios.

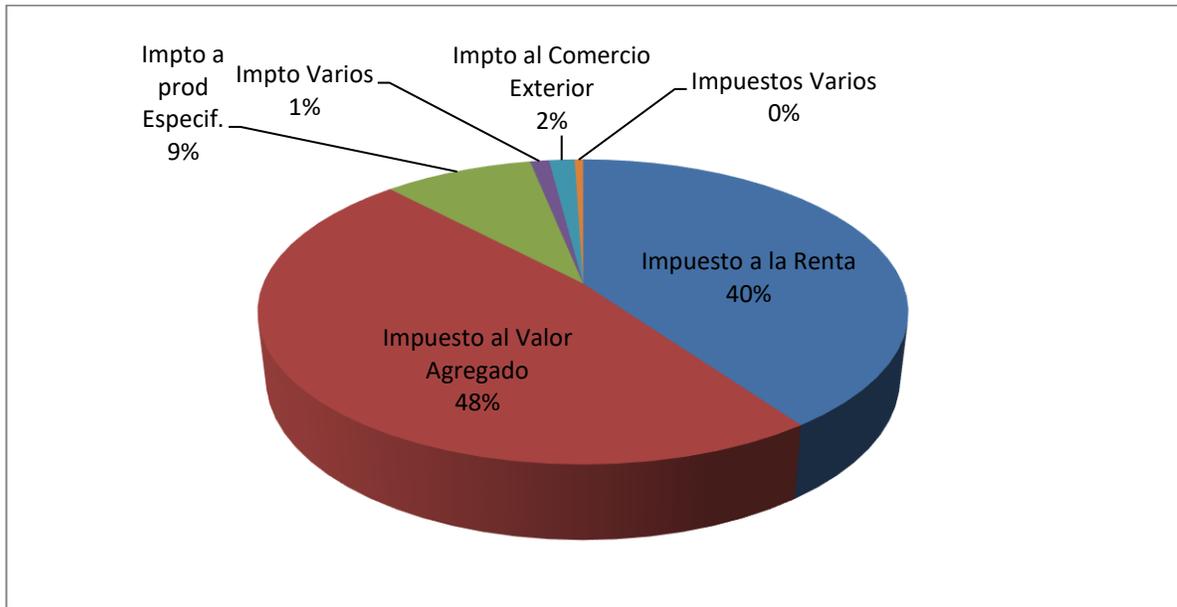
MARCO TEORICO

Antecedentes Generales

La labor del auditor consiste en emitir una opinión razonable de los estados financieros de una entidad, basada en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados o normas internacionales de información financiera según el grado de adopción de cada empresa, y en base a lo planteado por las normas de auditoría generalmente aceptadas, en la cual se plantean normas relativas a la ejecución del trabajo, donde una de ellas tiene por objeto “Adquirir una comprensión suficiente de la estructura de control interno para planificar la auditoría y para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión necesaria de las pruebas que deberán efectuarse” (Colegio de contadores de Chile A.G., sección 150) . Dentro de la comprensión del control interno se deben tomar en cuenta todos los aspectos de la entidad, ya sea contable, financiero o tributario. Dentro de este último aspecto, se hace necesario determinar la obligación tributaria de la manera correcta y según las normas que afectan a cada tributo, como por ejemplo; la Ley sobre Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado y otros.

El sistema tributario chileno, está conformado por una variada gama de impuestos, siendo uno de estos el impuesto al valor agregado, referido a las compras o ventas realizadas por la entidad, este impuesto es de una tasa indirecta del 19%. La entidad puede utilizar los créditos del impuestos generados por las compra e imputarlos contra los débitos generados por las ventas, el diferencial puede proporcionar un impuesto por pagar, a favor del fisco o un remanente a favor de la entidad. El impuesto al valor agregado, en conjunto con los demás gravámenes específicos a las ventas, como se aprecia en el **Gráfico N°1**, constituye hoy en día el principal afluente de ingresos tributarios, aportando al fisco un 47,79% por concepto de impuesto al valor agregado durante el año 2010 y un 8,88% por gravámenes específicos, correspondiente al total de la recaudación impositiva.

Gráfico N°1: Ingresos Tributarios



Fuente: Información de la Dirección de Presupuestos del Gobierno de Chile, 2010.

El ciclo del impuesto al valor agregado está compuesto por el ciclo de compras y el ciclo de ingresos – ventas, los cuales deben contar con procedimientos de control interno tributario adecuados para determinar de manera eficiente el impuesto a pagar o remanente de crédito fiscal, cumpliendo con la normativa tributaria vigente. Es por esto que se determinara un modelo de sistema de control interno tributario, enfocado en el ciclo de ingreso y egreso de una entidad, los ingresos son un punto crítico para la mayoría de las entidades, pues se están generando constantemente y mueven una diversidad de documentos, registros y constituyen para las entidades el motivo para su funcionamiento.

Hoy en día, el servicio de impuestos internos (SII), en su función fiscalizadora del correcto cumplimiento del impuesto al valor agregado, por parte de los contribuyentes, no considera procedimientos para evaluar el sistema de control interno de la entidad fiscalizada y por ende, las empresas no se preocupan por establecer un sistema de control interno que permita cumplir con sus obligaciones tributarias de la manera correcta.

Por último cabe mencionar que para diseñar el sistema de control interno tributario para el ciclo del impuesto al valor agregado es necesario analizar algunos conceptos a tener claros en el proceso de elaboración, entre estos el sistema de control interno financiero y

sus componentes, ciclos de operación, ley sobre impuesto a las ventas y servicios DL N°825 y el proceso de auditoría entre otros.

I. Proceso de Auditoria

La auditoria de estados financieros surge de la necesidad de los accionistas por verificar la correcta veracidad de las cifras entregadas por la administración, ya que, son los principales interesados en que la empresa mantenga sus cifras de manera correcta y que estén libres de todo engaño o corrupción. Otro tipo de usuarios interesados en la autenticidad de las cifras entregadas son los bancos e instituciones financieras, así como también los proveedores que buscan que la empresa logre hacer frente a todas sus obligaciones financieras.

Podemos definir la auditoría de estados financieros por parte del auditor independiente como la “emisión de una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de una entidad, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados” (Naga 39, sección 110).

La auditoria comprende la consecución de los siguientes pasos a realizar (Naga 39, sección 150):

- Planeación del trabajo a realizar.
- Evaluación del Sistema de control interno.
- Obtención de material de prueba suficiente y competente.

Planeación del Trabajo a Realizar.

Para dar comienzo a una auditoria es necesario planear el trabajo a realizar, a través, de reuniones anticipadas con el equipo de trabajo y con el cliente. En las primeras reuniones con el equipo de trabajo, el gerente a cargo dará a conocer el negocio del cliente, los ciclos críticos detectados, la materialidad a utilizar y las fechas claves en las dependencias del cliente. Las reuniones con el cliente serán para dar a conocer el trabajo

a realizar por los auditores y el requerimiento de información necesaria para comenzar con la auditoría.

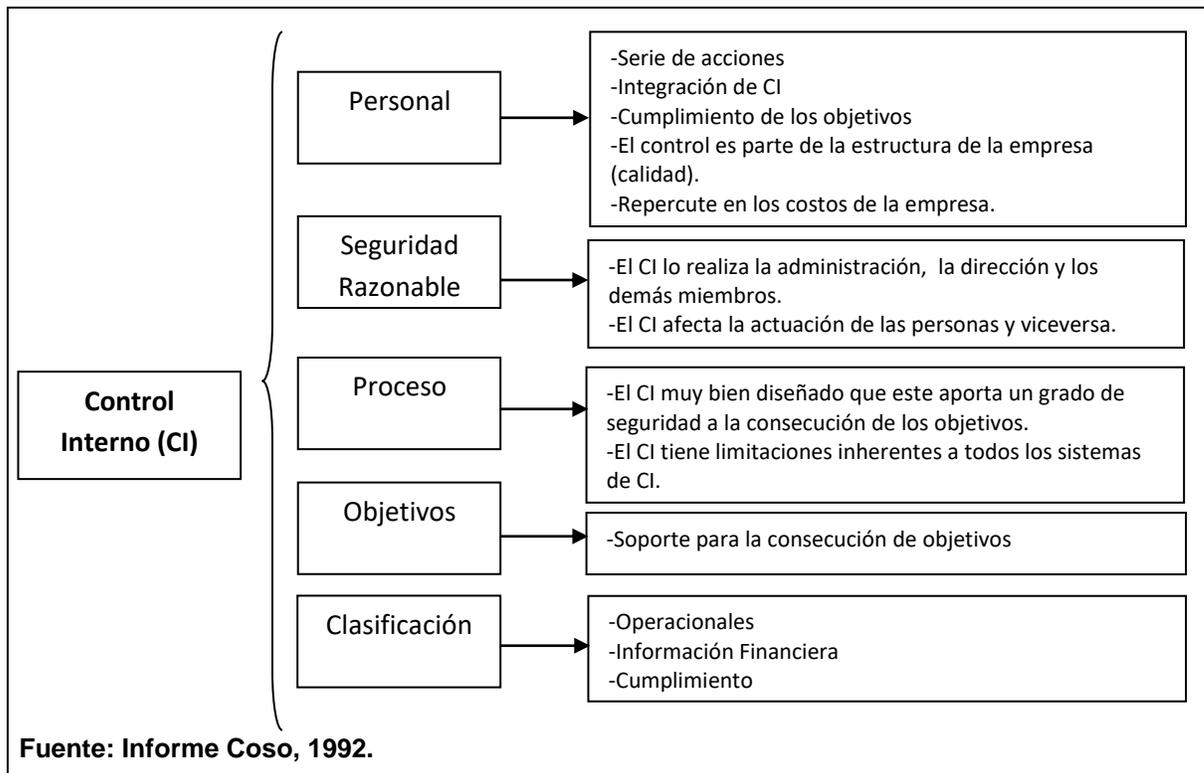
Evaluación del Sistema de Control Interno

El segundo paso a realizar es la evaluación del control interno de la entidad, el cual “comprende diversos elementos, entre los que se incluyen el ambiente de control, los sistemas de contabilidad, y los controles internos contables y administrativos. Esos elementos compuestos por políticas, procedimientos y medios para vigilar su cumplimiento, son diseñados por la administración de la empresa con el fin de proteger sus activos, generar registros contables confiables, fomentar la eficacia de operación y alentar la observancia de las políticas administrativas prescritas. Colectivamente, los diversos elementos de un sistema de control interno funcionan dentro de una empresa con el fin de reducir la exposición involuntaria a riesgos de carácter comercial, financiero o contable” (Montgomery, 2001, pág. 267).

El control interno se puede definir como; “el plan de organización y todos los métodos y medidas coordinadas adoptadas dentro de una empresa para salvaguardar su activo, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, fomentar la eficiencia de operación y alentar la observancia de las políticas administrativas prescritas” (Informe Coso, 1992). Este plan de control interno formulado por la administración, debe ser de conocimiento de todos los miembros de la entidad, con el fin de que estos controles sean implementados en la organización de una manera eficiente y eficaz.

Según el análisis de la definición de sistema de control interno expuesto por el Informe Coso (1992), el cual divide esta definición en cinco aspectos importantes a destacar, como se aprecia en la **Figura N°1**.

Figura N°1: Definición de Control Interno



El control interno es de gran importancia en todos los niveles de la organización, siendo su principal aporte a las entidades, la disminución de los costos, la consecución de los objetivos, y un grado razonable de seguridad.

Los controles en el control interno, pueden ser caracterizados bien como contables o como administrativos:

- “*Los Controles Contables Internos*, comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es la salvaguarda de los bienes activos y la fiabilidad de los registros contables”. (Mira, 2006, pág.11). “Los controles contables internos, también se dividen en controles contables y procedimientos contables” (Montgomery, 2001, pág. 268), los primeros dicen relación con la elaboración de conciliaciones bancarias mensuales para verificar la exactitud de las cifras, la toma de inventario en forma esporádica, arqueos de caja sorpresivos con el fin de verificar que los procedimientos se estén cumplimiento de la manera correcta. En segundo lugar están los procedimientos contables que son aquellas

actividades que realiza la empresa en forma diaria en la cual mueve una gran cantidad de transacciones que son registradas en la contabilidad de forma diaria y repetitiva con el fin de presentar las cifras contables de la manera correcta, como por ejemplo, los manuales de procedimientos creados por las empresas, para la realización de ciertas actividades específicas.

Uno de los objetivos principales del control interno contable son las transacciones que son el componente básico de la actividad empresarial y, por tanto el objetivo primero del control interno. La transacción origina un flujo de actividad desde su inicio hasta su conclusión, siendo uno de ellos el flujo de ventas, compras, costes, existencias, entre otros.

Por definición, "Todo sistema de control interno va estrechamente relacionado con el organigrama de la empresa. Este debe reflejar la auténtica distribución de responsabilidades y líneas de autoridad. Las obligaciones de un conjunto de empleados deben estar atribuidas de tal forma que uno o varios de estos empleados, actuando individualmente, comprueben el trabajo de los otros" (Mira, 2006, pág.12). Es fundamental que toda empresa tenga una clara y bien planteada organización y cada uno de sus miembros tenga un conocimiento apropiado de su función.

Algunos ejemplos de control contable interno a mencionar para el cumplimiento de objetivo principal son que:

- "Las operaciones se llevan a cabo de acuerdo con la autorización general o específica de la gerencia" (Montgomery, 2001, pág. 268).
- "Las operaciones se registran como sea necesario 1) para permitir la formulación de estados financieros de conformidad con las normas internacionales de contabilidad 2) para conservar el control de los activos" (Montgomery, pág. 268).
- "El acceso al activo solo se permite con la autorización de la gerencia" (Montgomery, pág. 268).

- “El control registrado del activo se compara con los activos existentes a intervalos razonables y se toman las medidas necesarias con respecto a cualesquiera diferencias” (Montgomery, pág. 268).

Estos conceptos básicos constituyen el marco de los siete *objetivos de control interno* y que consiste en garantizar:

- La integridad (Totalidad): que todas las operaciones efectuadas quedan registradas en los registros contables (Montgomery, pág. 268).
 - La exactitud: que las operaciones están registradas con su importe correcto, en la cuenta correspondiente y en forma oportuna, en cada etapa de su procedimiento (Montgomery, pág. 268).
 - La validez (Autorización): que todas las operaciones registradas representan acontecimientos económicos que tuvieron lugar en realidad y fueron debidamente autorizados (Montgomery, pág. 268).
 - El mantenimiento: que los registros contables, una vez asentadas todas las operaciones, siguen reflejando los resultados y la situación financiera del negocio (Montgomery, pág. 268).
 - Actualización: Que las transacciones se han registradas periódicamente con el fin de mantener las operaciones en línea.
 - Corte: que todas las transacciones se han registradas en el periodo que les corresponde.
 - La seguridad física (custodia): que el acceso a los activos y a los documentos que controlan su movimiento está restringido al personal autorizado. (Montgomery, pág. 268).
- “*Los controles administrativos* se relacionan con la normativa y los procedimientos existentes en una empresa vinculados a la eficiencia operativa y el acatamiento de

las políticas de la Dirección y normalmente sólo influyen indirectamente en los registros contables” (Mira, 2006, pág.11). Una segunda definición para este concepto comprende la consecución de un “plan de organización y los procedimientos y registros relacionados con los procesos de decisión que dan lugar a la autorización de las operaciones por la gerencia. Esa autorización es una función administrativa asociada directamente con la obligación de lograr los objetivos de la entidad y constituye el punto de partida para establecer el control contable de las operaciones”.

Limitaciones al Sistema de Control Interno

Todo sistema de control interno tiene sus limitaciones. Siempre existe la posibilidad de que al aplicar procedimientos de control surjan errores por una mala comprensión de las instrucciones, errores de juicio, falta de atención personal, fallo humano, entre otros. Todas estas complicaciones hacen prever que siempre existe un innegable riesgo en todas las operaciones de la entidad, es por esto que se deben realizar supervisiones periódicas que puedan minimizar estos riesgos, a través, de “la implantación y mantenimiento de un sistema de control interno que es responsabilidad de la dirección de la entidad, que debe someterlo a una continua supervisión para determinar que funciona según esta prescrito, modificándolo si fuera preciso, de acuerdo con la circunstancias” (Mira, 2006, pág. 190)

Un claro ejemplo de limitaciones al sistema de control interno, es el escándalo La Polar, ocurrido durante el primer semestre del 2011, el cual dio a conocer múltiples deficiencias en el sistema de control interno, una de ellas dice relación con un ambiente de control ineficiente que arroja diferentes falencias por parte de los directivos de la empresa, los cuales buscaban el beneficio de sus propios intereses y no los de la entidad.

Componentes del Control Interno

El control consta de cinco componentes de control interno interrelacionados que se derivan de la forma como la administración maneja el negocio, y están involucrados en todos los procesos administrativos, “los componentes pueden considerarse como un conjunto de normas que son utilizadas para medir el Control Interno y determinar su

efectividad” (González, 2010), estos pueden ser implementados en todas las compañías de acuerdo a sus características administrativas. Tanto las empresas grandes como pequeñas implementan estos componentes de control de una forma estructurada y menos estructurada respectivamente, pero de igual forma las empresas pequeñas pueden tener un mejor sistema de control interno que las más grandes, ya que por su tamaño se hace más fácil supervisar todos los eslabones de la entidad.

Para operar la estructura (también denominado sistema) de Control Interno se requiere de los siguientes componentes de control interno, según el Informe Coso (1992).

Entorno de Control:

El entorno de control es aquel creado y supervisado por la administración, con el fin de dar cumplimiento a los diferentes objetivos de la administración, este se manifiesta a través de los siguientes puntos a saber:

a) Integridad y valores éticos

La Dirección ha de transmitir el mensaje de que la integridad y los valores éticos no pueden, bajo ninguna circunstancia, ser contravenidos. Los empleados deben captar y entender ese mensaje. La dirección ha de demostrar continuamente, mediante sus mensajes y su comportamiento, un compromiso con los valores éticos.

b) Compromiso de competencia profesional

La dirección ha de especificar el nivel de competencia profesional requerido para trabajos concretos y traducir los niveles requeridos de competencia en conocimientos y habilidades imprescindibles.

c) Consejo de Administración y Comité de Auditoría

Un consejo de administración activa y efectiva, o comités del mismo, es un elemento de control importante. Dado que la dirección tiene la posibilidad de eludir los sistemas de control, el consejo tiene un papel importante para asegurar un control interno efectivo.

d) La Filosofía de Dirección y el Estilo de Gestión

La filosofía de dirección y el estilo de gestión suelen tener un efecto omnipresente en una entidad. Estos son, naturalmente, intangibles, pero no se pueden buscar indicadores positivos o negativos.

e) Estructura organizativa

La estructura organizativa no deberá ser tan sencilla que no pueda controlar adecuadamente las actividades de la empresa ni tan complicada que inhiba el flujo necesario de información. Los ejecutivos deben comprender cuáles son sus responsabilidades de control y poseer la experiencia y los niveles de conocimientos requeridos en función de sus cargos.

f) Asignación de autoridad y responsabilidad

La asignación de responsabilidad, la delegación de autoridad y el establecimiento de políticas conexas ofrecen una base para el seguimiento de las actividades y el sistema de control y establecen los papeles respectivos de las personas dentro del sistema.

g) Políticas y prácticas en materia de los recursos humanos

Las políticas de recursos humanos son esenciales para el reclutamiento y el mantenimiento de personas competentes que permitan llevar a cabo los planes de la entidad y así lograr la consecución de sus objetivos.

Evaluación de los Riesgos:

Toda Organización tiene que hacer frente a los diferentes riesgos que pueden afectar la actividad de la organización.

Previo a la determinación de los riesgos se deben establecer los objetivos de la organización, las fortalezas y debilidades de ésta, así como también sus oportunidades y amenazas del entorno (realizar un análisis FODA). A continuación, se explica con más detalle cada uno de los puntos a considerar en la evaluación de los riesgos según el informe coso.

a) Objetivos globales de la entidad

Para que una entidad tenga un control eficaz, debe tener unos objetivos establecidos. Los objetivos globales de la entidad incluyen aseveraciones generales acerca de sus metas y están apoyados por los planes estratégicos correspondientes. Describir los objetivos globales de la entidad y las estrategias claves que se han establecido.

b) Objetivos específicos para cada actividad

Los objetivos específicos surgen de los objetivos y estrategias globales y están vinculados con ellos. Los objetivos específicos suelen expresarse como metas a conseguir, con unos fines y plazos determinados. Deberían establecerse objetivos para cada actividad importante, siendo estos objetivos específicos coherentes los unos con los otros.

c) Riesgos

El proceso de evaluación de los riesgos de una entidad, debe identificar y analizar las implicaciones de los riesgos relevantes, tanto para la entidad como para cada una de las actividades. Dicho proceso ha de tener en cuenta los factores externos e internos que pudiesen influir en la consecución de los objetivos, debe efectuar un análisis de los riesgos y proporcionar una base para la gestión de los mismos.

d) Gestión del cambio

Los entornos económico, industrial y legal cambian y las actividades de las entidades evolucionan. Hacen falta mecanismos para detectar tales cambios y reaccionar ante ellos.

Actividades de Control:

Las actividades de control son las realizadas por la gerencia y demás personal de la organización, las que abarcan una gran variedad de políticas (lo que debe hacerse) y procedimientos (mecanismos concretos de control), correspondientes de implementación de las directrices de la dirección que ayudan a asegurar que se llevan a cabo aquellas acciones identificadas como necesarias para afrontar los riesgos y así conseguir los objetivos de la entidad. De esta manera es posible distinguir tres clases de controles el

preventivo, el detectivo y el correctivo. El primero dice relación con todas aquellas actividades de control realizadas con el fin de anticiparse a ciertos hechos que tienen un grado de probabilidad que ocurran y puedan dañar alguna función del sistema organizacional. Por otro lado, el control detectivo puede ser descrito como aquel mecanismo de control que es diseñado por la administración con el propósito de detectar posibles anomalías en el funcionamiento de las actividades. Por su parte el control correctivo se lleva a cabo cuando no sean preparado planes de contingencia para posibles fallas del sistema, lo cual lleva a crear actividades de control que logren subsanar dichas deficiencias.

Información y Comunicación:

Dentro de las organizaciones debe existir el debido cuidado con la información que se procesa dentro de sus actividades, para lo cual es necesario la fluidez de dicha información en todos los eslabones de la entidad de manera que las acciones sean realizadas de forma correcta y en un periodo de tiempo oportuno, evitando así posibles errores en la transmisión de datos. De esta manera, es posible entender la información y la comunicación de la siguiente forma según el Informe Coso.

a) Información

Se identifica, recoge, procesa y presenta por medio de los sistemas de información. La información pertinente incluye los datos del sector y los datos económicos y de organismos de control obtenidos de fuentes externas así como la información generada dentro de la organización.

b) Comunicación

La comunicación es inherente al proceso de información. La comunicación también se lleva a cabo en un sentido más amplio, en relación con las expectativas y responsabilidades de individuos y grupos.

La comunicación debe ser eficaz en todos los niveles de la organización (tanto hacia abajo como hacia arriba y a lo largo de la misma) y con personas ajenas a la organización.

Supervisión:

La supervisión es el último de los componentes de control interno, el cual identifica no solamente los controles que no están funcionando de manera adecuada, sino también aquellos que son innecesarios y/o repetitivos en las actividades diarias de la organización. Además de esto se logra implementar nuevas medidas de control y reforzar las actividades ya existentes. Por otra parte la supervisión ayuda a identificar si el sistema de control está siendo efectivo en el cumplimiento de los objetivos y en la disminución de los riesgos. Las personas encargadas de la supervisión son en primer lugar la administración seguida del personal de la entidad, a través, de un proceso de autoevaluación, también existen agentes externos que se encargan de evaluar y emitir informes al respecto, como por ejemplo los auditores externos, asesores, ingeniería de procesos, entre otros. A continuación se mencionan los aspectos fundamentales del informe coso sobre esta materia.

a) Supervisión continuada

La supervisión continuada se produce en el transcurso normal de las operaciones e incluye las actividades habituales de gestión y supervisión, así como otras acciones que efectúa el personal a realizar sus tareas encaminadas a evaluar los resultados del sistema de control interno.

b) Evaluaciones puntuales

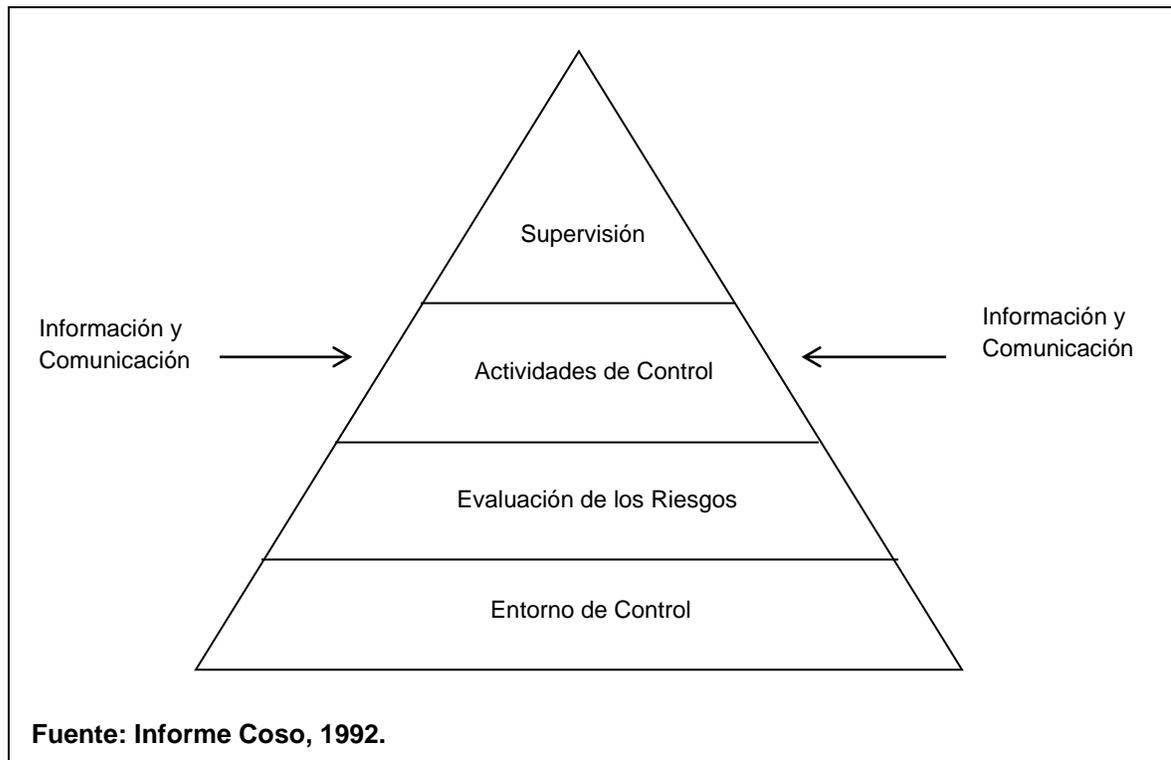
Resulta útil examinar el sistema de control interno de vez en cuando, enfocando el análisis directamente a la eficacia del sistema. El alcance y la frecuencia de tales evaluaciones puntuales dependerán principalmente de la evaluación de los riesgos y de los procedimientos de supervisión continuada.

c) Comunicación de las deficiencias de control interno

Las deficiencias de control interno deberían ser comunicadas a los niveles superiores y las más significativas deben ser presentadas a la alta dirección y al consejo de administración.

Se puede concluir que los componentes de control anteriormente detallados sirven como base para desarrollar un sistema de control interno para cualquier tipo de organización que se esté materializando y el esquema que debería seguir para su formación sería el que se muestra en la **Figura N°2**.

Figura N°2: Componentes de Control Interno



Por último, cabe mencionar que para realizar la evaluación del control interno es necesaria la confección de flujo-gramas y narrativas que den cuenta del proceso que siguen las distintas operaciones, identificando los controles y verificando si estos cumplen con las disciplinas de control (supervisión, segregación de funciones y custodia) y con los objetivos de control interno.

II. Ciclos de Operación.

El enfoque de la evaluación del control interno, exige que los flujos de las operaciones se consideren en términos de “ciclos” en los cuales se puedan agrupar convenientemente y para los cuales se puedan señalar objetivos específicos de control interno y procedimientos de control para lograr esos objetivos. Se pueden distinguir tres ciclos

principales de operación; el ciclo de ingresos, el de compras y el de producción, cada uno comprende varios tipos de operación, que varían con las actividades de la empresa de que se trate. Por ejemplo, las ventas de bienes y servicios, las entradas a caja y las devoluciones hechas por el cliente pueden ser tres tipos distintos de operación que constituyen el ciclo de ingresos. Además, cada tipo de operación puede tener dos o más subtipos; por ejemplo, las ventas de bienes y servicios se pueden dividir en ventas al contado y ventas al crédito, o en ventas al extranjero y ventas nacionales. Los tipos y subtipos de operación se distinguen principalmente por las diferencias entre los procedimientos de control contable que se aplican a cada uno.

La importancia del concepto de ciclo es que se concentra en si hay un control suficiente de cada tipo de operación a medida que esta última fluye por el sistema de procesamiento.

Como se dijo anteriormente, “la mayoría de las actividades de las empresas se pueden agrupar en tres ciclos principales de operación” (Montgomery, 2001, pág. 275).

- **Ciclo de ingresos:** flujos de operaciones relacionadas con las funciones de generación de ingresos y de cobranzas así como con los controles de actividades tales como pedidos, remisiones y cobros.
- **Ciclo de compras:** flujo de operaciones relacionadas con las compras, los pagos y con los controles de (entre otras actividades) las órdenes de compra y la recepción de mercancías, las cuentas por pagar, el pago de sueldos y los desembolsos en efectivo.
- **Ciclo de producción:** flujos de operaciones relacionadas con la producción de bienes o servicios y con los controles de actividades tales como la conservación de los saldos de inventarios, transferencias de inventarios y cargos a producción por mano de obra y gastos indirectos.

La evaluación del control contable interno debe tener en cuenta también otras actividades no relacionadas estrictamente con los flujos de operaciones. Entre esas actividades figuran los acontecimientos causados por el transcurso del tiempo, como la acumulación

de intereses y la amortización de pagos anticipados; los controles que solo se aplican periódicamente, como son los procedimientos para verificar la existencia física del inventario, el activo fijo y los valores de inversión, y el proceso de la información financiera.

En los medios computarizados puede ser necesario identificar otro tipo de controles que no encajan en ninguno de los ciclos de operación pero pueden producir un efecto de significación en algunos de ellos o en todos. Esos controles, llamados comúnmente objetivo de control interno, se ejercen sobre la implantación, mantenimiento, protección y uso de programas de computadora y sobre la seguridad de los archivos de datos.

Los cinco objetivos de control contable interno mencionados anteriormente son aplicables a cada uno de los ciclos principales de operación. Estos objetivos se adaptan a todas las empresas, puesto que permanecen esencialmente igual como quiera que se lleve a cabo el procedimiento. Por ejemplo, no importa que los procedimientos se efectúen manualmente o por computadora.

Según lo planteado por el profesor Carlos Vergara año 2010 se pueden manifestar distintos ciclos en materia de impuestos entre ellos el Ciclo del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto de Segunda Categoría, Impuesto de Primera Categoría, Impuesto de Timbres y Estampillas y otros.

III. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

El impuesto al valor agregado tuvo su origen en “España en el siglo IV. El Reino de Castilla emprendía la Reconquista de los territorios del Reino de Granada. En el año 1342, el rey Alfonso XI implantó a nivel estatal un nuevo tributo, sobre el volumen de ventas, con el fin de financiar el asedio a la ciudad de Algeciras. Gracias a los ingresos obtenidos por el IVA, el ejército del reino cristiano logró conquistar la ciudad en 1344”. (Revista Contable, 2010 pág. 8)

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) “grava al consumidor final, pero se genera en cada etapa de la comercialización del bien. El monto a pagar surge de la diferencia entre el débito fiscal, que es la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el período de un mes, y el crédito fiscal. El crédito fiscal equivale al

impuesto recargado en las facturas por la adquisición de bienes o utilización de servicios y en el caso de importaciones el tributo pagado por la importación de especies.” (SII, 2011).

El IVA se aplica en Chile con una tasa del 19%, en los demás países de la región la tasa promedio de este tributo bordea un 16,54%, esto demuestra que Chile es uno de los países que aplica una tasa más alta por IVA.

Concepto de Valor Agregado:

El valor agregado se puede definir en base a dos perspectivas la económica y la tributaria:

Económica: es la diferencia entre el valor de la producción total de la empresa y el monto de lo gastado por ella en sus adquisiciones.

Tributaria: coincide con el concepto anterior pero por problemas de rendimiento o aspectos de equidad política o económica difiere en función del método utilizado para su determinación.

Métodos de Determinación

Para determinar el valor que se agrega en la producción y circulación de un producto (IVA) existen dos tipos de métodos (Contreras y González, 2008, pág. 7):

- **Adición:** suma de los créditos producidos y atribuidos por la empresa a los distintos factores de producción: salarios, intereses, arriendos pagados, utilidades e impuestos.

-Base real: producción del periodo deducidos los gastos efectuados para adquirir materias primas, bienes semi-elaborados, etc. Y la amortización del activo fijo.

-Base financiera: ventas del periodo deduciendo las compras de materias primas, productos semi-elaborados, entre otras. Realizadas en el mismo periodo bajo el sistema de “impuesto contra impuesto”.

- **Sustracción:** consiste en cuantificar la diferencia entre las ventas y las compras realizadas por cada una de las empresas involucradas en el proceso de producción y distribución.

Plazos de Prescripción

El SII tiene un “plazo de 3 años para revisar y rectificar cualquier declaración de impuestos hecha por un contribuyente” (Código Tributario, Artículo 200). Este plazo se cuenta desde la expiración del plazo en que debió efectuarse el pago.

Para impuestos sujetos a declaración, el plazo antes mencionado será de 6 años, cuando ésta no se hubiera presentado o la presentada fuera maliciosamente falsa.

Pagos

Los contribuyentes afectos a la ley sobre impuesto a las ventas y servicios deberán pagar en la tesorería comunal respectiva, o en las oficinas bancarias autorizadas por el servicio de tesorerías hasta el día 12 de cada mes, pero en el caso de los contribuyentes sujetos al régimen de tributación simplificada para los pequeños contribuyentes, el reglamento fijara la forma y condiciones en que deben presentar su declaración.

El pago del impuesto al valor agregado se diferirá previa autorización del servicio de impuestos internos cuando el contribuyente:

-Realice Importaciones donde se pague el impuesto en forma anticipada al retiro del producto en la aduana, salvo que sean personas naturales donde se pague al momento del retiro o en otra ocasión que determine el servicio de impuestos internos (SII) (D.L 825, artículo 64).

-Cuando se venda por primera vez en el país vehículos destinados al transporte de pasajeros donde se podrá pagar el impuesto en cuotas mensuales, trimestrales o semestrales pero dentro de un plazo máximo de sesenta meses contados desde la fecha de la factura (D.L 825, artículo 64).

Características del Impuesto al Valor Agregado

Las características fundamentales del impuesto al valor agregado son (Impuestos en Chile, 2010):

- Es un impuesto indirecto, porque grava el consumo y no las rentas ni el capital cuando se generan, sino cuando se consumen y no identifica a las personas.
- Es un impuesto de traslación o recargo, de etapas múltiples o plurifásico, porque grava el mayor valor que agregan en las diferentes etapas el productor, fabricante, mayorista y minorista y en cada una de estas etapas se genera IVA crédito fiscal al comprar y IVA débito fiscal al vender hasta que finalmente el que soporta el impuesto es el consumidor final.
- Es un impuesto de declaración y pago simultáneo, es decir que no se aceptan declaraciones sin su respectivo pago, con la excepción de no haber tenido movimiento o tener remanente de crédito fiscal.
- Es un impuesto mensual, el período del IVA es un mes y el plazo para presentar la declaración y pago es hasta el día 12 del mes siguiente, si este día es sábado, domingo o festivo el plazo se extiende hasta el siguiente día hábil.
- El IVA cumple la función de autocontrol de la evasión, porque crea una oposición de intereses entre compradores y vendedores, es decir los compradores exigen su factura para poder tener derecho al crédito fiscal y el vendedor al emitir la factura genera su débito fiscal el que tendrá que enterar en arcas fiscales, descontando los créditos fiscales que correspondan a operaciones gravadas con IVA.
- Administrativamente el registro de los créditos y débitos es simple, ya que sólo se exige detallar las ventas y compras en un libro o en hojas sueltas si se tiene la autorización. El registro se realiza de acuerdo a los documentos recibidos y emitidos, en el caso de las compras Facturas, Notas de Débito, Notas de Crédito y Declaraciones de Importación; para las ventas Facturas, Boletas, Notas de Débito y Crédito.

- Desde el 1 de Octubre de 2003 se aplica una tasa única del 19% del valor añadido que se incorpora en cada etapa de la cadena de comercialización y distribución, hasta que el bien es adquirido por el consumidor final.

En los puntos anteriores hemos conocido las características del IVA, conozcamos ahora que es un hecho gravado, no gravado, hecho gravado especial y una exención en el IVA.

Hecho Gravado

El hecho gravado es el acto jurídico que permite el nacimiento de una obligación tributaria, en el caso del IVA son las ventas y servicios, los cuales se definen de la siguiente manera:

Venta: “toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta” (DL N°825, artículo 2°).

Servicio: “la acción o prestación que una persona realiza para otra y por el cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en el N°3 y 4 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta”. (D.L N°825, artículo 2°).

De esta manera se gravaran las ventas y servicios cuando cumplan los siguientes requisitos:

“Requisitos hecho gravado ventas” (Contreras y González, pág. 39):

- Celebrarse una convención, acto o contrato que sirva para transferir el dominio o una cuota de él.
- La convención debe recaer sobre bienes corporales muebles o derechos reales constituidos sobre ellos, o sobre inmuebles de empresas constructoras.

- La convención debe ser a título oneroso.
- Los bienes deben estar ubicados en el territorio nacional
- La transferencia debe ser realizada por una persona que tenga calidad de vendedor. En la definición de vendedor encontramos el término Habitual y quién la clasifica es el Servicio de Impuestos Internos.

Los requisitos anteriormente expuestos deben ser COPULATIVOS, es decir deben cumplirse todos, la ausencia de uno de estos requisitos nos lleva a una venta que es un Hecho No Gravado del IVA.

En el caso de los servicios deben cumplirse los siguientes requisitos, según Contreras y González, 2008, pág. 61, los cuales son:

- Que una persona realice una acción o prestación a favor de otra.
- Que esta persona perciba por la acción o prestación un interés, prima, comisión o remuneración.
- Que la acción o prestación provenga del ejercicio de alguna de las actividades comprendidas en el N° 3 y 4 del artículo 20 de la Ley de la Renta (D.L. N°824), las cuales son las siguientes:

- Artículo 20 N°3: “Comercio, industria, minería, explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas. Compañías aéreas, de seguros, bancos, asociaciones de ahorro y préstamo, sociedades administradoras de fondos mutuos, sociedades de inversión o capitalización, empresas financieras y otras de actividad análoga. Empresas constructoras, empresas periodísticas, publicitarias de radiodifusión y televisión. Empresas de procesamiento automático de datos y empresas de telecomunicaciones” (D.L. N° 824).

- Artículo 20 N°4: “Corredores (personas jurídicas), Corredores que sean personas naturales, cuyas rentas no provengan exclusivamente de su trabajo o actuación personal. Comisionistas, personas naturales o jurídicas, con oficina establecida. Martilleros, agentes de aduana, embarcadores y otros que intervengan en el comercio

marítimo, portuario o aduanero. Agentes de seguros que no sean personas naturales. Colegios, academias e institutos. Clínicas, hospitales, laboratorios y otros establecimientos análogos particulares. Empresas de diversión y esparcimiento” (D.L N° 824).

- Que el servicio se preste o utilice en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero.

Una pequeña diferencia con los requisitos del hecho gravado ventas es que para que sea un hecho gravado servicio no se le exige habitualidad, por lo tanto los servicios pueden ser esporádicos. Cabe mencionar, que para que se constituya el hecho gravado servicio siempre se debe cumplir con los requisitos a cabalidad o sea deben ser copulativos, esto quiere decir que la ausencia de uno de estos requisitos nos lleva a un servicio que es un Hecho No Gravado del IVA.

Hechos Gravados Especiales

También dentro de la ley del IVA se distinguen ciertas actividades que no siendo una venta o servicio propiamente tal, son equiparadas a venta o servicio (D.L N° 825, artículo 8°), las cuales se detallan a continuación:

- Las importaciones
- Aportes a sociedades
- Adjudicaciones de bienes en liquidaciones de sociedades
- Retiros efectuados por un vendedor o por el dueño o socio.
- Contratos de instalación o confección de especialidades y contratos generales de construcción.
- Venta de establecimientos de comercio y otras universalidades.

- Arrendamiento o cesión temporal de bienes muebles, inmuebles amoblados o con maquinarias y establecimientos de comercio.
- Arrendamiento, subarriendo de marcas, patentes de invención, etc.
- Estacionamiento de automóviles y otros vehículos en playas de estacionamiento u otros lugares destinados ha dicho fin.
- Primas de seguros de cooperativas de servicios de seguros
- Aportes, retiros y ventas de establecimientos de comercio que contengan bienes inmuebles del giro de una empresa constructora.
- Promesa de venta y contratos de arriendo con opción de compra sobre inmuebles
- Venta de bienes del activo fijo que realicen las empresas.

Exenciones

Las exenciones son establecidas por la ley del IVA en los artículos 12 y 13 pero existen otro tipo de exenciones no consideradas por esta ley y que son igualmente consideradas exentas, como es el caso de las ventas de bienes realizadas en Isla de Pascua y los servicios prestados allí, las transacciones dentro de las zonas francas, entre otras. La exención es cuando estamos ante un hecho que cumple todos los requisitos del hecho gravado y no se aplica el impuesto, es decir la exención limita la aplicación del impuesto.

En el IVA encontramos dos tipos de exenciones:

- Exenciones reales. Artículo 12 D.L N° 825
- Exenciones personales. Artículo 13 D.L N° 825

Exenciones Reales (Art. 12): Dirigidas a actos o contratos sin identificación del sujeto pasivo. Las siguientes operaciones son catalogadas como exenciones reales:

Las ventas y demás operaciones que recaigan sobre los siguientes bienes:

- Venta de vehículos motorizados usados
- Especies transferidas a título de regalía a los trabajadores
- Materias primas destinadas a bienes de exportación

La importación de las especies efectuadas por:

- El ministerio de defensa nacional, estado mayor, fuerzas armadas, carabineros e investigaciones y por las instituciones y empresas dependientes o no de dicha secretaria.
- Las representaciones de naciones extranjeras acreditadas en el país, los pasajeros, los funcionarios o empleados del gobierno chileno que presten servicios en el exterior, tripulantes de naves, aeronaves y otros, los pasajeros y residentes procedentes de zona de régimen aduanero especial, instituciones u organismos que se encuentren exentos de impuesto en virtud de un tratado internacional.
- Los productores, en los casos que así lo declare la dirección de Impuestos Internos por resolución fundada, y siempre que se trate de materias primas que estén destinadas a la producción, elaboración o fabricación de especies destinadas a la exportación.
- Los inversionistas y las empresas receptoras de aportes de acuerdo al D.L. 600/1974, premios o trofeos culturales o deportivos, sin carácter comercial, y aquéllas que cumplan con las condiciones previstas en la posición 00.23 del Arancel Aduanero, premios y donaciones.
- Las bases ubicadas en el Territorio Antártico Chileno, las personas que en forma permanente o temporal realicen trabajos en ellas o las expediciones antárticas.

- Los viajeros que se acojan a las Subpartidas 0009.0200, 0009.0300, 0009.04 y 0009.05, con excepción del ítem 0009.8900, del Arancel Aduanero.
- Los artistas nacionales respecto de las obras ejecutadas por ellos y que se acojan a la partida 00.35 del capítulo 0 del Arancel Aduanero.

Las especies que se internen:

- Por los pasajeros o personas visitantes para su propio uso durante su estada en Chile, y siempre que se trate de efectos personales y vehículos para su movilización en el país.
- Transitoriamente al país en admisión temporal, almacenes francos, en depósito aduanero, en tránsito temporal u otra destinación aduanera semejante.

Las especies exportadas en su venta al exterior.

Las siguientes remuneraciones y servicios:

- Los ingresos percibidos por concepto de entradas a los siguientes espectáculos y reuniones: Artísticos, científicos o culturales, teatrales, musicales, poéticos, de danza y canto, que por su calidad artística y cultural cuenten con el auspicio del Ministerio de Educación Pública, de carácter deportivo, los que se celebren a beneficio total y exclusivo de los Cuerpos de Bomberos, de la Cruz Roja de Chile, del Comité Nacional de Jardines Infantiles y Navidad, de la Fundación Graciela Letelier de Ibáñez "CEMA CHILE" y de las instituciones de beneficencia con personalidad jurídica y Circenses presentados por compañías o conjuntos integrados exclusivamente por artistas nacionales.
- Los fletes marítimos, fluviales, lacustres, aéreos y terrestres del exterior a Chile, y viceversa y los pasajes internacionales.
- Las primas de seguros que cubran riesgos de transportes respecto de importaciones y exportaciones, de los seguros que versen sobre cascos de naves y de los que cubran riesgos de bienes situados fuera del país;

- Las primas de seguros que cubran riesgos de daños causados por terremotos o por incendios que tengan su origen en un terremoto.
- Las primas de seguros contratados dentro del país que paguen la Federación Aérea de Chile, los clubes aéreos y las empresas chilenas de aeronavegación comercial;
- Las comisiones que perciban los Servicios Regionales y Metropolitano de Vivienda y Urbanización sobre los créditos hipotecarios que otorguen a los beneficiarios de subsidios habitacionales y las comisiones que perciban las Instituciones de Previsión en el otorgamiento de créditos hipotecarios a sus imponentes.
- Los ingresos que no constituyen renta según el artículo 17º de la Ley de la Renta y los afectos al impuesto adicional establecido en el artículo 59º de la misma ley;
- Los ingresos mencionados en los artículos 42º y 48º de la Ley de la Renta;
- Las inserciones o avisos que se publiquen o difundan de conformidad al artículo 11º de la Ley Nº 16.643, que consagra el derecho de respuesta;
- Los intereses provenientes de operaciones e instrumentos financieros y de créditos de cualquier naturaleza, incluidas las comisiones que correspondan a avales o fianzas otorgados por instituciones financieras, con excepción de los intereses señalados en el Nº 1 del artículo 15.
- El arrendamiento de inmuebles, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra g) del artículo 8º.
- Los servicios prestados por trabajadores que laboren solos, en forma independiente, y en cuya actividad predomine el esfuerzo físico sobre el capital o los materiales empleados.
- Las siguientes remuneraciones o tarifas que dicen relación con la exportación de productos: Las remuneraciones, derechos o tarifas por servicios portuarios, fiscales o particulares de almacenaje, muellaje y atención de naves, como también los que

se perciban en los contratos de depósitos, prendas y seguros recaídos en los productos que se vayan a exportar y mientras estén almacenados en el puerto de embarque y las remuneraciones de los agentes de aduanas; las tarifas que los embarcadores particulares o fiscales o despachadores de aduana cobren por poner a bordo el producto que se exporta, y las remuneraciones pagadas por servicios prestados en el transporte del producto desde el puerto de embarque al exterior, sea aéreo, marítimo, lacustre, fluvial, terrestre o ferroviario;

- Las primas o desembolsos de contratos de reaseguro;
- Las primas de contratos de seguro de vida reajustables;
- Los ingresos percibidos por la prestación de servicios a personas sin domicilio ni residencia en Chile, siempre que el Servicio Nacional de Aduanas califique dichos servicios como exportación.
- Los ingresos en moneda extranjera percibidos por empresas hoteleras registradas ante el Servicio de Impuestos Internos con motivo de servicios prestados a turistas extranjeros sin domicilio ni residencia en Chile.
- Las comisiones de administración de cotizaciones voluntarias, depósitos de ahorro previsional voluntario, depósitos de ahorro previsional voluntario colectivo y de depósitos convenidos, efectuados en planes de ahorro previsional voluntario debidamente autorizados en conformidad a lo establecido por el Artículo 20.

Exenciones Personales (Art.13): Es cuando se identifica el sujeto pasivo.

- Las empresas radioemisoras y concesionarios de canales de televisión por los ingresos que perciban dentro de su giro, con excepción de los avisos y propaganda de cualquier especie.
- Las agencias noticiosas, entendiéndose por tales las definidas en el artículo 1º de la ley Nº 10.621.

- Las empresas navieras, aéreas, ferroviarias y de movilización urbana, interurbana, interprovincial y rural, sólo respecto de los ingresos provenientes del transporte de pasajeros.
- Los establecimientos de educación. Esta exención se limitará a los ingresos que perciban en razón de su actividad docente propiamente tal.
- Los hospitales, dependientes del Estado o de las universidades reconocidas por éste, por los ingresos que perciban dentro de su giro.
- Las siguientes instituciones, por los servicios que presten a terceros: el Servicio de Seguro Social; el Servicio Médico Nacional de Empleados; el Servicio Nacional de Salud; la Casa de Moneda de Chile por la confección de cospeles, billetes, monedas y otras especies valoradas; el Servicio de Correos y Telégrafos, excepto cuando preste servicios de télex.
- La Polla Chilena de Beneficencia y la Lotería de Concepción por los intereses, primas, comisiones u otras formas de remuneraciones que paguen a personas naturales o jurídicas en razón de negocios, servicios o prestaciones de cualquier especie.

Devengamiento del Impuesto al Valor Agregado

El devengamiento del impuesto ocurre cuando todos los elementos del *hecho gravado se cumplen* y le permiten al fisco adquirir desde ese instante un título o derecho sobre el monto del impuesto, independiente de su actual exigibilidad, la cual convencionalmente puede estar diferida a una fecha posterior a la del devengamiento en cuestión.

En otras palabras se devenga el impuesto cuando ocurre el hecho que da nacimiento a la obligación tributaria generándose un crédito a favor del fisco y un crédito contra el contribuyente.

Existe el devengamiento del impuesto cuando (Contreras y González, 2008, pág. 159):

- Devengamiento en las ventas de bienes corporales muebles cuando se emite la boleta o factura o se produce la entrega real o simbólica, lo que ocurra primero.
- Devengamiento del IVA en los contratos relativos a inmuebles contratos generales de construcción, de instalación o confección de especialidades, venta o promesa de ventas de inmuebles y arriendo de inmuebles con opción de compra se hará en el momento de emitirse la o las facturas.
- Devengamiento en los servicios se hará cuando se emite la factura o boleta o cuando la remuneración se percibe a través del pago, abono en cuenta o puesta a disposición del interesado, lo que ocurra primero.

Sujeto del Impuesto

“La obligación tributaria, como toda obligación, es un vínculo jurídico en virtud del cual una persona denominada “deudor” del impuesto, se encuentra en la necesidad de dar, hacer o no hacer algo a favor de otra persona denominada “acreedor”, generalmente el Estado u otro ente de derecho público” (Contreras y González, 2008, pág. 177).

El deudor del impuesto o contribuyente, se conoce también con el nombre de sujeto pasivo, y el acreedor como sujeto activo.

“Serán considerados sujetos del impuesto” (D.L N° 825, artículo 11):

- El importador, habitual o no;
- El comprador o adquirente, cuando el vendedor o tradente no tenga residencia en Chile, o se trate de la operación descrita en el inciso segundo de la letra a) del artículo 8°.
- La sociedad o la comunidad, en los casos contemplados en la letra c) del artículo 8°, pero cada socio o comunero será solidariamente responsable del pago del tributo en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados.
- El aportante en el caso de aportes a sociedades.
- El beneficiario del servicio, si la persona que efectúa la prestación residiere en el extranjero.

- Los contratistas o subcontratistas en el caso de los contratos a que se refiere la letra e) del artículo 8°.

Sin perjuicio de las normas sobre sujeto del impuesto analizadas precedentemente, el artículo 3°, inciso 3°, de la ley, faculta al servicio de impuestos internos para cambiar al sujeto pasivo del impuesto, trasladando la obligación de su pago al comprador o beneficiario del servicio.

Base Imponible

La base imponible del impuesto depende generalmente de dos elementos los cuales de forma conjunta permiten establecer la cuantía de la obligación tributaria adeudada por el sujeto pasivo. Estos elementos son: la base imponible y la tasa del tributo

- Se Define base imponible: como “la suma de las operaciones gravadas por la Ley sobre la cual se aplica directamente la tasa del tributo para determinar el monto de la obligación tributaria” (Contreras y González, 2008, pág. 195).
- Se define Tasa: como “el tanto por ciento, cuantía, alícuota, o parte que aplica a la base imponible determina el impuesto” (Contreras y González, pág. 195). En el caso del IVA, dicha tasa ha sido la siguiente en los periodos que se indican:

Desde el 01.03.75 hasta el 30.06.88.....	20%
Desde el 01.07.88 hasta el 30.06.90.....	16%
Desde el 01.07.90 hasta el 31.12.95.....	18%
Desde el 01.01.96 hasta el 31.12.96.....	18%
Desde el 01.01.97 hasta el 31.12.97.....	18%
Desde el 01.01.98 hasta el 30.09.2003.....	18%
Desde el 01.10.2003.....	19%

Por regla general la base imponible del IVA estará constituida por el precio de venta de los bienes corporales muebles transferidos o el valor de los servicios prestados. La tasa del IVA debe ser aplicada sobre el valor neto de los respectivos bienes o servicios.

Débito Fiscal en la Ley del Impuesto al Valor Agregado

El débito fiscal mensual es la suma de los IVA recargados en las ventas y servicios efectuados en el periodo tributario respectivo.

Este se compone del débito fiscal del periodo de la siguiente manera, según Contreras y González, 2008, pág. 221.

(+) Impuesto recargado separadamente en las facturas afectas emitidas

(+) Impuesto incluido en las boletas afectas emitidas

(+) Agregados al D. F mensual. Notas de debito emitidas por aumento del valor facturado:

- a) Diferencias de precios y diferencias en precios por fijar
- b) Intereses y diferencias de cambio por financiamiento operación a plazo
- c) Intereses moratorios
- d) Diferencias por facturación indebida de un debito fiscal inferior, respecto de valores facturados con anterioridad
- e) Para dejar sin efecto una nota de crédito
- f) Emisión por parte del sindico por los impuestos recargados en facturas impagas por la empresa declarada en quiebra

(-) Deducciones al D.F mensual. Notas de crédito emitidas

- a) Bonificaciones y descuentos otorgados a compradores y beneficiarios de servicios con posterioridad a la facturación, del periodo o de periodos anteriores (sin plazo).
- b) Cantidades restituidas por bienes devueltos o servicios resciliados si la devolución o resciliación se produce dentro del plazo de 3 meses.
- c) cantidades restituidas por resolución, resciliación, nulidad de una venta o promesa de venta de inmuebles gravados (plazo 3 meses desde la resolución, escritura pública de resciliación sentencia judicial

- d) Sumas devueltas a los compradores por depósitos que garantizan el valor de los envases (sin plazo)
- e) Cantidades a favor del comprador o beneficiario del servicio por facturación excesiva del IVA dentro del mismo periodo. Fuera de ese plazo no se puede rebajar del D.F sino solo solicitar la devolución por el artículo 126 del C.T.
- f) Para subsanar errores de RUT, domicilio, giro o comuna

(-) Anulación de ventas efectuadas con vales de maquinas registradoras

(-) Ventas dejadas sin efecto correspondientes a facturas emitidas anticipadamente a la entrega de las mercaderías

- Si la venta queda sin efecto por resciliación dentro de los 3 meses siguientes al de facturación, debe emitirse nota de crédito en el periodo de la resciliación e imputarse al debito fiscal del mes. Esta nota de crédito disminuye el C.F del comprador.

- Si la venta queda sin efecto después de 3 meses, emitir nota de crédito en el periodo de resciliación la cual no puede deducirse del D.F sino solicitar la devolución por el artículo 126 del código tributario, dicha nota de crédito debe disminuir el C.F del comprador

- Si se cometió un error en la facturación original, cabria anular la factura errónea y solicitar rectificación del periodo primitivo. Esto obliga al comprador también a rectificar dicho periodo tributario.

(=) IVA débito fiscal del periodo

Crédito Fiscal en la Ley de Impuesto al valor Agregado

Los vendedores y prestadores de servicios tienen derecho a un crédito fiscal contra su debito fiscal equivalente al IVA, recargado separadamente en la facturas que acrediten sus adquisiciones o utilizaciones de servicios, destinadas a formar parte de su activo realizable, activo fijo o relacionadas con gastos de tipo general que digan relación con el giro y sean necesarios para el desarrollo de la actividad. No procede el derecho a crédito fiscal en los siguientes casos:

- Adquisición o importación de bienes, utilización de servicios que guarden relación con hechos no gravados o no guarden relación directa con el giro.
- Impuesto mal recargado en operaciones no gravadas o exentas
- Adquisición, importación o arrendamiento de automóviles, Station Wagon y similares y los combustibles o reparaciones para su mantención, salvo que el giro sea la venta o arrendamiento de dichos bienes.
- Para el adquirente de un inmueble por la parte del IVA que la empresa constructora recupere en virtud del artículo 21 del D.L 910/75.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Hoy en día la labor del auditor está más cuestionada que nunca, esto debido a los múltiples problemas en que se vio involucrada una de las auditoras más grande de Chile en el caso La Polar, en el cual se ha cuestionado por parte de la Superintendencia de Valores y Seguros y por la opinión pública el trabajo realizado por los auditores en la revisión de la auditoría externa sobre la razonabilidad de los estados financieros de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), o bien, a las normas internacionales de información financiera (NIIF) de la empresa, considerando como base los procedimientos establecidos en las normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA), en las cuales se destaca la importancia de la evaluación del control interno que debe realizar el auditor. Además del correcto cumplimiento de las normas financieras, el auditor debe verificar la correcta interpretación y aplicación de las normas de carácter tributario, a fin de lograr emitir su opinión teniendo un conocimiento acabado sobre la entidad. En Chile, la legislación tributaria establece diferentes tipos de impuestos, siendo el Impuesto al valor agregado (IVA) el que logra mayor recaudación fiscal.

Para lograr un correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, las entidades deben considerar el correcto control de las actividades relacionadas con éstas, sin embargo, no existe un sistema de control interno especialmente diseñado para esta labor, lo cual en algunos casos desencadena en sanciones fiscales, pagos de impuestos en exceso y fraudes producto del insuficiente control en esta materia. Por otra parte, el servicio de impuestos internos (SII) en su función fiscalizadora del correcto cumplimiento del impuesto al valor agregado, por parte de los contribuyentes, no considera procedimientos para evaluar el sistema de control interno de la entidad fiscalizada y por ende, las empresas no se preocupan por establecer un sistema de control interno que permita cumplir con sus obligaciones tributarias de la manera correcta.

Es por esto, que la presente tesis tiene por objeto diseñar un modelo de sistema de control interno tributario para el ciclo del impuesto al valor agregado, mediante el estudio de la Ley sobre impuesto a las ventas y servicios, sistema de control interno financiero, opiniones de profesionales del área tributaria y del servicio de impuestos internos (SII), en Chile a diciembre de 2011.

OBJETIVOS

Objetivo General

Diseñar un modelo estándar de sistema de control interno tributario para el ciclo del impuesto al valor agregado, a diciembre de 2011.

Objetivos Específicos

1. Identificar las ventajas del sistema de control interno financiero, mediante la revisión de información bibliográfica del sistema de control interno financiero específicamente el Informe COSO.
2. Establecer los riesgos tributarios en el ciclo del impuesto al valor agregado, mediante entrevistas a profesionales del área tributaria y del SII.
3. Determinar las pautas para el diseño e instauración de medidas de control interno tributario que tiendan a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria del IVA, mediante entrevistas a profesionales del área tributaria y del SII.
4. Crear una modelo estándar de control interno tributario con el resultado de todos los objetivos anteriormente expuestos.

METODOLOGIA

La presente tesis, realiza un estudio cualitativo de tipo descriptivo-exploratorio, el cual consta de las siguientes etapas:

Etapas 1: Recopilación de antecedentes

- 1.1 Revisión bibliográfica sobre la ley sobre impuesto a las ventas y servicios, curso práctico de IVA, sistema de control interno financiero y otros libros relacionados con la materia.
- 1.2 Revisión bibliográfica en páginas Web relacionadas con el sistema de control interno y tributario.
- 1.3 Recopilación de información a profesionales del área tributaria pertenecientes a firmas auditoras y fiscalizadores del servicio de impuestos internos, mediante la realización de entrevistas.

Etapas 2: Sistematización de la información recopilada y determinación de los profesionales a entrevistar.

La Información recopilada se ordeno en un cuadro de acuerdo a las preguntas realizadas en la entrevista dirigida que dicen relación con la importancia del sistema de control interno, relación con el sistema de control interno financiero, y cumplimiento de la obligación principal del impuesto al valor agregado.

2.1 Determinación de la muestra

Para realizar la entrevista se tomó como base las cuatro firmas auditoras más grandes de Chile estas son: PricewaterhouseCoopers, Ernst&Young, Deloitte y KPMG. Se estimó conveniente realizar un muestreo por conveniencia debido a la cercanía que se tenía con profesionales que se desempeñan activamente en estas firmas y a la naturaleza de la información que se debía recabar. Se determinó aplicar la entrevista a profesionales (perteneciente al área de tributaria con un cargo igual o

superior a senior) de cada una de las cuatro grandes empresas auditoras. Además se realizaron cuestionarios a fiscalizadores del SII de los cuales se seleccionó a personas que se tuviera acceso.

2.2 Ordenamiento de la información recopilada mediante cuadros de categorización (Anexo III: Categorización de la información recopilada).

Etapa 3: Elaboración y validación del instrumento de observación

Entrevista Dirigida:

- Diseño de una Entrevista que permita obtener información sobre la importancia de un sistema de control interno tributario, riesgos asociados a su confección y procedimientos para cumplir con la obligación principal del impuesto al valor agregado (Anexo I: Entrevista de Recopilación de Antecedentes de Control Interno Tributario para el IVA dirigida a Profesionales Tributarios y del Servicio de Impuestos Internos).
- Validación el cuestionario con profesionales experimentados del área, mediante la revisión de la pertinencia y adecuada formulación de las preguntas.
- Aplicación de los instrumentos de observación a profesionales experimentados pertenecientes a empresas auditoras en Chile y a fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos a diciembre de 2011, procediendo a enviar la entrevista a cada profesional. (Anexo II: Respuestas del servicio de impuestos internos y de profesionales tributarios).

Etapa 4: Diseño del sistema de control interno tributario

- Mediante la utilización de la información recogida y tabulada, a través, de un cuadro se procedió a identificar las ventajas del sistema de control interno financiero, mediante la realización de un cuadro que determina dichas ventajas.

- Se determinaron los riesgos asociados al impuesto al valor agregado en base a la información recogida, mediante la enumeración de dichos riesgos y problemáticas a saber.
- Diseño del sistema de control interno tributario, a través, de la utilización de la información recogida de profesionales tributarios y fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos, y otras consideraciones adicionales del tesista, tomando como base el sistema de control interno financiero del informe COSO, procediendo a realizar un cuadro que determine los componentes de control interno tributario y el diseño de las actividades de control del ciclo de compra y venta, señalando los respectivos controles en cada etapa y terminando con un cuadro esquemático del proceso de diseño del modelo.

Etapa 5: Análisis y discusión de resultados

- Tabulación de las opiniones recogidas mediante cuadros que reflejan la importancia de un sistema de control interno tributario, riesgos asociados al IVA y procedimientos a aplicar para la determinación del IVA, de acuerdo a la información recopilada (Anexo III: Categorización de la información recopilada).
- Análisis de la información recopilada, a través de un análisis de contenido y narrativas.
- Elaboración de las conclusiones a partir de la información analizada anteriormente y en base a la ejecución de los procedimientos y los resultados obtenidos.
- Redacción del informe final del presente proyecto de tesis de acuerdo al Reglamento de Titulación de la Escuela de Auditoría

ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Antecedentes Generales

Para conformar un sistema de control interno tributario se procedió a recopilar información bibliográfica que tuviera alguna vinculación con el proceso de control interno e impuesto al valor agregado, también se obtuvo información, a través, de profesionales tributarios de las principales auditoras de Chile que representan la mayoría del mercado y de los fiscalizadores del Servicio de Impuestos Internos, ya que, ambas partes son las encargadas de evaluar los impuestos de diferentes entidades, y por ende conocen muy bien los principales problemas y procedimientos a aplicar para el cumplimiento de la obligación tributaria del impuesto al valor agregado. Las personas seleccionadas para recabar la información fueron profesionales destacados en el área tributaria y con experiencia necesaria para dar una opinión, a los cuales se les aplicó una entrevista, la cual hacía referencia a; la importancia de un sistema de control interno tributario, riesgos asociados al IVA, y procedimientos para determinar la obligación principal del IVA. Esta entrevista fue aplicada a personas que se tuviera acceso (muestra dirigida), con el fin de poder determinar un sistema de control interno tributario que pudiera recoger los diferentes puntos de vista y de esta manera homogenizar los procedimientos que debieran seguir las empresas para el cumplimiento de la obligación tributaria del IVA.

El control interno tributario es una herramienta esencial para el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales de cada tributo asegurando el cumplimiento tributario dentro de las normas establecidas por la ley.

Atendiendo a la naturaleza del ente controlador, se pueden distinguir dos tipos de control tributario; el control externo o fiscal realizado por el estado como sujeto activo de la obligación tributaria, o sea, el ente acreedor y recaudador de los tributos, el cual tiene además la obligación de vigilar el correcto y oportuno pago de los impuestos, así como también establecer las sanciones que corresponda por el incumplimiento. Por otra parte, se distingue el control privado que se refiere al control que la entidad controlada planea, diseña y ejecuta por sí misma, el cual se establecerá en los siguientes apartados, determinando las ventajas del sistema de control interno financiero, analizando los

resultados obtenidos de las entrevistas y diseñando el modelo que da origen a un sistema de control interno tributario para el ciclo del impuesto al valor agregado.

Ventajas del Sistema de Control Interno Financiero, según el Informe Coso

El control interno financiero surge de la necesidad de la administración de poder controlar cada una de las aristas de la estructura organizacional, comenzando por la información recogida de los distintos departamentos de la entidad, seguida de las actividades realizadas a diario en una empresa, finalizando con el resultado de dichas actividades, y entre otras más. Todo esto busca que la organización cumpla con los objetivos trazados, realizando las actividades de una manera eficiente (relación costo-beneficio), y eficaz, o sea, que se cumplan cabalmente con los objetivos planteados.

Las condiciones que posibilitan fraudes importantes o el desarrollo de información contable no digna de confianza, se originan en un sistema inadecuado de control interno o en un sistema eficaz que resulta anulado por la ejecución inadecuada de los procedimientos establecidos o por incumplimiento deliberado de dichos procedimientos.

Los procedimientos adoptados deberán proveer la protección que razonablemente sea posible de acuerdo con la dimensión de la empresa y sus operaciones.

La finalidad del control interno también dice relación con el cumplimiento acabado de las leyes y normas, lo cual resulta muy importante, ya que, las empresas pueden verse sometidas a juicios de carácter laboral, tributario y de otra índole, que pudieran afectar los flujos financieros de la entidad, como también la imagen externa que proyecta a sus clientes, afectando la confianza y credibilidad de la organización.

Como una manera de analizar en forma más completa y poder detectar todas las posibles fallas que a diario se comenten en las empresas, ya sea en forma intencional o por desconocimiento de las leyes tributarias, se genera la necesidad de crear, implementar y supervisar el cumplimiento de un sistema de control interno tributario para el ciclo del impuesto al valor agregado, dado que es uno de los impuestos mensuales que mueve una gran variedad de transacciones y uno de los ciclos más críticos.

En primer lugar, se procedió a establecer las ventajas del sistema de control interno financiero con el fin de establecer aquellos procedimientos que pueden ser tomados como base en el desarrollo del sistema de control interno tributario, mediante la utilización del Informe COSO, dichas ventajas son presentadas en el **Cuadro N°2**.

Cuadro N°2: Ventajas del Sistema de Control Interno Financiero

Componentes	Sistema de control interno financiero	Ventajas
Entorno de Control	<p>Acciones, políticas y procedimientos que reflejan la actitud general de la alta administración, los directores y los propietarios de una entidad sobre el control y su importancia</p> <ul style="list-style-type: none"> -Integridad y valores éticos -Compromiso de competencia profesional -Consejo de administración y comité de auditoría. -La filosofía de dirección y el estilo de gestión. -Estructura organizativa. -Asignación de la autoridad y responsabilidad. -Políticas y prácticas en materia de recursos humanos <p>Ejemplo: Manual de organización, manual de procedimientos generales y manual de descripción de cargos.</p>	<p>Es uno de los componentes fundamentales para el desarrollo de cualquier sistema de control interno, ya que, es la base de cualquier política y plan que quiera desarrollar una entidad</p> <p>Este componente de control tiene mucha relación con la obligación tributaria del IVA, pero deben ser más específicos en la determinación de procedimientos y políticas para el IVA.</p>
Evaluación de los Riesgos	<p>Riesgo de control Riesgo Inherente</p>	<p>Los riesgos identificados son necesarios para determinar controles que tiendan a minimizar tales riesgos.</p> <p>Si existe relación con los riesgos de control e inherente, pero además deben considerarse aquellos riesgos específicos al IVA.</p>

Componentes	Sistema de Control Interno financiero	Ventajas
Información y Comunicación	Métodos empleados para identificar, reunir, clasificar, registrar e informar sobre las operaciones de una entidad y para conservar la contabilidad de activos relacionados.	La información debe ser la correcta y oportuna en el momento adecuado y la comunicación debe ser fluida para poder cumplir con los objetivos globales de la entidad.
Actividades de Control	<p>Políticas y procedimientos que la administración ha establecido para cumplir con sus objetivos sobre los informes financieros.</p> <ul style="list-style-type: none"> -Totalidad -Existencia -Autorización -Mantención -Actualización <p>A través de:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Separación adecuada de deberes -Separación adecuada de operaciones y actividades -Documentos y archivos adecuados. -Control físico sobre los activos y archivos -Verificaciones independientes sobre el desempeño 	<p>Las actividades de control están íntimamente relacionadas con los riesgos identificados en el segundo eslabón de la estructura de control interno.</p> <p>Es importante que las actividades se realicen de la manera adecuada y atendiendo a todas las necesidades de la entidad</p> <p>Su principal ventaja es ser capaz de materializar todas las políticas y planes de la entidad así como también mitigar los riesgos detectados.</p> <p>Si existe relación con un sistema de control interno tributario, pero a estos objetivos, debería agregarse el cumplimiento de la obligación principal del IVA.</p>
Supervisión	Evaluación continua y periódica por parte de la administración de la eficacia del diseño y funcionamiento de la estructura de Control Interno para determinar si está funcionando de acuerdo a su objetivo y modificarla cuando sea necesario.	<p>Esta es la etapa más importante, ya que, se asegura el cumplimiento de los controles y los procedimientos determinados por la sociedad.</p> <p>Siempre debe existir una supervisión continua en todos los aspectos del control interno.</p>

Fuente: Elaboración propia (2011) apoyada por una estructura de control interno financiera, tomada de Alvin A. Arens, (2007).

Una de las principales ventajas de la estructura de control interno desarrollada por el informe COSO, dice relación con un sistema que logra definir y ordenar los pasos a seguir en la formulación de un sistema de control interno para cada uno de los eslabones de una organización.

En base a lo expresado en el **Cuadro N°2** podemos decir que hay ciertos elementos que son útiles para la determinación de un sistema de control interno tributario, ya que, ambos sistemas de control compartirían los mismos fundamentos basales, como por ejemplo, la adecuada información contable y comunicación dentro de la empresa y la adecuada supervisión, que debe existir para que se cumplan los controles establecidos. Los demás componentes de control interno financiero podrían tener similitudes con los tributarios pero se diferenciarían principalmente en los riesgos y los objetivos propios del impuesto al valor agregado, ya que, posee diferentes exigencias de tipo tributaria, las cuales se trataran más adelante, lo cual concuerda con la opinión de los entrevistados, según **Anexo III**.

Según la opinión de los entrevistados (**Anexo III**), con respecto a la existencia de un sistema de control interno tributario en forma complementaria a uno financiero, nos indican que es importante incluir la variable tributaria como parte fundamental del control interno financiero, ya que, los impuestos no son materia aparte, y por ende, deben ser tomados en consideración para la gestión de la empresa, como por ejemplo en la determinación de presupuestos. Otro punto a comentar, es la relación que existe entre el criterio contable y el tributario, ya que, bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) estaban estrechamente relacionados, debido a que el criterio tributario se alimenta del contable para la determinación de los impuestos. Sin embargo, hoy en día con la implementación de las IFRS estos dos criterios presentan mayores diferencias entre sí, las cuales afectan a diferentes clases de impuestos, como son el impuesto al valor agregado y el impuesto de primera categoría. Así, es posible apreciar que actualmente las empresa están optando por mantener dos tipos de contabilidad en forma paralela, una tributaria y otra financiera, lo que implicaría la adopción de normas, procedimientos y controles diferentes para cada uno de los sistemas de contabilidad, no obstante, las bases en que se sustentarían ambos sistemas de control interno serían similares, siendo la principal diferencia entre éstos la determinación de los objetivos y riesgos de control.

Riesgos en la Determinación de un Sistema de Control Interno Tributario

Como se dio a conocer anteriormente, la determinación de un sistema de control interno tributario se basaría en la estructura de control interno financiera del Informe COSO, en el cual las dos principales diferencias entre el modelo financiero y el tributario estarían dadas por los riesgos y objetivos de control.

De esta manera, resulta muy importante determinar los riesgos de control propios de un sistema de control interno tributario para el Impuesto al valor agregado, que pudieran afectar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin embargo, previo a la determinación de los riesgos se deben determinar los objetivos globales (misión, metas) y específicos para cada actividad importante, además de analizar la implicancia de los riesgos, los factores externos e internos y por último la creación de mecanismos que ayuden a prevenir tales riesgos, para lo cual, es necesario mencionar que el IVA se mueve dentro de dos ciclos; el ciclo de compra y el ciclo de venta.

Riesgos en ciclo de Compra, según profesionales tributarios:

- El establecimiento de las operaciones que constituyen un derecho al crédito fiscal.
- Velar por la exactitud y totalidad de las cifras que debieran conformar el IVA crédito fiscal (correlación con los ingresos, gastos aceptados). A través, de controles financieros sobre la integridad de las transacciones que se registran en el sistema contable y que ellas alimenten las bases de datos para la generación de los reportes de IVA débito y crédito. Además de revisar por parte de alguien calificado el debido ingreso de las facturas, ya sean, de compras y ventas. Establecer procedimientos sistematizados (formulas), para evitar duplicidad de registros (alertas), correctos cálculos de los montos de los Impuestos (corrección automática del valor).
- Registros erróneos en la declaración que aumenten la probabilidad de fiscalización y multas.

- La pérdida de la facturas. En el caso de haber perdido la factura original, ésta no deberá ser registrada en el libro de compras y en el caso que la factura fuese extraviada con posterioridad a la fecha de registro en el libro de compras, no se debe rehacer el período comercial y no tendrá efecto retroactivo tal situación. Pero si de alguna forma el contribuyente es citado por el SII, y no cuenta con la documentación que acredita el gasto, se deberá explicar la situación ocurrida ante el tribunal correspondiente, el cual analizará diferentes tipos de variables como el monto de la factura extraviada, la situación por la cual se extravió la factura, como por ejemplo, incendio, robo, inundación, para lo cual se deberá entregar el certificado del cuerpo de bomberos, de carabineros u otra entidad que den cuenta del hecho, con el fin de no caer en la infracciones del código tributario por no contar con el debido respaldo documentario.(artículo 97 del Código Tributario), entre otras variables a considerar.
- Que existan órdenes de compra sin las autorizaciones respectivas, que puedan implicar compras fraudulentas en la empresa, lo que afectaría la integridad y existencia de las mismas.
- Que se reciban mercaderías que no correspondan a las descripciones y valores indicados en la orden de compra, dicha situación podría afectar la integridad de las mercaderías recepcionadas y la exactitud de las cifras.
- Aplicación del artículo 23 N°5, el cual menciona que no darán derecho a crédito fiscal los impuestos recargados o retenidos en facturas no fidedignas o falsas o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios, además de ser susceptibles de fiscalizaciones por parte del Servicio de Impuestos Internos lo que podría implicar posibles multas.
- Que se estén cancelando a proveedores ficticios, que impliquen retiros en cubierto afectos al artículo 21 de la Ley de la Renta, junto con ello afectaría la integridad de la información.

- Que la empresa mantenga dentro de sus registros contables productos o insumos que no cumplan con las exigencias de los encargados de adquisiciones y la correcta exactitud de los créditos generados por la compra.
- El correcto cálculo de la proporcionalidad del impuesto (artículo 23 N°3 D.L 825)

Riesgos en el ciclo de la venta, según profesionales tributarios:

- La correcta determinación de las operaciones gravadas o no gravadas y del correcto cálculo del IVA débito fiscal (periodo tributario, cálculo matemático, devengo adecuado del impuesto).
- Que existan órdenes de venta sin las autorizaciones respectivas, que puedan implicar ventas fraudulentas para la empresa, lo que afectaría la integridad y existencia de las mismas.
- Faltantes de inventarios que den la posibilidad de omisiones de débitos, que provocaría infracciones al Código Tributario o la presunción de retiros por los socios de la entidad.
- Postergar el pago del IVA, generando una menor base imponible de la declarada respecto a los Pagos Provisionales Mensuales (PPM).
- Que se registren pagos realizados por clientes de la entidad y la posibilidad del robo, pérdida o Hurto del dinero recaudado por la venta de insumos, productos o servicios.
- Registros erróneos en la contabilidad por mayores cobros a los clientes y por posibles descuentos posteriores a la facturación, además de la exactitud de las cuentas de insumos o productos presentados en los Estados Financieros.
- Traslado de bienes sin la correspondiente guía de despacho (Oficio 2476 del 06/06/2001).

Las multas contempladas por infracciones relativas al impuesto al valor agregado son unas de las más rigurosas, pudiéndose llegar a la aplicación de sanciones privativas de la libertad, esto se puede ver reflejado en el artículo 97 del código tributario, el cual contempla los diferentes tipos de sanciones de carácter tributario.

También la casuística interpretativa para juzgar la naturaleza de diferentes transacciones y su eventual carácter de hecho gravado, no gravado o exento, suele ser también fuente importante de los desencuentros entre el contribuyente y el ente fiscalizador, dando lugar a una nutrida jurisprudencia administrativa y judicial. Desde el año 2000 a la fecha las consultas por este concepto bordean las 70, según información extraída del SII.

Algunos ejemplos son:

- Consulta sobre la calidad de hecho gravado de los ingresos percibidos por la prestación de servicios en cursos de capacitación (Respuesta del SII: Exento de IVA, según número 4° artículo 13). Oficio 2726 (26/09/2007)
- Consulta sobre si las mermas en la carga transportada, facturadas entre transportistas, constituye un hecho gravado con el impuesto al valor agregado (Respuesta del SII: Exento de IVA, según artículo 8°, en concordancia con el Art. 2° N°2).

Otros riesgos a considerar son la mala determinación de los beneficios tributarios, como por ejemplo; la devolución del activo fijo, devolución del IVA exportador y ventas de activo fijo los que pueden provocar posibles contingencias tributarias para la sociedad, así como también la incorrecta emisión de los documentos tributarios. Todos los riesgos mencionados resultan imprescindible para el acertado cumplimiento y observación de los preceptos que regulan este gravamen (ventas y servicios).

En resumen, los riesgos más importantes a considerar en la determinación de las actividades de control, según la opinión de los expertos son:

- a) La correcta determinación del hecho gravado y no gravado.
- b) El correcto cálculo del IVA DF y el IVA CF.

c) La incorrecta determinación de los Beneficios tributarios, tales como la devolución del activo fijo contemplada en el artículo 27 bis, devolución de IVA exportador del artículo 36, venta de activo fijo, entre otros.

d) La incorrecta emisión de los documentos tributarios.

A continuación, se describen las pautas que debe seguir el contribuyente para determinar un sistema de control interno tributario para el ciclo del impuesto al valor agregado, según los ciclos de compras y ventas, identificando los controles en cada etapa, lo cual tiene como finalidad ayudar a establecer procedimientos en los departamentos, funcionarios y empleados que intervienen en la elaboración de datos que finalmente consigna la contabilidad y en base a la cual se determinan los impuestos.

En el **Cuadro N°3** se detallan los componentes de control interno tributario que debieran existir en cualquier organización, con su descripción, señalando ejemplos de cada uno de ellos al respecto.

Cuadro N°3: Componentes de Control Interno Tributario

Componentes	Sistema de Control Interno Tributario
Entorno de control	<p>Acciones, políticas y procedimientos que reflejan la actitud general de la alta administración por determinar la obligación tributaria, según la legislación vigente, además de establecer por parte de los directores y los propietarios de una entidad la preocupación por el control y su importancia.</p> <ul style="list-style-type: none"> -Departamento de Auditoría Interna o Auditores Externos que revisen periódicamente los impuestos. -Existe un encargado de Impuestos. -Revisa un superior las declaraciones de impuestos antes que estas se formulen como definitivas. -Existen especialistas que preparen informes para la gerencia sobre materias tributarias. <p>Ejemplo: Manual de organización, manual de procedimientos para la determinación del IVA y manual de descripción de cargos.</p>
Evaluación de los Riesgos	Identificación y análisis por parte de la administración de riesgos pertinentes a la determinación de la declaración de IVA.

Componentes	Sistema de Control Interno Tributario
Información y Comunicación	Métodos empleados para identificar, reunir, clasificar, registrar e informar sobre las operaciones de una entidad y para conservar la contabilidad de activos relacionados.
Actividades de control	<p>Políticas y procedimientos que la administración ha establecido para cumplir con los objetivos que satisfagan el:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Hecho gravado -Sujeto pasivo -Base imponible -Tasa -Devengo -Pago. <p>A través de:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Separación adecuada de deberes -Establecer políticas y procedimientos para los flujos de compra y venta y otros que den origen a notas de débitos, créditos y devoluciones. -Capacitación permanente del personal -Vigilancia de las operaciones. -Conocer las normas tributarias. -Que exista un encargado de impuestos -Cumplir con las fechas en que se pagan los impuestos
Supervisión	Evaluación continua del encargado de impuestos de las operaciones descritas en los procedimientos para la determinación del impuesto al valor agregado.

Fuente: Elaboración propia (2011) apoyada por una estructura de control interno financiero, tomada de Alvin A. Arens, 2007.

Diseño e Instauración de un Sistema de Control Interno Tributario

El diseño de un modelo de sistema de control interno tributario resulta de gran importancia, ya que, protege a la organización de las ineficiencias de tipo tributaria que pudieran afectar el buen desarrollo de la organización y responde a la inquietud de la gerencia de hacerse cargo de los diferentes problemas de tipo tributario que se les pudieran presentar en cada día de trabajo.

Para lograr subsanar estos problemas la gerencia debería concentrarse en la preparación de un plan de trabajo que pudiera llevar a cabo el desarrollo de un sistema de control interno tributario, en el cual deberían seguir los siguientes pasos a modo de ejemplo.

Primero se deben formular manuales para la determinación del impuesto al valor agregado que den cuenta de todos los procedimientos, controles y riesgos que pueden afectar la formulación del IVA y los cuales debieran ser de conocimiento de toda la entidad y principalmente de las personas encargadas de los impuestos (personal contable, jefe de contabilidad, encargado de impuestos y gerente).

Se describirá la función del encargado de impuestos, ya que, es la base principal para determinar el control interno tributario en el proceso de determinación del impuesto al valor agregado (IVA).

El Encargado de Impuestos: es la persona que manejara todos los procedimientos concernientes a la elaboración final del formulario N° 29, estableciendo y controlando cada unas de la etapas para la recolección de la información contable requerida para formular dichas declaraciones, además debe preocuparse de todas las normas establecidas por el SII, como por ejemplo: vehículos, bienes raíces, declaraciones juradas, aportes a empresas, acciones, fondos mutuos, naves y aeronaves, pertenencias mineras, depósitos en instituciones financieras, cambios de domicilio, modificaciones al contrato social, apertura y cierre de sucursales, disminuciones y aumentos de capital. En caso que la empresa cuente con medios electrónicos para su determinación del impuesto al valor agregado, el encargado de impuestos deberá reprocesar el cálculo del IVA y establecer procedimientos automáticos de corrección, además de validar las diferencias en relación a las cifras contenidas en las facturas. Mantener el sistema actualizado mediante la incorporación de los cambios establecidos en la legislación, previa autorización de un nivel superior, el cual estará supervisando periódicamente al encargo de impuestos.

En segundo lugar, se determino el diseño de los ciclos de compra y venta que consigna la determinación del impuesto al valor agregado con base en las normas financieras y en las normas tributarias, identificando los controles importantes en cada etapa del ciclo.

Diseño del proceso de compra

El ciclo de compra nace del requerimiento del personal de cada unidad de negocio de la entidad, en particular de las áreas de adquisición quien emite la solicitud de compra con previa evaluación de las necesidades de producción o comercialización, además de solicitar existencias para cumplir con los límites de inventario óptimos para la empresa, así como también necesidades de diferente índole como pueden ser los servicios prestados a la empresa, necesidad de activo fijo, bienes y servicios ocasionales y otros.

Una vez realizados los requerimientos que se encuentran debidamente autorizados por un superior y enumerados, se entregan al departamento de compras quien procede, a solicitar cotizaciones de precios de las mercaderías requeridas para luego emitir una orden de compra que se envía al proveedor, en la que se señala la fecha y método de entrega, especificaciones de los materiales, cantidades y precio, quedando una copia en manos de adquisiciones y otra en manos de contabilidad, dicha orden de compra no genera ningún movimiento contable.

Control N° 1

Esta Orden de Compra para ser cursada debe ir con la firma de autorización del encargado de área respectiva antes de ser enviada al proveedor, además deben ser debidamente enumeradas en forma correlativa y revisadas comparando los datos con las requisiciones realizadas.

Control N° 2

La llegada de los productos a bodega es mediante guía de despacho (dependiendo del proveedor), en donde los productos pueden llegar en un 100% o parcializados. Este ingreso debe ser efectuado por el Bodeguero, quien es la persona encargada de la recepción de estos productos generando una guía de recepción y anotación en tarjetas de bodega de los insumos ingresados.

Posteriormente, esa información es enviada al departamento compras y de contabilidad, lo cual se hace normalmente por medio de una copia de la guía de recepción en el cual se consignan el nombre del vendedor, la fecha de recepción, la cantidad de artículos

recibidos y su estado, y a veces el nombre del transportista, luego el departamento de compras coteja la orden de compra con lo recepcionado, de esta manera se validan en cuanto a términos físicos y valorización el producto, si la información se encuentra correcta, vale decir la documentación es consistente. Esto quedará evidenciado con tildes y firma en la orden de Recepción y de Compra.

Control N° 3

El departamento de contabilidad, una vez recibida la factura con la copia de la guía de despacho y de la orden de compra con visto bueno (V° B°), debe emitirse un comprobante que indique el nombre del vendedor, el importe de la factura, el número de comprobante asignado (numeración correlativa) y el departamento al cual se remite.

La autorización para registrar puede estar sistematizada: se puede autorizar a un empleado para que registre las facturas que estén de acuerdo con las órdenes de compra y la guía de recepción correspondiente en cuanto a cantidades, precio y otras condiciones. Luego de estar autorizada deberá registrarla en el libro de compras, el cual debe estar debidamente timbrado por el servicio de impuestos internos a la fecha de recepción de las facturas (según artículo 8° quáter). Cuando el contribuyente inicie actividades podrá timbrar inmediatamente facturas que no den derecho a crédito fiscal y facturas de inicio, lo que podemos entender por este tipo de facturas según el artículo 8 quáter, inciso segundo de la ley del IVA es que son aquellas facturas que constan en papel y en la que el agente retenedor es el comprador o beneficiario de los bienes o servicios y que serán utilizadas mientras se verifique el domicilio del contribuyente.

El encargado de facturación del departamento de contabilidad deberá tener la debida precaución en el registro de las facturas, por lo cual debe tener cuidado con los siguientes puntos.

- Que la factura registrada sea la original.
- La factura debe estar a nombre de la empresa.
- Verificar la calidad de vendedor o prestador de servicios de la contraparte, a través, de las bases de las consultas de terceros que permitan confirmar esta condición.

- Verificar la exactitud y totalidad del IVA CF calculado en la factura de compra.
- Que los insumos detallados en las facturas guarden relación directa con el giro de la empresa.
- Que el impuesto este recargado separadamente, en este caso el impuesto al valor agregado (artículo 69 D.L 825).
- Que tengan cuentas separadas para el registro de las facturas afectas y exentas de IVA (artículo 77 del Reglamento de IVA)
- Establecer que la factura que acreditan el IVA recargado como crédito fiscal este registrado dentro de los periodos legales (dos periodos tributarios cuando se reciban o se encuentren con retraso, según artículo 24 D°L° 825)

Otros procedimientos a realizar para la determinación del IVA CF sería la identificación de aquellas adquisiciones realizadas por la sociedad, las cuales se relacionen directamente e indirectamente con operaciones gravadas, exentas y/o no gravada por el IVA. Además de realizar revisiones físicas de los documentos recibidos de terceros para establecer si ellos cumplen con los requisitos señalados por la ley para dar derecho al crédito fiscal. Por consiguiente, dará derecho a crédito fiscal (CF) el impuesto soportado o pagado en las operaciones que recaigan sobre especies corporales muebles o servicios destinados a formar parte de su activo realizable o activo fijo, y aquellas relacionadas con gastos de tipo general, que digan relación con el giro o actividad del contribuyente. También dará derecho a CF las facturas emitidas en contratos de venta o promesa de venta de un bien corporal inmueble y de los contratos de instalación o confección de especialidades y los contratos generales de construcción. También se debe revisar que las facturas que se estén ingresando y entregando no estén fuera de plazo, la fecha de vigencia será de un año después de la fecha que figura debajo del recuadro verde que señala el número y tipo de documento.

Control N° 4

Una vez registrada la factura en el libro de compras deberá resumirla y traspasarla a las cuentas y subcuentas, además de registrarla en el kardex valorizado y también en la cuentas de los proveedores, luego se procederá al pago de los bienes mediante la emisión del comprobante de egreso debidamente autorizado por el encargado de contabilidad con toda la documentación sustentatoria correspondiente a la transacción para que luego el departamento de finanzas realice el pago señalado.

Se debe establecer un calendario de fechas de pagos a fin de tener certeza del momento en el cual se requerirán los recursos y un presupuesto anual de IVA a fin de tener disponibles los fondos suficientes.

Hay que tener en consideración que el Servicio de Impuestos Internos podrá liquidar, revisar y girar los impuestos, dentro del término de 3 años contados desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago y este plazo será de 6 años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando esta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa, según el artículo 200° del código tributario.

Devolución de Productos

En caso de existir contingencias que afecten la integridad de los productos o insumos, el encargado de adquisiciones de la entidad deberá emitir una nota de devolución al proveedor, detallando el motivo de las contingencias, debiendo existir un manual de procedimientos, el cual señale al encargado cuando deben ser devueltos los productos o insumos, como por ejemplo: insumos vencidos, defectuosos, cantidades mayores a las solicitadas, entre otras. El proveedor deberá emitir la respectiva nota de crédito, la cual debe ser registrada correctamente por el departamento de contabilidad. Dicha nota debe cumplir con los mismos controles básicos que cumplen las facturas.

Diseño del Proceso de Venta

El ciclo de venta nace de los pedidos de los clientes de la empresa, quienes hacen llegar al departamento comercial de la entidad una orden de compra, en los cuales se detallan los requerimientos tales como; número de unidades de los productos o insumos, detalles o características del producto solicitado, fecha de entrega, entre otros.

Autorización de las condiciones de crédito, descuentos y aceptación de los pedidos.

Los pedidos que provienen de clientes habituales y cuyos antecedentes de pago son buenos, se procede a entregar el crédito de forma rutinaria, por el contrario si el cliente es nuevo, el departamento comercial procede a solicitar los estados financieros auditados para evaluar la entrega de este crédito.

Preparación de las Formas de Pedidos

Luego de haber aceptado el crédito, los descuentos y pedidos solicitados, el departamento comercial debe enviar la solicitud a bodega, el cual debe verificar el stock de la entidad para la potencial venta de los productos. Esta solicitud es enviada a través de una orden de venta, en la cual se transcriben las especificaciones contenidas en la orden de compra.

Control N° 1

La primera fase de la venta, comienza con la firma de autorización por parte del encargado del área comercial de la venta, el cual envía una orden de venta previamente enumerada al bodeguero.

Control N° 2

Luego, el bodeguero procede a incorporar el detalle de los productos solicitados en el sistema, a través de la nota de pedido recibida por el área comercial de la empresa. El bodeguero junto a su personal procede a elaborar el pedido bajo las condiciones señaladas en la orden y debidamente autorizadas por el gerente del área comercial. En el caso que se genere una orden de venta y no se concrete dicha venta, ésta se anulara al término del día en forma automática. Quedando un respaldo físico de la orden de venta.

Control N° 3

El departamento de contabilidad, deberá emitir la factura para su posterior registro en el libro de ventas, que para estos fines, debe estar autorizado por el Servicio de Impuestos Internos a la fecha de la venta. Éstas deberán registrarse una a una correlativamente según el duplicado en poder de la empresa, indicando el monto adecuado del valor neto y la correcta determinación del impuesto débito fiscal (en cuanto a la coincidencias de las cantidades y valores) y en la fecha en que corresponde.

El manual de procedimientos deberá determinar la descripción de los servicios y transacciones generadoras de IVA (transacciones gravadas, exentas y/o no gravadas), la elaboración de gráficos que correlacionen los ingresos y gastos, revisión de las normas establecidas en los hechos especiales y la evaluación de los contratos, sobretodo en relación a la prestación de servicios (por ejemplo entre empresas relacionadas).

Los contribuyentes que deberán otorgar facturas son los que tributan de conformidad al artículo 20 N° 1, letra a) y b) y N°3, 4 y 5 del mismo artículo de la Ley de la Renta y aquellos del Título II del D.L 825 por operaciones exentas o no afectas a IVA, siempre que no se trate de ventas o servicios que no hayan sido efectuados por medio de instrumentos públicos o privados firmado ante notario. Las sanciones por no otorgar las facturas, guías de despacho, notas de crédito, notas de debito, entre otras se encuentran contempladas en artículo 97 N°10 del código tributario.

En el caso que se opte por la facturación electrónica se deberá dar aviso al servicio en la forma que éste determine y en la situación de solicitar por primera vez la emisión de dichos documentos la autorización procederá previa entrega de una declaración jurada simple sobre la existencia de su domicilio y la efectividad de las instalaciones que permitan la actividad o giro declarado, en la forma que disponga el servicio (artículo 8° Ter del Código Tributario).

La mantención de los duplicados de las facturas por parte del contribuyente será de seis años, al menos que el SII autorice la destrucción de dichos duplicados u originales por ocasionarle dificultades de orden material (artículo 58 D°L° 825).

El encargado de facturación del departamento de contabilidad deberá tener la debida precaución en los siguientes puntos para la confección de la factura de venta. A saber:

- Que la factura de venta, guía de despacho y boletas estén debidamente timbradas por el Servicio de Impuestos Internos (artículo 8° quáter).
- Las cantidades deben estar basadas en los registros de los artículos remitidos y deben ser revisados por personas distintas de las que realizan los embarques.
- Los precios deben estar basados en las órdenes de venta aprobadas, o en la lista de precios, y deben ser verificados por personas independientes al departamento comercial.
- Las sumas parciales y finales del libro de ventas deben ser comprobadas por personas no relacionadas con la elaboración de las facturas.
- La factura debe estar a nombre de la empresa que solicita los insumos, según la lista maestra de clientes, o con los pedidos de éstos.
- Verificar la exactitud y totalidad del IVA DF calculado en la factura de venta o Boleta.
- Que el impuesto este recargado separadamente, en el caso de las facturas (artículo 69 D°L° 825).
- Que tengan cuentas separadas para el registro de las facturas afectas y exentas de IVA y Boletas (artículo 77 del reglamento de IVA)
- Que las facturas emitidas a una fecha determinada deben ser registradas en el libro de venta en la misma fecha en que fue emitida.
- Que las facturas nulas sean registradas en el libro de ventas y archivada con sus ejemplares, éstas deben señalar claramente su condición de nulidad.

En el caso de traslado de mercaderías entre sucursales, no se considerara venta a menos que las sucursales sean contribuyentes de IVA en el caso contrario se emitirán guías de despacho, en las cuales se puede omitir el precio unitario, según circulares 103/79 y 33/85.

Control N° 4

Una vez cumplidos los controles básicos señalados anteriormente, se procederá a su cobro, para lo cual se debe distinguir si el pago del cliente es realizado en efectivo o se concedió un crédito por la venta. El departamento a cargo del cobro, es decir, el de finanzas debe recibir el efectivo o efectivo equivalente, el cual al final del día debe emitir el registro o comprobante de ingresos al departamento de contabilidad para su registro, previa autorización del encargado de Finanzas.

Se debe realizar una lista de entradas con los pagos recibidos a través de cheques, cajeros, y vendedores, la cual debe sumarse al menos diariamente y los totales deben ser comparados con los totales correspondientes del dinero en efectivo y los cheques recibidos, los totales del libro de efectivo, los totales de las fichas de depósito y los totales de los abonos efectuados a cuentas por cobrar o a las cuentas de control de las ventas.

Manual de Procedimientos para las Notas de Débito y Notas de Crédito

La entidad debe mantener un manual de procedimientos, en relación a las notas de débitos y créditos emitidas por ésta. Dicho manual debe señalar los procedimientos aplicables a las notas de débitos en relación a:

- Cuándo deberá ser emitida una nota de débito.
- Cuándo computar la nota de débito recibida.
- Que las notas de débitos deben ser registradas en el libro de ventas de manera correlativa.
- Que las notas de débitos indiquen claramente el concepto que las originan.
- Que el impuesto recargado sea determinado de forma correcta.

Estas notas pueden ser emitidas por un mayor valor cobrado al cliente y posibles reembolsos de gastos, entre otras.

El manual, también debe contener los procedimientos aplicables a las notas de créditos emitidas por la empresa. Para emitir dicha nota de crédito se debe precisar:

- Cuándo deberá ser emitida la nota de crédito.
- Cuándo computar la nota de crédito recibida.
- Control respecto del reverso de ventas no efectivas
- Se debe mantener la factura a la vista, la cual origina la nota de crédito.
- Los insumos, productos o servicios detallados en la nota de crédito sea la misma de la factura, con iguales precios e impuestos recargados.
- Que los insumos o productos devueltos hayan sido rebajados del Kardex de existencias.
- La nota de crédito debe ser enviada al cliente.

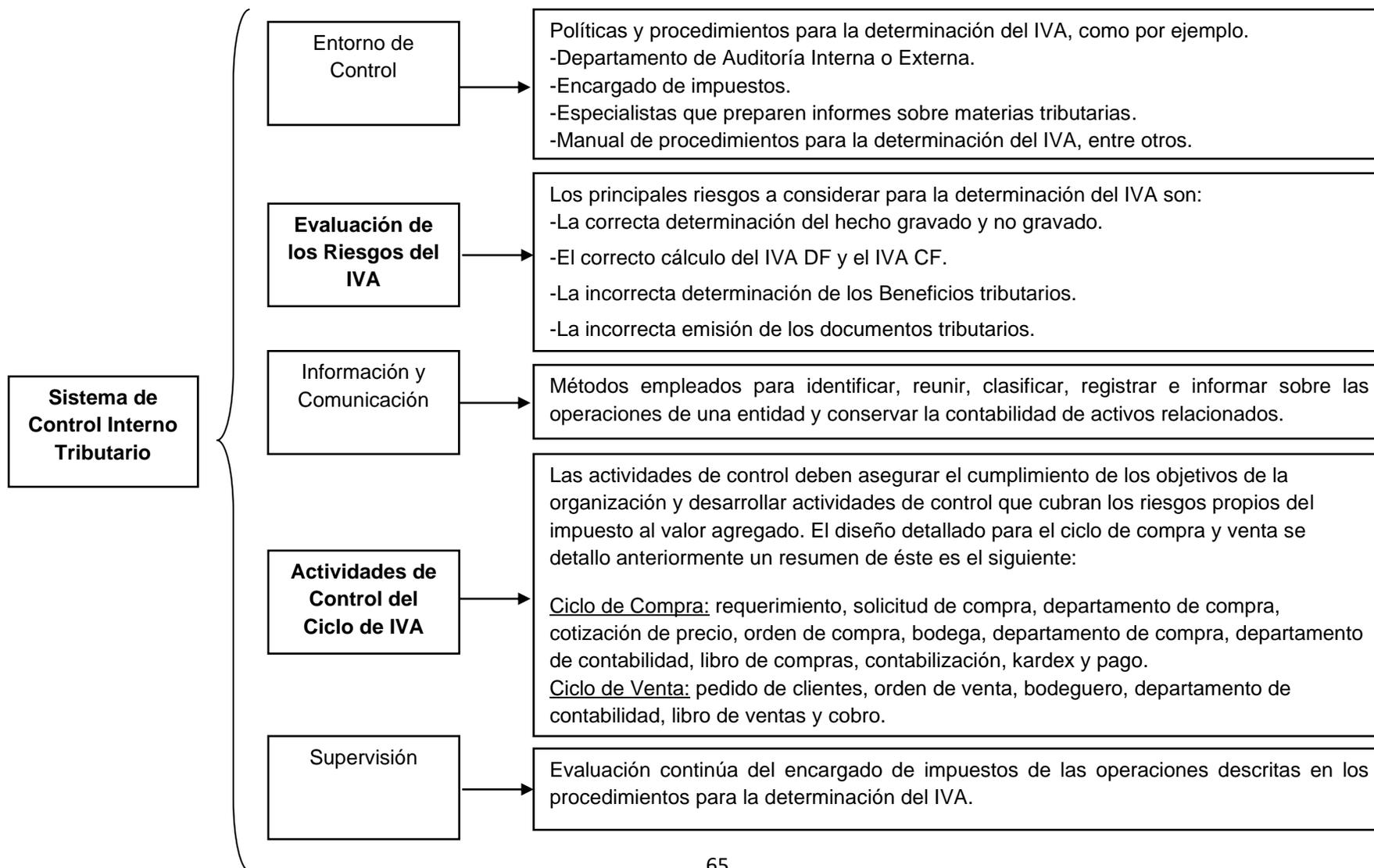
Las notas de créditos pueden ser emitidas por variadas razones entre ellas; devoluciones parciales o totales de insumos o productos por parte de los clientes, rebajas de precios, descuentos por pronto pago, rectificaciones en errores cometidos en la facturación, etc.

Para finalizar con la determinación de los procedimientos y controles del sistema de control interno tributario, es necesario destacar lo importante que es tener un departamento tributario donde existan dos áreas, la operativa y la normativa. En la primera se verían todos los impuestos mensuales y en la segunda se revisarían las consultas específicas del área operativa, además se encargaría de los procesos de renta anuales (Declaraciones juradas y operación renta) y de capacitar al personal, este departamento tributario podría ser constituido con personal interno o externo, a través, de empresas auditoras como lo realizan hoy en día algunas empresas, según lo señalado por los entrevistados.

A continuación, se muestra un esquema que resume generalmente los aspectos a considerar para la determinación de un modelo estándar de sistema de control interno tributario.

Estas pautas sirven como base para cualquier empresa que tenga conciencia tributaria para la determinación del impuesto al valor agregado.

Figura N°3: Esquema de un Modelo de Sistema de Control Interno Tributario



CONCLUSIONES

En cualquier empresa siempre se hace necesario contar con un sistema de control interno tributario y financiero, pero es rara vez que dentro de las organizaciones nos podemos encontrar con manuales de procedimientos y políticas creados para los ciclos del impuesto al valor agregado, impuesto de primera categoría y otros. Debido a esto surge la necesidad de contar con un sistema de control interno tributario, ya sea financiero o tributario, como una necesidad y prioridad básica para poner en funcionamiento cualquier tipo de negocio.

Al implementar un buen sistema de control interno tributario se podrían evitar diferentes problemas de distinta índole, como por ejemplo; las infracciones cursadas por los fiscalizadores del servicio de impuestos internos, multas producto de retrasos en la declaración del impuesto, rectificatorias, mala determinación de la base imponible de los impuestos a pagar provocando un mayor desembolso por parte de la empresa, mala gestión de los procesos y una mala adopción de políticas y procedimientos de la entidad.

Por lo tanto, se hizo necesaria la creación de un sistema de control interno tributario que pudiera aminorar los distintos problemas en la determinación del impuesto al valor agregado, con diferentes tipos de dificultades en la creación de este modelo, ya que, no solo influye la variable impositiva si no que también aspectos de tipo contable y financiero.

Al comenzar a diseñar el modelo de sistema de control interno tributario se procedió a distinguir aquellos aspectos relevantes de la estructura de control interno financiero del Informe Coso, con el fin de poder sustentar y modificar el sistema financiero para tomarlo como base para uno tributario. Además se pudo distinguir que las principales diferencias en este aspecto dicen relación con el establecimiento de riesgos propios para el IVA y los objetivos de control del IVA.

En base a lo expresado anteriormente se logró identificar aquellos riesgos propios del IVA con el apoyo de la opinión de profesionales expertos en materias tributarias, los riesgos más importantes a considerar son; el correcto cálculo del IVA DF y CF, la correcta determinación del hecho gravado o no gravado, la incorrecta determinación de beneficios tributarios y la incorrecta emisión de documentos tributarios.

Dentro de los puntos relevantes a considerar dentro de las actividades de control, sería la determinación de especialistas externos del área tributaria que auditen los impuestos de la compañía con el fin de prevenir posibles contingencias en este sentido. Al realizar una auditoría tributaria se evalúa la filosofía de la compañía para abordar los temas tributarios, el grado de compromiso y preocupación por estos temas nos ayuda a determinar la naturaleza y alcance de la revisión de los aspectos materiales y formales de las obligaciones tributarias.

También, cobra mucha relevancia contar con un encargado de impuestos competente dentro de la estructura de control interno tributario, ya que, debe ser la persona más capacitada y con experiencia en las materias tributarias, que también ayudará a la implementación del sistema dentro de la organización.

La implementación de cada sistema de control interno tributario es independiente por cada empresa, ajustándose al flujo de operaciones de la entidad respectiva. Esta implementación debe realizarse por personal capacitado en el área tributaria y en sistemas de control interno, de preferencia personal independiente a la entidad.

En consecuencia se debe dejar claro la importancia que debe tener el sistema de control interno, tanto para los objetivos propuestos por la entidad como también para las personas encargadas de evaluar este sistema con fines de realizar una auditoría tributaria a éste, como un proceso de control fundamental para la organización.

Cabe destacar, la importancia que tiene la planificación tributaria de los impuestos como una medida que logre mitigar posibles contingencias en materia de gravámenes, a través, del desarrollo de informes tributarios dirigidos a la gerencia sobre esta materia.

Por último se recomienda contar un manual de procedimientos para la determinación del impuesto al valor agregado, impuestos de primera categoría y otros impuestos relevantes para la entidad, ya que, expresaría la conciencia tributaria que tiene la empresa y la cual debe existir en todos los niveles de la organización, estratégico u operacional, además de ceñirse a las normas dispuestas por el servicio de impuestos internos en materia tributaria.

BIBLIOGRAFIA

Libros Citados

- Colegio de Contadores de Chile A.G. y el Instituto de Auditores A.G, *Normas de Auditoria Generalmente aceptadas en Chile*. Santiago de Chile.
- Defliese, Jaenicke, Sullivan y Gnospeluis, Limusa Noriega editores (2001), *Auditoria Montgomery*.
- Hugo Contreras y Leonel González S. (2008), *Curso práctico de IVA*, Cepet Editorial 6° edición, Chile.
- Juan Carlos Mira Navarro (2006), Versión 1.8, *Apuntes de Auditoria*. España.
- José A. Fajardo Castro (2011), *Ley sobre impuesto a las ventas y servicios D.L. N° 825*, Chile.
- José A. Fajardo Castro (2011), *Ley de Impuesto a la Renta D.L N° 824*, Chile.
- José A. Fajardo Castro (2011), *Código Tributario D.L. N° 830*, Chile.

Fuentes Electrónicas

- Araceli González Aguilar y Damaris Cabrale Serrena (2010), *Evaluación del sistema de control interno en la ubpc y amaquelles*, Biblioteca virtual de derecho economía y ciencias sociales. Recuperado de <http://www.eumed.net/libros/2010d/796/Componentes%20de%20Control%20Intern%20.htm>

- Cithaly Solis Vicente, Yaharid Isi Hernandez Ovando y Paola Segey Hernandez Ariguznaga (2010). *Revista Contable de Elementos Básicos de la Contabilidad, Volumen 1. Versión digital en:*
<http://www.calameo.com/books/000442146b7f198a1b2a0>
- Grupo de Trabajo Treadway Commission, National Commission on Fraudulent Financial Reporting (1992), *Informe COSO*. Estados Unidos. Recuperado de [http://www.unap.cl/~setcheve/cdeg/CdeG%20\(2\)-38.htm](http://www.unap.cl/~setcheve/cdeg/CdeG%20(2)-38.htm)
- Impuestos en Chile, fecha 22 de septiembre de 2010
Recuperado de <redenlaces.ucv.cl/controles/.../Impuestos%20en%20ChileII.doc>
- Servicio de Impuesto Internos (2011), *Impuestos Indirectos*, Chile. Recuperado de http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/impuestos/impuestos_indirectos.htm

ANEXO I

Entrevista de Recopilación de Antecedentes de Control Interno Tributario para el IVA dirigida a Profesionales Tributarios y del Servicio de Impuesto Internos.

Objetivo de la Entrevista

La presente entrevista forma parte principal de la Tesis de Titulación y Grado: **“PROPUESTA DE UN MODELO DE SISTEMA DE CONTROL INTERNO APLICADO AL CICLO DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CON BASE EN LA INFORMACIÓN DE PROFESIONALES TRIBUTARIOS A DICIEMBRE DE 2011”**, para optar al Título de Contador Público Auditor y al grado de licenciado en Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión.

El objetivo principal es recabar información de profesionales tributarios de las principales auditoras de Chile y del Servicio de Impuesto Internos como ente fiscalizador, para poder desarrollar un completo modelo de sistema de control interno tributario del IVA, la cual sólo será utilizada para fines educacionales.

Antecedentes del Entrevistado

Nombre (opcional): _____

Empresa: Servicio de Impuestos Internos

Cargo: _____

Preguntas:

1.- El SII en su función fiscalizadora, del correcto cumplimiento del impuesto al valor agregado por parte de los contribuyentes ¿Considera procedimientos para evaluar el sistema de control interno de la entidad fiscalizada?

a) Si

b) No

2.- Si la respuesta fue Si, ¿Cuáles son los ciclos básicos que distingue para la fiscalización del IVA?

3.- ¿Usted cree que el establecimiento de un sistema de control interno tributario, en forma complementaria al sistema de control interno financiero, sería importante para el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro de una empresa? Y por qué

4.- ¿Que riesgos considera importantes dentro del ciclo del IVA?

5.- ¿Que procedimientos considera importantes para minimizar estos riesgos?

6.- ¿Qué procedimientos considera importantes para determinar la obligación principal del impuesto al valor agregado de:

- Hecho gravado:
- Base Imponible:
- El Sujeto pasivo:
- Devengo del hecho gravado:
- Tasa:
- Pago:

Observaciones y sugerencias para establecer un sistema de control interno tributario:

Antecedentes del Entrevistado

Nombre (opcional): _____

Empresa: Profesionales tributarios de las principales auditoras de Chile

Cargo: _____

Preguntas:

1.- ¿Existe alguna relación entre el control interno financiero y el control interno tributario?

2.- ¿Pueden adaptarse las bases del control interno financiero a las del control interno tributario? De ser afirmativa la respuesta, podría dar algunos ejemplos al respecto.

3.- ¿Usted cree que el establecimiento de un sistema de control interno tributario, en forma complementaria al sistema de control interno financiero, sería importante para el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro de una empresa? Y por qué

4.- ¿Que riesgos considera importantes dentro del ciclo del IVA?

5.- ¿Que procedimientos considera importantes para minimizar estos riesgos?

6.- ¿Qué procedimientos considera importantes para determinar la obligación principal del impuesto al valor agregado de:

- Hecho gravado:
- Base Imponible:
- El Sujeto pasivo:
- Devengo del hecho gravado:
- Tasa:
- Pago:

Observaciones y sugerencias para establecer un sistema de control interno tributario:

ANEXO II

Respuestas del Servicio de Impuestos Internos y de Profesionales Tributarios.

Antecedentes del Entrevistado

Nombre (opcional): Alejandra Medina Parra

Empresa: Servicio de Impuestos Internos

Cargo: Fiscalizador del SII

Preguntas:

1.- El SII en su función fiscalizadora, del correcto cumplimiento del impuesto al valor agregado por parte de los contribuyentes ¿Considera procedimientos para evaluar el sistema de control interno de la entidad fiscalizada?

a) Si

b) No X

2.- Si la respuesta fue Si, ¿Cuáles son los ciclos básicos que distingue para la fiscalización del IVA?

3.- ¿Usted cree que el establecimiento de un sistema de control interno tributario, en forma complementaria al sistema de control interno financiero, sería importante para el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro de una empresa? Y por qué

Sí, puesto que revelaría las falencias e inconsistencias en los procedimientos y registros contables que tienen incidencia directa en las obligaciones tributarias en que el contribuyente se ha visto obligado a declarar de forma diferente, la cuestión de fondo va ser evaluar si estos procedimientos fueron establecidos con estas falencias de forma voluntaria (con intención de defraudar) o inconscientemente (sin evaluar el efecto).

4.- ¿Que riesgos considera importantes dentro del ciclo del IVA?

El correcto cálculo del IVA Debito Fiscal (periodo tributario, cálculo matemático, devengo adecuado del impuesto).

El correcto cálculo del IVA Crédito Fiscal (correlación con los ingresos, gastos aceptados)

5.- ¿Que procedimientos considera importantes para minimizar estos riesgos?

Revisión por parte de alguien calificado respecto del debido ingreso de las facturas ya sean de compras y ventas.

Establecer procedimientos sistematizados (formulas), para evitar duplicidad de registros (alertas), correctos cálculos de los montos de los Impuestos (corrección automática del valor).

6.- ¿Qué procedimientos considera importantes para determinar la obligación principal del impuesto al valor agregado de:

Hecho gravado: Correlación de ingresos y gastos, Devengamiento de las operaciones afectas y la emisión correcta de las facturas de ventas.

Base Imponible: Adecuado registro de las operaciones afectas (no inflar ventas) y correcta emisión de las Notas de crédito (control respecto del reverso de ventas no efectivas)

El Sujeto pasivo: Correlación de los Giros efectivamente realizados por el contribuyente con las facturas de proveedores registradas.

Devengo del hecho gravado: Revisión sobre todo de las normas establecidas en los hechos especiales y evaluación de los contratos, sobre todo en los servicios.

Tasa: reproceso de los cálculos y establecer procedimientos automáticos de corrección.

Pago: Visación de alguna jefatura respecto del cálculo y una jefatura distinta efectúa el pago.

Otras sugerencias y comentarios que usted considere:

Sí, Incluir dentro de los resultados los posibles costos asociados de implementar la revisión de control interno propuesta, en términos de disponibilidad de presupuesto (el SII cuenta con un monto restringido, determinado por Hacienda), capacitación de los fiscalizadores en normas de Control Interno (COSO REPORT, las vigentes), costos de implementación, normas de trabajo asociadas (Regulaciones a través de los Oficios Circulares, formas de hacer).

Sugerencia, las encuestas debieran entregar las posibles respuestas, con el propósito de acotar la evaluación de los resultados, las respuestas abiertas van a depender de los conocimientos técnicos del encuestado, y el proceso de levantamiento y evaluación de estas es más complejo de determinar.

Antecedentes del Entrevistado

Nombre (opcional): Carlos Vergara L.

Empresa: PricewaterhouseCoopers

Cargo: Socio

Preguntas:

1.- ¿Existe alguna relación entre el control interno financiero y el control interno tributario?

Afirmativo; pues ambos comparten en el mismo propósito de salvaguardar el patrimonio de la compañía; en particular el C.I. tributario apunta a proteger a la organización de la ineficiencia tributaria.

2.- ¿Pueden adaptarse las bases del control interno financiero a las del control interno tributario? De ser afirmativa la respuesta, podría dar algunos ejemplos al respecto.

Afirmativo; pero más que adaptarse comparten los mismos fundamentos basales. Como por ejemplo en materia de controles básicos se despliegan medidas para velar por la exactitud, totalidad, actualización de la información tributaria (Vgr el auxiliar de activo fijo llevado en un sistema contable distinto de una planilla excel).

3.- ¿Usted cree que el establecimiento de un sistema de control interno tributario, en forma complementaria al sistema de control interno financiero, sería importante para el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro de una empresa? Y por qué

Afirmativo, es fundamental que sea incorporada al CI Financiero, pues la variable tributaria es una más de las variables de gestión del administrador financiero, el error es suponer que los impuestos son una materia distinta y ajena a ella.

4.- ¿Que riesgos considera importantes dentro del ciclo del IVA?

- a) El establecimiento de las operaciones que constituyen un hecho gravado y
- b) Velar por la exactitud y totalidad de las cifras que debieran conformar el IVA Cf e IVA DF.

5.- ¿Que procedimientos considera importantes para minimizar estos riesgos?

Controles financieros sobre la integridad de las transacciones que se registran en el sistema contables y que ellas alimenten las bases de datos para la generación de los reportes de IVA débito y crédito.

6.- ¿Qué procedimientos considera importantes para determinar la obligación principal del impuesto al valor agregado de:

- a) Hecho gravado: Existencia de un manual con descripción de los servicios y transacciones generadoras de IVA y sus ajustes (cuándo emitir ND o NC, cuando computar NC recibida o ND recibida).
- b) Base Imponible: Sistema contable automatizado que calcule el IVA y que las diferencias en relación a las cifras contenidas en las facturas sean validadas por un nivel de supervisión.
- c) El Sujeto pasivo: Verificación de la calidad de vendedor o prestador de servicios de la contraparte, para ello hay bases de consultas de terceros que permiten confirmar esta condición.
- d) Devengo del hecho gravado: Sistema contable automatizado que calcule el IVA en el periodo correspondiente, según el sistema o manual establecido en la letra a).
- e) Tasa: Mantenimiento del sistema mediante la incorporación de los cambios establecidos en la legislación, previa autorización de un nivel superior.
- f) Pago: Confección de un calendario de fechas de pagos a fin de tener certeza del momento en el cual se requerirán los recursos y un presupuesto anual de IVA a fin de tener disponibles los fondos suficientes.

Antecedentes del Entrevistado

Nombre (opcional): Felipe Zangheri Dupré

Empresa: Deloitte

Cargo: Especialista Senior

Preguntas:

1.-¿Existe alguna relación entre el control interno financiero y el control interno tributario?
Si, debido a que los registros contables sirven como base para realizar las determinaciones de impuestos y pueden ser utilizados como medio de prueba para fines impositivos.

2.-¿Pueden adaptarse las bases del control interno financiero a las del control interno tributario? De ser afirmativa la respuesta, podría dar algunos ejemplos al respecto.

Si. Se cumple esto en el caso de los Libros Obligatorios exigidos por las normas tributarias (Compras y Ventas, Retenciones, Remuneraciones, etc), las bases del control interno financiero deben incorporar las exigencias de tipo tributario.

Por otra parte, al constituirse obligaciones y derechos por impuestos (principalmente por impuesto a la renta de primera categoría), el control interno financiero debe mantenerse actualizado de acuerdo a las variaciones normativas tributarias.

3.- ¿Usted cree que el establecimiento de un sistema de control interno tributario, en forma complementaria al sistema de control interno financiero, sería importante para el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro de una empresa? Y por qué

Si, puesto que aunque existan diferencias entre los criterios contable y tributario, la información que alimenta a ambos sistemas de información es la misma en la generalidad de los casos. Si no coexistieran ambos sistemas de control interno, deberían realizarse las determinaciones de obligaciones y derechos tributarias desde cero.

4.-¿Qué riesgos considera importantes dentro del ciclo del IVA?

Los riesgos más importantes dentro del ciclo del Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA), los constituyen la determinación del hecho gravado en el caso de las ventas y en el caso de las compras, la determinación del derecho a crédito fiscal.

5.- ¿Qué Procedimientos considera importantes para minimizar estos riesgos?

Identificar las operaciones de ventas y servicios regulares de la entidad, para a determinar si corresponden a transacciones gravadas, exentas y/o no gravadas.

Identificar entre las adquisiciones de la sociedad, cuales se relacionan directamente e indirectamente con operaciones gravadas, exentas y/o no gravadas por el IVA. Además, realizar revisiones físicas de los documentos recibidos de terceros para establecer si ellos cumplen con los requisitos señalados por la Ley del IVA para dar derecho al crédito fiscal.

6.-¿Qué procedimientos considera importantes para determinar la obligación principal del impuesto al valor agregado de :

Hecho Gravado:

- Identificar las transacciones de ventas y servicios realizadas por la sociedad.

Base Imponible:

- Estandarizar el sistema de facturación de acuerdo al tipo de transacciones que realiza la sociedad.
- Monitoreo de las operaciones no habituales.

El sujeto Pasivo.

- Identificar a la o las personas que ejercen el dominio sobre los bienes que se venden o que prestan el servicio, puesto que en el caso de los grupos empresariales, puede resultar que quién factura al cliente resulte no ser el mismo que tiene el dominio o presta los servicios.

- Por su parte, también es importante establecer si entre las operaciones de la entidad existen transacciones afectadas por cambio de sujeto pasivo del IVA. Caso en el cual, quien adquiere productos o servicios debe hacerse cargo de la obligación tributaria de quién los vende o presta.

Devengo del Impuesto:

- Respecto de las operaciones habituales de la entidad debería estandarizarse de acuerdo a lo establecido por el DL N°825, esto es, asignar a cada tipo de operación su fecha de devengo en el sistema de facturación.
- Respecto de las operaciones no habituales, deberá establecerse en cada caso por los encargados de la administración tributaria de la entidad.

Tasa:

- Actualizar el sistema de facturación de acuerdo a los cambios en la normativa respecto de tasas.

Pago:

- Verificar que las anotaciones contables respecto del IVA (Débito y Crédito Fiscal) correspondan con las cantidades registradas en el formulario de pago del impuesto. Y conciliar los documentos registrados en libros de compras y ventas con los efectivamente registrados al cierre del periodo del IVA (cada mes).

Observaciones y sugerencias para establecer un sistema de control interno tributario:

Antecedentes del Entrevistado

Nombre (opcional): _____

Empresa: Pricewaterhouse _____

Cargo: Especialista Senior _____

Preguntas:

1.-¿Existe alguna relación entre el control interno financiero y el control interno tributario?

Evidentemente, existe una relación entre el control interno financiero y tributario, puesto que ambos sirven para proporcionar seguridad razonable en el cumplimiento de los objetivos de la empresa a partir de la efectividad en las operaciones la confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las leyes legales y tributarias

2.-¿Pueden adaptarse las bases del control interno financiero a las del control interno tributario? De ser afirmativa la respuesta, podría dar algunos ejemplos al respecto.

Pienso que si se pueden adaptar las bases para ambos sistemas de control, sin embargo, los riesgos, y los objetivos serían diferentes. Por ej. Provisión de cartera vencida para bancos e instituciones financieras, para efectos financieros corresponde a créditos con mas de 90 días de mora, para efectos tributarios, el día 1 de mora, la base utilizada es la misma (Cartera Morosa extraída del D00).

3.- ¿Usted cree que el establecimiento de un sistema de control interno tributario, en forma complementaria al sistema de control interno financiero, sería importante para el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro de una empresa? Y por qué

Para efectos de IFRS el establecimiento de un sistema de control interno tributario se ha convertido en un factor importante dentro de las organizaciones, ya que prácticamente el todas las partidas presentan diferencias entre su tratamiento tributario y financiero, por ejemplo en varias empresas han optado por mantener una contabilidad tributaria y otra en normas IFRS.

4.-¿Qué riesgos considera importantes dentro del ciclo del IVA?

- La incorrecta determinación de las bases imponibles de operaciones gravadas y no gravadas
- La incorrecta determinación de los beneficios tributario por ej. Devolución activo fijo, devolución exportadores, venta de activo fijo, etc., lo que puede provocar contingencia tributarias
- La incorrecta emisión de los documentos tributarios.
- El correcto cálculo de la proporcionalidad.

5.- ¿Qué Procedimientos considera importantes para minimizar estos riesgos?

- Que exista una clara definición de las ventas y/o servicios que presta el contribuyente indicando si corresponde a un hecho gravado o no.
- Para los puntos 2 y 3 creo que lo principal es la capacitación.

6.-¿Qué procedimientos considera importantes para determinar la obligación principal del impuesto al valor agregado de :

Hecho Gravado.- Verificación de los contratos (de existir), giro del contribuyente y tipo de operación realizada.

Base Imponible: Verificación de contratos, tipo de operación y fijación del precio y período en el cual se prestará el servicio o se perfeccionará la venta y forma de pago

El sujeto Pasivo.- verificar el contrato y verificar el tipo de contribuyente que participa en la operación (contribuyente de difícil fiscalización), tipo de operación y determinar a quién le corresponde la obligación

Devengo del Hecho gravado, no entiendo la pregunta,

Tasa.- Verificación de los F.29 y el tipo de contribuyentes y si esta afecto a algún impuesto específico o retención especial, verificar los contratos que posee el

contribuyente, las principales operaciones y en especial la ventas no habituales al giro del contribuyente.

Pago.- verificación si existen multas y/o sanciones respecto del IVA y verificación de la cartola tributaria

Observaciones y sugerencias para establecer un sistema de control interno tributario:

En las empresas que me ha tocado observar la existencia de un departamento tributario, existen dos áreas, operativa y normativa, operativa es un especie de tax compliance en el cual ven todos los impuestos mensuales, y el área normativa, revisa consultas específica del área operativa y además se encarga de los procesos de renta anuales (dj y renta) y de capacitar este es el aspecto mas importante.

ANEXO III

Categorización de la Información Recopilada

La entrevista aplicada a los profesionales del área tributaria y fiscalizadores del servicio de impuestos internos, tienen relación con los siguientes aspectos presentados en el **Cuadro N°1**, los cuales sirven como guía para determinar las bases de un sistema de control interno tributario.

Cuadro N°1: Categorización de la información recopilada

Categorización	Respuesta
<p>Es importante un sistema de control interno tributario</p>	<p>-Sí, porque revelaría las falencias e inconsistencias en los procedimientos y registros contables, que pueden ser de forma voluntaria (con intención de defraudar) o inconscientemente (sin evaluar el efecto).</p> <p>-Protege a la organización de las <u>ineficiencias tributarias</u>.</p> <p>-Las bases del control interno financiero deben incorporar las <u>exigencias de tipo tributario</u>.</p> <p>-Pienso que si se pueden adaptar las bases para ambos sistemas de control, sin embargo, <u>los riesgos, y los objetivos serían diferentes</u>.</p>
<p>Determinar un sistema de control interno tributario en forma complementaria a uno financiero.</p>	<p>-Es fundamental que sea incorporada al CI Financiero, pues la <u>variable tributaria</u> es una más de las variables de gestión del administrador financiero, el error es suponer que los impuestos son una materia distinta y ajena a ella.</p> <p>-Sí, puesto que aunque existan diferencias entre los <u>criterios contable y tributario</u>, la información que alimenta a ambos sistemas de información es la misma en la generalidad de los casos. Si no coexistieran ambos sistemas de control interno, deberían realizarse las determinaciones de obligaciones y derechos tributarias desde cero.</p> <p>-Para efectos de IFRS el establecimiento de un sistema de control interno tributario se ha convertido en un factor importante dentro de las organizaciones, ya que prácticamente el todas las partidas presentan <u>diferencias entre su tratamiento tributario y financiero</u>, por ejemplo en varias empresas han optado por mantener una contabilidad tributaria y otra en normas IFRS.</p>

Categorización	Respuesta
Riesgos asociados al ciclo del IVA	<ul style="list-style-type: none"> -El establecimiento de las operaciones que constituyen el <u>hecho gravado</u>. -El correcto <u>cálculo</u> del IVA Débito Fiscal (periodo tributario, cálculo matemático, devengo adecuado del impuesto) en base a la exactitud y totalidad. -El correcto <u>cálculo</u> del IVA Crédito Fiscal (correlación con los ingresos, gastos aceptados), en base a la exactitud y totalidad. -La determinación del <u>hecho gravado</u> en el caso de las ventas y en caso de las compras la determinación del <u>derecho a crédito fiscal</u>. -La incorrecta determinación de las bases imponibles de operaciones <u>gravadas y no gravadas</u> -La incorrecta determinación de los <u>beneficios tributario</u> por ej. Devolución activo fijo, devolución exportadores, venta de activo fijo, etc., lo que puede provocar <u>contingencia tributarias</u> -La incorrecta emisión de los <u>documentos tributarios</u>. -El correcto cálculo de la <u>proporcionalidad</u>.
Hecho gravado	<ul style="list-style-type: none"> -Correlación de ingresos y gastos, Devengamiento de las operaciones afectas y la emisión correcta de las facturas de ventas. -Existencia de un manual con descripción de los servicios y transacciones generadoras de IVA y sus ajustes (cuándo emitir ND o NC, cuando computar NC recibida o ND recibida). -Identificar las transacciones de ventas y servicios realizadas por la sociedad. -Verificación de los contratos (de existir), giro del contribuyente y tipo de operación realizada.
Base imponible	<ul style="list-style-type: none"> -Adecuado registro de las operaciones afectas (no inflar ventas) y correcta emisión de las Notas de crédito (control respecto del reverso de ventas no efectivas) -Sistema contable automatizado que calcule el IVA y que las diferencias en relación a las cifras contenidas en las facturas sean validadas por un nivel de supervisión. -Estandarizar el sistema de facturación de acuerdo al tipo de transacciones que realiza la sociedad. -Monitoreo de las operaciones no habituales.

Categorización	Respuesta
Base imponible	<p>-Verificación de contratos, tipo de operación y fijación del precio y período en el cual se prestará el servicio o se perfeccionará la venta y forma de pago.</p>
Sujeto pasivo	<p>-Correlación de los Giros efectivamente realizados por el contribuyente con las facturas de proveedores registradas.</p> <p>-Verificación de la calidad de vendedor o prestador de servicios de la contraparte, para ello hay bases de consultas de terceros que permiten confirmar esta condición.</p> <p>-Identificar a la o las personas que ejercen el dominio sobre los bienes que se venden o que prestan el servicio, puesto que en el caso de los grupos empresariales, puede resultar que quién factura al cliente resulte no ser el mismo que tiene el dominio o presta los servicios.</p> <p>-Por su parte, también es importante establecer si entre las operaciones de la entidad existen transacciones afectadas por cambio de sujeto pasivo del IVA. Caso en el cual, quien adquiere productos o servicios debe hacerse cargo de la obligación tributaria de quién los vende o presta.</p> <p>-Verificar el contrato y verificar el tipo de contribuyente que participa en la operación (contribuyente de difícil fiscalización), tipo de operación y determinar a quién le corresponde la obligación.</p>
Tasa	<p>-Reproceso de los cálculos y establecer procedimientos automáticos de corrección.</p> <p>-Mantención del sistema mediante la incorporación de los cambios establecidos en la legislación, previa autorización de un nivel superior.</p> <p>-Actualizar el sistema de facturación de acuerdo a los cambios en la normativa respecto de tasas.</p> <p>-Verificación de los F.29 y el tipo de contribuyentes y si esta afecto a algún impuesto específico o retención especial, verificar los contratos que posee el contribuyente, las principales operaciones y en especial la ventas no habituales al giro del contribuyente.</p>

Categorización	Respuesta
Devengo	<p>-Revisión sobre todo de las normas establecidas en los hechos especiales y evaluación de los contratos, sobre todo en los servicios.</p> <p>-Sistema contable automatizado que calcule el IVA en el periodo correspondiente, según el sistema o manual establecido.</p> <p>-Respecto de las operaciones habituales de la entidad debería estandarizarse de acuerdo a lo establecido por el DL N°825, esto es, asignar a cada tipo de operación su fecha de devengo en el sistema de facturación.</p> <p>-Respecto de las operaciones no habituales, deberá establecerse en cada caso por los encargados de la administración tributaria de la entidad.</p>
Pago	<p>-Visación de alguna jefatura respecto del cálculo y una jefatura distinta efectúa el pago.</p> <p>-Confección de un calendario de fechas de pagos a fin de tener certeza del momento en el cual se requerirán los recursos y un presupuesto anual de IVA a fin de tener disponibles los fondos suficientes.</p> <p>-Verificar que las anotaciones contables respecto del IVA (Débito y Crédito Fiscal) correspondan con las cantidades registradas en el formulario de pago del impuesto. Y conciliar los documentos registrados en libros de compras y ventas con los efectivamente registrados al cierre del periodo del IVA (cada mes).</p> <p>-Verificación si existen multas y/o sanciones respecto del IVA y verificación de la cartola tributaria.</p>

Fuente: Elaboración propia (2011) basada en información recopilada de profesionales, año 2010.

