

BANCO INTERAMERICANO
DE DESARROLLO

GUÍA DE BUENAS PRÁCTICAS EN AUDITORÍA ADUANERA

Las ideas y opiniones expresadas en esta publicación son de los autores y no representan necesariamente la posición oficial del Banco Interamericano de Desarrollo, su Presidente o su Directorio Ejecutivo

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN. ADAPTACIÓN DE LA ADUANA A LA NUEVA REALIDAD INTERNACIONAL.....	4
PRIMERA PARTE. ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN DEL CONTROL ADUANERO EN EL ÁREA DE AMÉRICA LATINA	8
1. Diagnóstico de la situación de partida	8
2. Áreas de mejora	10
SEGUNDA PARTE. IMPLEMENTACIÓN DE UN SISTEMA DE CONTROL A POSTERIORI.....	14
1. Control a posteriori en las Administraciones Aduaneras latinoamericanas. Situación de partida	14
2. Supuestos básicos del control a posteriori	15
3. Adaptación de la estructura de los controles de comercio exterior	16
4. Etapas de implementación de un modelo de control a posteriori de calidad	17
TERCERA PARTE. MEJORES PRÁCTICAS INTERNACIONALES EN MATERIA DE AUDITORÍA ADUANERA	19
1. Planificación y selección de los controles aduaneros	20
2. Funciones, facultades y procedimientos en la auditoría aduanera	36
3. Ejecución de las auditorías aduaneras.....	48
ANEXOS.....	61

INTRODUCCIÓN

ADAPTACIÓN DE LA ADUANA A LA NUEVA REALIDAD INTERNACIONAL

El presente trabajo surge del proyecto de cooperación técnica ATN/FG-9357-RG del Banco Interamericano de Desarrollo relativo al Estudio de Casos Relevantes y Actuales en Política Fiscal y Administraciones Tributaria y Aduanera. Su objetivo es promover el conocimiento de mejores prácticas en materia de auditoría aduanera.

La auditoría aduanera debe ubicarse dentro la estructura general de controles en materia de comercio exterior. Desde esta perspectiva podemos definir el control aduanero como la acción ejercida por las autoridades aduaneras de un país sobre las operaciones de comercio exterior con los siguientes objetivos:

- Determinar la efectiva deuda aduanera y tributaria derivada de las mismas.
- Verificar el cumplimiento de cuantos requisitos y condiciones afectan a dichas operaciones.

El control aduanero puede ejercerse en diferentes momentos (antes, durante o con posterioridad a la autorización del levante de las mercancías). En este sentido, junto a un control tradicional, ejercido en el momento en que mediante una declaración aduanera el operador solicita un destino aduanero para las mercancías de un tercer país que pretende introducir en su territorio aduanero (control en primera línea), las autoridades aduaneras pueden decidir estructurar un conjunto de controles con posterioridad para reforzar y mejorar los resultados del control en primera línea (controles en segunda y tercera línea).

Para el establecimiento de una estructura adecuada de controles aduaneros debe tenerse en cuenta que es necesario una adaptación de la Aduana a la nueva realidad internacional.

En los últimos años la Aduana está asistiendo a un cambio sustancial en el panorama internacional. Además del incremento de los tradicionales controles por

motivos sanitarios, tráfico de especies protegidas, patrimonio cultural, propiedad intelectual, entre otros, se ha detectado la necesidad de aumentar la seguridad en las transacciones de mercancías y movimientos de personas en el ámbito internacional con motivo de las amenazas y los ataques terroristas.

Esta necesidad se puso de manifiesto en la XXV Reunión de Directores Nacionales de Aduanas de América Latina, España y Portugal con la siguiente declaración:

“I.- Las Administraciones de Aduanas tienen un papel y una responsabilidad determinantes en el ámbito del diseño y de la ejecución de las medidas que afectan al tráfico internacional de las mercancías, y, además de la clásica salvaguarda de los intereses económicos y financieros, les corresponde las relativas a la seguridad de los ciudadanos de cada Estado parte, en el control de dicho tráfico.

II.- Todas las Administraciones de Aduanas miembros del COMALEP se comprometen, en el marco del papel y la responsabilidad asumidos, a elevar el estándar de seguridad en el control del comercio exterior de mercancías mediante la ejecución de controles que tengan por objetivo evitar la utilización o el empleo de la cadena logística de comercialización internacional como vía para el financiamiento y la realización de actos terroristas”.

Por otro lado, la evolución del comercio internacional hace necesaria la organización del control en aduanas de diferente modo si se compara con el funcionamiento aduanero de hace sólo veinte años. Son varios los elementos que intervienen en esta evolución:

- La mejora del transporte internacional de mercancías: rapidez, avances en la logística, competitividad. Esta afirmación es válida tanto para el transporte marítimo como el aéreo y, por supuesto, el terrestre.
- La “globalización” del comercio. Hay una tendencia creciente hacia la adopción de acuerdos de libre comercio que implican una rebaja generalizada de los derechos arancelarios. Esto se combina con el establecimiento de medidas protectoras específicas para las producciones de los países o de grupos de países (tal es el caso de el establecimiento de derechos “antidumping” a la importación).

La exigencia de rapidez en las transacciones comerciales y de disponibilidad de las mercancías presiona a las Administraciones de Aduanas para que los controles sean más leves en las importaciones y exportaciones, permitiendo el levante en el menor tiempo posible.

Como consecuencia de lo señalado, el fraude aduanero se ha especializado, creándose tramas de fraude organizado en comercio internacional que exceden las posibilidades de control por una aduana en primera línea, e incluso de una revisión de documentos en segunda línea. Estos fenómenos de fraude organizado deben tratarse con métodos específicos.

Se produce un dilema para la autoridad aduanera entre la necesidad de facilitar el tráfico y la de controlarlo. Este dilema es el que lleva a adoptar soluciones de control más acordes a lo que exige la realidad económica del momento.

Por tanto, se hace necesario establecer un nuevo modelo de Administración Aduanera que contemple y se adapte a los cambios que se han producido en los últimos tiempos. Entre estos cambios pueden citarse:

- La aparición de nuevos tipos de control entre otros los motivados por seguridad, antiterrorismo, sanidad, CITES (especies protegidas), marcas falsas.
- El incremento de la actividad importadora/exportadora y consecuentemente de las declaraciones aduaneras a controlar, lo que hace necesario la introducción de criterios de análisis de riesgo en la selección de las declaraciones.
- Las nuevas competencias de las aduanas en la aplicación de los tratados y uniones aduaneras.
- La necesidad de agilizar los trámites aduaneros.
- El cambio en la forma de valorar las mercancías: la aplicación del Código de Valoración del GATT. La evolución de una noción teórica a una noción positiva del valor en aduana (precio pagado o por pagar) implica que el control principal de este elemento deba desplazarse de la primera línea a un control posterior.
- Las diferencias arancelarias pierden importancia en el nuevo escenario internacional de reducción

de tipos arancelarios (excepto determinadas posiciones estadísticas).

- Las formas de fraude han evolucionado y se han hecho más complejas: globalización del fraude, tramas organizadas, sociedades pantalla, etc.

Ante este nuevo escenario internacional, una buena práctica sería diferenciar en las aduanas dos grandes funciones: la de gestión y la de control.

- La primera debería ir encaminada a dar un buen servicio al ciudadano, eficiente y rápido, buscando facilitar las transacciones internacionales y agilizar los trámites aduaneros.
- La segunda función, la de control, sería la garantía de que no se producen ilícitos, y de que cuando éstos se dan es aplicada la debida reacción normativa.

Ambas funciones deberían estar en continua renovación, adoptando todas las mejoras permitidas por las nuevas tecnologías y los cambios que se producen en las transacciones.

Centrándonos en la función de control, se distinguen en las aduanas tradicionales los siguientes tipos de control:

- El control del recinto aduanero, de las fronteras y de los establecimientos autorizados.
- El control de las mercancías.
- El control documental a posteriori.

Estos controles necesitan de una revisión para adaptarse al modelo actual. En este trabajo se insistirá, además, en la necesidad de crear un control de los operadores o auditoría aduanera, cuyo objetivo será supervisar todas las operaciones de comercio exterior realizadas por una persona física o jurídica durante un periodo o ejercicio determinado mediante el análisis de toda la documentación aduanera, mercantil, contable y bancaria relacionada con el mismo.

Revisión del modelo tradicional

La revisión del modelo de control tradicional debería tener como uno de sus objetivos principales la agilización del despacho aduanero de las mercancías. Las premisas básicas a tener en cuenta desde esta perspectiva son las siguientes:

- El despacho debe ser lo más rápido y automático posible.
- Lo único que nunca debe perderse de vista es que se garantice la seguridad de los ciudadanos (sanidad, seguridad, etc.).
- Las interrupciones del despacho por motivos fiscales deben evitarse, siendo sustituidas, en su caso, por la constitución de un aval o garantía sobre la deuda prevista.
- La aduana debe dar un tratamiento igual, ágil y eficaz a todos los operadores, sin perjuicio de prever el establecimiento de medidas simplificadas de despacho para los operadores que cumplan unos estándares regulados en la normativa aduanera de información, garantía y confianza.

Por tanto, se requiere un control más seguro y rápido limitado a lo imprescindible en la primera línea de control. Ese control debe ser el resultado de la utilización de criterios de riesgo para la selección de las operaciones que deben supervisarse.

Como consecuencia de lo expuesto, se hace necesario incrementar el control a posteriori de las operaciones de comercio exterior. La necesaria agilización del despacho aduanero tiene que complementarse y reforzarse con un incremento del control después de autorizado el levante de las mercancías. Lo primero que debe hacerse es redefinir el control a posteriori, teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

- A posteriori no significa mucho tiempo después. Puede ser dos horas más tarde.
- A posteriori no es el control por parte de un funcionario de los papeles presentados desde su despacho.

Por control a posteriori debemos entender:

- Revisión documental después del levante por la propia aduana.
- Revisión física de la mercancía en los almacenes del importador a la descarga.
- Auditoría/inspección de la empresa importadora /exportadora.

El establecimiento como segunda línea de control de una revisión documental organizada debería tener en cuenta los siguientes presupuestos:

- No debe servir de control interno de los funcionarios.
- No debe dilatarse excesivamente en el tiempo. Puede ser al día siguiente del levante.
- No debe abarcar porcentajes excesivos de declaraciones.
- Deben utilizarse criterios objetivos de selección, sin dejar en manos del fiscalizador la selección de las declaraciones a revisar.

Por tanto, la revisión de segunda línea hay que reinventarla de nuevo y limitarla a la revisión documental o física por razones fiscales mediante filtros y en un plan de control supervisado.

Como consecuencia de este cambio en la manera de trabajar de las aduanas, existen nuevas formas de control que hay que implantar si se ven necesarias:

- Identificación de riesgos previos al despacho aduanero.
- Identificación de riesgos para gestionarlos en el momento del despacho.
- Control documental de los DUAS verdes (inmediatamente después del levante).
- Utilización de escáneres para revisar mercancías.

- Realización de controles físicos inmediatos al levante en el momento de la descarga en los propios almacenes de los interesados.
- La auditoría posterior en la empresa importadora/exportadora.

A los efectos señalados, se considera una buena práctica la creación de unidades de análisis de riesgos, tanto en el ámbito central como, en su caso, territorial, que trabajen la información de posibles riesgos que pueden acaecer antes del despacho y en el momento del despacho. La información disponible permitirá también realizar la selección para los controles posteriores tanto inmediatos al despacho como de auditoría.

Lo fundamental a la hora de establecer las nuevas formas de control es que las líneas de control no se dupliquen ni se interfieran y que no impliquen controlar lo mismo tres veces, sino seleccionar lo que se controla en cada nivel estando atentos a las nuevas tipologías del fraude.

Los elementos determinantes para estas nuevas tipologías del fraude son:

- Relaciones del importador/exportador con la empresa en origen o destinataria.
- La colaboración de la empresa extranjera con el fraude: redes de empresas.
- El ahorro para la empresa fraudulenta es o debe ser sustancial.
- La utilización de papeles y documentación falsa: conocimientos de embarque, documentación de origen.
- Infravaloración de mercancías.
- El pago de cánones y royalties (regalías).
- Desvíos ficticios de comercio para evitar medidas arancelarias y comerciales.
- Clasificación arancelaria incorrecta de mercancías para evitar medidas arancelarias y comerciales.
- Facturas falsas.

- Existe un mercado de oferta del fraude a las empresas de cualquier país, especialmente para sortear licencias y antidumpings.
- Uso instrumental del blanqueo de capitales.

Puede señalarse como conclusión que las razones principales para establecer un control aduanero en tercera línea o auditoría/inspección en las empresas, serían las siguientes:

- Los fraudes los cometen las personas no las mercancías.
- Permite una revisión de todas las importaciones de la empresa durante un periodo determinado, por lo que se tiene una visión global de la forma de actuar de la empresa en sus operaciones de comercio exterior.
- Es más rentable tomar determinadas medidas para un conjunto de operaciones que para una sola operación. Se reducen, por tanto, los costes administrativos al realizar todos los ajustes de una vez.
- Permite revisar la correcta adición al valor en aduanas de los cánones y royalties que prevé el Acuerdo de Valor en Aduanas del GATT.
- Permite revisar si hay vinculación u otro motivo por el que no sea aplicable el valor de transacción.

PRIMERA PARTE

ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN DEL CONTROL ADUANERO EN EL ÁREA DE AMÉRICA LATINA

1. Diagnóstico de la situación de partida

Estructura de controles

Se ha detectado una disparidad de situaciones en las distintas Administraciones Aduaneras participantes en el Encuentro de Santa Cruz de la Sierra. Puede concluirse que la primera y segunda líneas de control están implantadas con carácter general, habiendo iniciado en casi todas ellas un sistema de selección de las declaraciones aduaneras utilizando criterios de riesgo. Sin embargo, salvo alguna excepción, no se aprecia la existencia de una tercera línea de control sistemáticamente organizada para la realización de auditorías en empresas.

Respecto a la planificación del control en general, hay una tendencia a la elaboración de documentos anuales en los que las Administraciones fijan criterios de control.

Valor en aduana

Dada la reciente aplicación del Código de Valoración del GATT en los países participantes, se aprecia una preocupación especial por el control del valor en aduana. Hay que tener en cuenta que el porcentaje de ingresos tributarios que derivan de la recaudación de tributos aduaneros supera en muchos casos el 35% del presupuesto de ingresos del Estado.

Se han creado (incluso por ley) órganos especializados en el estudio y comprobación de este elemento. En algunos casos estos órganos pueden distorsionar la realización de auditorías que ejecuten la función de control teniendo en cuenta todos los elementos determinantes de los derechos de aduanas de una empresa, no aisladamente el valor en aduana de distintos documentos y operadores. En muchas Administraciones se están utilizando listas de precios de referencia para mercancías de

importación, elaboradas por un departamento interno, especializado en valor, y, en algún caso, por empresas privadas. Dichas listas son utilizadas como criterio de selección de controles en primera línea, trasladando algunas comprobaciones a segunda y, excepcionalmente, a tercera línea.

Relacionado con la determinación del valor en aduana se detecta una gran carencia en la información disponible por las Administraciones Aduaneras. No disponen directamente de la información relativa a los movimientos de divisas realizados por los operadores. En muchos casos tampoco se puede acceder a dicha información a través de requerimiento a las entidades financieras, dadas las limitaciones que supone la regulación e interpretación judicial del secreto bancario en las respectivas Administraciones nacionales.

Adicionalmente, a pesar de la preocupación por la pérdida de ingresos como consecuencia de la entrada en vigor del Código de Valoración GATT, no se detecta una gran inquietud por la comprobación de los cánones (regalías).

Origen de las mercancías

Con respecto al origen preferencial de las mercancías, existe una cierta preocupación por el incremento de la falsa declaración de origen preferencial en las importaciones o de otras falsedades relacionadas con el origen. La situación mayoritaria es la siguiente:

- La certificación del origen preferencial la realizan mayoritariamente las cámaras de comercio u otros órganos, públicos o privados, ajenos a la aduana. Por lo general se trata de órganos que promueven la actividad exportadora.
- La comprobación posterior de la validez del certificado de origen la realizan esos mismos organismos.
- Como autoridad requerida, la comprobación de la realidad del origen de las mercancías se limita en muchos casos a una verificación de la autenticidad del certificado de origen preferencial (autoridad expedidora), sin entrar a comprobar el carácter originario de la mercancía en la sede del exportador. Por otra parte, con carácter general, no se

detecta la existencia de unidades que realicen este tipo de comprobaciones.

- No se aprecia que estas Administraciones realicen de forma sistemática solicitudes, como autoridad requirente, para la comprobación del origen preferencial a las autoridades aduaneras del país exportador.
- Algunos países participantes se encuentran en negociaciones o han ratificado acuerdos de libre comercio (CAFTA) con Estados Unidos. En éstos se prevé la opción de que el importador certifique el origen preferencial de las mercancías que está importando, junto con las tradicionales formas de certificación del origen por la autoridad aduanera de exportación o mediante declaración del exportador.

En general, todos los países importadores quieren tener seguridad sobre la realidad de las pruebas de origen preferencial aportadas por sus importadores. Sin embargo, en caso de requerimiento por la autoridad aduanera de importación, no parecen disponer de medios operativos suficientes para, en su caso, poder realizar las actuaciones oportunas en la sede del exportador con el objeto de comprobar el carácter originario de la mercancía.

Se ha constatado que algunos de los acuerdos de libre comercio celebrados hace años por los países participantes no incluyen cláusulas de cooperación administrativa.

Procedimiento y facultades de control de la Administración Aduanera

Con carácter general, se detecta que las facultades de control de los funcionarios de aduanas son distintas y, en algunos casos, inferiores a los funcionarios que realizan control de tributos internos. Esta circunstancia se aprecia incluso en las Administraciones Tributarias que integran la gestión de tributos internos y aduaneros.

La mayoría de las Administraciones Aduaneras participantes no pueden adoptar medidas cautelares, teniendo que acudir, en su caso, a la autoridad judicial.

Con carácter general, los funcionarios de aduanas tienen restringido el acceso a las bases de datos utilizadas por los funcionarios que gestionan tributos internos, por lo que carecen de información relevante para la realización de controles.

Recursos humanos

Los países participantes cuentan, en su gran mayoría, con graves problemas de control de las fronteras terrestres, por lo que dedican una parte importante de sus recursos económicos y humanos al control de contrabando y tránsitos. Aparte de estos controles, se ha detectado un exceso de recursos humanos en primera línea para la realización de inspecciones seleccionadas de forma meramente aleatoria.

Respecto a la forma de incorporación del personal a la Administración Aduanera se aprecian en general las siguientes circunstancias:

- El acceso al puesto de trabajo en la mayoría de los países no se hace por sistemas de concurrencia competitiva sino por contrataciones individuales.
- Con carácter previo a la contratación no se somete a los candidatos a pruebas objetivas para determinar sus conocimientos aduaneros y contables.
- Existe inestabilidad en el puesto de trabajo, a veces relacionada con cambios de gobierno.

Otros elementos adicionales

Se ha detectado que en la mayoría de los casos la Administración tiene que recurrir a la autoridad judicial para hacer efectivo el cobro de las deudas aduaneras.

En algunos países la legislación permite iniciar la vía de recurso de los actos de liquidación de derechos de aduana sin necesidad de ingresar o avalar la deuda. En estos casos la Administración no puede exigir el ingreso hasta el pronunciamiento definitivo de la última instancia judicial, dándose situaciones de levantamiento de bienes en fraude de acreedores.

Se detecta que en algunos países se siguen exigiendo determinados trámites que no aportan ningún elemento necesario para el control, pudiendo constituir una medida de efecto equivalente.

2. Áreas de mejora

Como consecuencia del diagnóstico expuesto en el punto anterior y partiendo de la documentación analizada y de la información obtenida durante la celebración del Encuentro, los consultores han detectado áreas que sería necesario mejorar para implementar un control aduanero más eficaz.

Información

En este ámbito se han detectado dos grandes carencias. Por un lado, la falta de conexión o acceso a la información manejada por las distintas áreas de la Administración Tributaria de los países, por lo que se considera necesario la adopción de las medidas necesarias para que los órganos de control de la Administración Aduanera tengan acceso a la información de las bases datos relativas a los tributos internos.

Por otro lado, la correcta determinación del valor en aduana precisa del acceso por parte de la Administración Aduanera a las transacciones de divisas derivadas de las operaciones de comercio exterior. Para ello se propone la adopción de las medidas necesarias (incluso legislativas) para acceder a este tipo de información.

Estructura de controles

La organización de la función de control aduanero precisa de una planificación estratégica que decida los criterios de selección de operaciones y operadores aduaneros objeto de control en cada una de las fases del procedimiento aduanero. El control puede estructurarse en tres niveles:

- Primera línea. Controles relacionados con el despacho antes del levante de las mercancías, incluidos los tránsitos.
- Segunda línea. Controles documentales y físicos realizados después del despacho.
- Tercera línea. Auditorías de operadores de comercio exterior fiscalizando el conjunto de operaciones realizadas durante un período de tiempo determinado.

Dentro de la estructura propuesta, debe profundizarse en la elaboración de un documento de planificación anual de controles aduaneros, basado en la utilización de criterios y perfiles de riesgo obtenidos de la información disponible, de la investigación y de los resultados de actuaciones anteriores. Deben crearse unidades específicas encargadas de la selección de los controles. Para esto es necesario que dispongan, entre otra información, de los resultados obtenidos con anterioridad.

Valor en aduana

Dada la reciente aplicación en la mayoría de los países del Código de Valoración del GATT, se han detectado prácticas administrativas que deben cambiarse para controlar de forma eficaz el valor en aduana tal y como se define en dicho Acuerdo, debiendo pasar del control en función de una noción teórica a un control del valor basado en una noción positiva: el valor de transacción.

El peso del control del valor en aduana, independientemente del que pueda realizarse en despacho, debe desplazarse a un momento posterior, siendo necesaria la creación de unidades administrativas que realicen auditoría aduanera. Sólo con la documentación mercantil, en particular la contable existente en las propias empresas importadoras y exportadoras, puede comprobarse la realidad del precio pagado o por pagar y la existencia de posibles ajustes al mismo (comisiones de venta, transportes, regalías, entre otros). Cabe señalar la especial importancia de fiscalizar los pagos por regalías en los controles de comercio exterior. Relacionado con esto, se detectan dos áreas de mejora importantes:

- Por un lado, la eliminación de las listas de precios de referencia como base para la paralización del despacho aduanero, sin perjuicio de su utilización

como referencia en la selección de las declaraciones a comprobar en segunda y tercera línea. La paralización sistemática del despacho aduanero con base en listas de precios puede contradecir los criterios de valoración del GATT (actual Organización Mundial del Comercio).

- Por otro lado, la existencia de órganos especializados en el control del valor en aduana podría reconducirse a órganos de estudio cuyos resultados se utilicen como elementos para la selección de los controles a realizar.

Adicionalmente, y como ya se expuso con anterioridad, se considera imprescindible para controlar el valor en aduana disponer de la información de los movimientos de divisas derivadas de las operaciones de comercio exterior de las empresas.

Origen de las mercancías

Dado el incremento de las irregularidades en esta materia, se ha detectado la necesidad de mejorar el control de las pruebas de origen de las mercancías, así como la calidad de la información facilitada a otros países al amparo de la cooperación administrativa. Por este motivo, las mejoras en este ámbito deben diferenciar la doble condición de la autoridad aduanera:

- Como autoridad requirente, se deben generalizar las solicitudes de comprobación del origen por dudas fundadas de las certificaciones del origen presentadas por el importador, sin perjuicio de solicitar, en menor medida, controles aleatorios sobre esas certificaciones.
- Como autoridad requerida, debe generalizarse la verificación del carácter originario de las mercancías en la propia empresa del exportador, adoptándose, en su caso, los cambios legislativos y operativos necesarios. La autoridad aduanera no puede limitarse, como autoridad requerida, a ser una mera correa transmisora entre la Administración Aduanera del país solicitante y la entidad emisora del certificado, sino que está obligada a realizar actuaciones efectivas de control del carácter originario de las mercancías exportadas. De este modo, se mejora en gran medida la calidad

de la asistencia mutua facilitada, evitando solicitudes reiteradas en el futuro.

- En general, los convenios contemplan plazos demasiado largos para la contestación por parte de la autoridad requerida, por lo que pueden perjudicarse las comprobaciones a posteriori realizadas por la autoridad requirente. A esto se añade, en muchos casos, el incumplimiento de los plazos e incluso la falta de contestación por parte de la autoridad requerida. Para mejorar en este ámbito se considera imprescindible el cumplimiento de los plazos establecidos.

En conexión con el mencionado incremento de las irregularidades en esta materia, deben limitarse y controlarse las formas de certificación del origen. Junto a la certificación tradicional por autoridades aduaneras y comerciales, se considera acertada la utilización de la certificación del origen por los propios exportadores con la autorización previa de sus autoridades aduaneras. Estas autoridades realizan un estudio con el objeto de averiguar si las mercancías exportadas cumplen los requisitos exigidos por los convenios para conferirle carácter originario del país en cuestión. Dicha práctica ha permitido agilizar las relaciones comerciales sin disminución del control, ya que la autorización previa puede complementarse con controles posteriores para verificar que las condiciones del origen se siguen cumpliendo.

Por otro lado, no se considera adecuada la introducción en algunos convenios de la posibilidad de certificar el origen con una declaración del propio importador, por las dificultades de control que ello conlleva para la Administración Aduanera del importador, teniendo en cuenta que la mayoría de los elementos de prueba del origen se encuentran en el país de exportación.

Procedimiento y facultades en la auditoría

El establecimiento de una tercera línea de control a través de auditorías aduaneras a los operadores recomendada en este trabajo, requiere como elemento necesario la introducción de cambios normativos y organizativos con el objeto de dotar a las unidades de auditoría de facultades suficientes para realizar sus tareas de comprobación e investigación.

Así mismo, debe establecerse un procedimiento debidamente regulado para llevar a cabo la función auditora. Normativamente tienen que estar establecidas las facultades de la Administración y los derechos y obligaciones que asisten a los operadores en dicho procedimiento. Respecto al procedimiento de auditoría, los elementos que deben estar regulados son el inicio, alcance, desarrollo y ultimación, así como las facultades del personal auditor y los derechos y obligaciones de los sujetos auditados (este aspecto se desarrolla más detenidamente en la tercera parte).

Cooperación entre Administraciones Aduaneras

El incremento en los últimos años de las operaciones de comercio internacional, así como de su volumen, no ha sido acompañado de un aumento paralelo en la cooperación entre las diversas Administraciones Aduaneras. Por otra parte, la nueva tipología de fraude detectada en las operaciones internacionales demanda también la asistencia mutua entre países. Se detecta en este punto una importante área de mejora que puede materializarse, entre otras, en las siguientes medidas:

- Disponer de forma sistematizada (electrónica, preferiblemente) del alcance, autoridades competentes, facultades y obligaciones que se derivan de la ratificación de los tratados por parte de cada país, con el objeto de que los servicios aduaneros conozcan de forma ágil las posibilidades de cooperación administrativa con cada país.
- Crear una base de datos actualizada de los sellos vigentes utilizados para certificar el origen, preferiblemente con imagen electrónica.
- Potenciar el uso de medios electrónicos para la comunicación entre Administraciones Aduaneras.
- Utilización de los medios consulares para fomentar la cooperación administrativa.
- Actualizar los tratados más antiguos para introducir, en su caso, cláusulas de cooperación administrativa.

Recursos humanos

En este ámbito se considera conveniente contar con equipos estables de personal al servicio de la Administración Aduanera, para llevar a cabo las actuaciones de control, sin perjuicio del posible control interno de los servicios (auditoría interna). Una adecuada capacitación inicial y una formación continua del personal permiten que las unidades administrativas que realizan controles aduaneros tengan un nivel técnico adaptado a las necesidades de la Administración Aduanera. Se adjunta como Anexo I a este trabajo una propuesta de posibles cursos de formación en una Administración Aduanera.

Se considera una buena práctica la existencia de una carrera administrativa con criterios claros de promoción interna. La selección del personal debe realizarse a partir de parámetros objetivos y la igualdad de oportunidades, introduciéndose pruebas de concurrencia competitiva para seleccionar a los candidatos más adecuados.

Así mismo, se considera necesaria la utilización racional de los recursos humanos adaptando su distribución a las necesidades de control territoriales y en función de la distribución de los controles entre los tres niveles enunciados.

Otras áreas de mejora

- Reducción de medidas procedimentales de efecto equivalente que no añaden nada al control.
- Sería recomendable que la normativa estatal reconociera a la Administración Tributaria la facultad de la ejecución para el cobro de las deudas tributarias y aduaneras, sin necesidad de acudir a la autoridad judicial.
- Necesidad de avalar o pagar para recurrir la deuda derivada del informe de auditoría.

SEGUNDA PARTE

IMPLEMENTACIÓN DE UN SISTEMA DE CONTROL A POSTERIORI

El objetivo del establecimiento de un sistema estructurado de control en tercera línea en las Administraciones Aduaneras latinoamericanas debe realizarse de forma paulatina y partiendo en cada caso de la situación de hecho actual. Para ello pueden establecerse unas fases que vayan acercando los procedimientos hasta un modelo de auditoría que responda a unos estándares internacionales generalmente aceptados.

1. Control a posteriori en las Administraciones Aduaneras latinoamericanas. Situación de partida

Situación general

En la mayoría de las Administraciones Aduaneras latinoamericanas, el control de las operaciones de comercio exterior está concentrado en primera línea. Incluso el sistema informático en muchos países es básicamente un registro de operaciones y la asignación de circuito de despacho presenta un porcentaje muy elevado de verificaciones físicas. En muchas de las aduanas el control a posteriori se realiza por departamentos específicos (o por las propias aduanas), que efectúan la fiscalización documental de todas las declaraciones de importación y de exportación presentadas en su ámbito de actuación o de un porcentaje muy elevado de las mismas. No se aplican criterios de selección, controlando el total (o un gran número) de las declaraciones de importación y exportación, lo que hace que la fiscalización se desarrolle, en ocasiones, al límite

del plazo de prescripción y en un momento muy alejado al propio despacho.

Los controles a posteriori se dirigen en la mayoría de las Administraciones participantes al valor declarado y en menor medida al origen y la clasificación arancelaria de las mercancías.

Se ha apreciado que los resultados derivados de los controles en primera línea actualmente existentes, a pesar del alto porcentaje de revisiones documentales y físicas realizadas, no son significativos en muchas Administraciones Aduaneras.

Herramientas informáticas utilizadas en los controles a posteriori

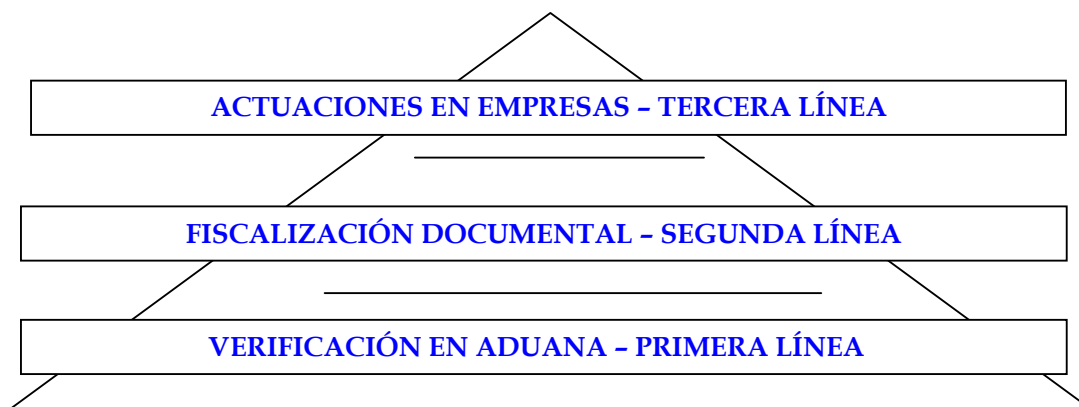
En la mayoría de las Administraciones Aduaneras existe un sistema informático principal en el que constan todos los datos de las declaraciones de importación.

Así mismo, en varias Administraciones el sistema informático de aduanas incluye la posibilidad de hacer consultas mediante una herramienta de análisis de los datos incluidos en el sistema informático.

Se ha observado también que en algunas Administraciones no se incorporan al sistema informático los ajustes que se realizan a las declaraciones en controles anteriores, por lo que esta información no puede ser consultada por los órganos responsables del control.

Conclusiones

De todo lo expuesto, podría concluirse que el control aduanero que se viene ejerciendo en la mayoría de las Administraciones Aduaneras latinoamericanas responde al siguiente gráfico:



Resulta por ello necesario el establecimiento de un procedimiento de control eficaz en segunda línea y la creación con carácter general de una tercera línea de control (auditoría aduanera), especialmente dada la trascendencia económica que representan la tributación de las operaciones de comercio exterior en el conjunto de los ingresos públicos de estos países. Todo ello en función de un análisis de riesgo intenso y organizado.

La racionalización de los controles actualmente existentes conllevaría una agilización del comercio sin necesidad de la pérdida de eficacia en los controles.

2. Supuestos básicos del control a posteriori

2.1. Información

Los órganos de control a posteriori deberían contar en cada país con toda la información disponible en las bases de datos de sus Administraciones Tributarias, así como la información íntegra de cuantos ajustes y cargos se realicen a las declaraciones a consecuencia de las operaciones de control en el momento del despacho.

A dicha información debería accederse de una forma ágil e interactiva. Se considera tan necesario disponer de la información como la consulta y análisis de la misma. Es decir, la información no solamente tiene que estar incorporada al sistema sino que debe implementarse un

dispositivo ágil de consulta. De nada sirve tener incorporada la información si no puede consultarse de forma rápida y sencilla.

Es recomendable que entre la información a consultar por los órganos de control se encuentre la siguiente:

- a) Precios medios.
- b) Movimientos de divisas.
- c) Declaraciones sumarias de los medios de transporte.
- d) Ajustes a las declaraciones en controles anteriores.

Así mismo, sería deseable que pudiera realizarse una consulta integral de las operaciones aduaneras de los contribuyentes, donde figuraran con detalle todas las declaraciones realizadas en un período, así como las correcciones que se les han practicado.

2.2. Planificación

Las actuaciones de control a posteriori deberían realizarse de acuerdo a planes que, mediante la utilización de técnicas de análisis de riesgo, permitan determinar los documentos, operaciones y sectores en los que las comprobaciones han de centrarse especialmente, seleccionando dentro de cada uno de ellos los contribuyentes o documentos a fiscalizar.

Es decir, deben elaborarse planes a nivel central que contengan los sectores principales que deberían ser auditados pudiéndose realizar posteriormente la selección concreta de las empresas, bien a nivel central o territorial.

2.3. Herramientas de análisis y selección

Las herramientas informáticas utilizadas en el control a posteriori deben poder seleccionar operaciones y operadores utilizando los principales campos de las declaraciones aduaneras introducidas en el sistema (posición arancelaria, valores, orígenes, etc.), además de facilitar el cruce con los datos fiscales de las aplicaciones informáticas de tributos internos y la información que afecte a las operaciones de comercio exterior, todo ello sin perjuicio de las limitaciones de acceso correspondientes a cada funcionario.

Junto a la posibilidad de seleccionar operaciones y operadores mediante la consulta de los datos de las declaraciones aduaneras, deben implementarse herramientas informáticas que permitan comparar datos y establecer discrepancias. Así, por ejemplo, sería importante que los órganos de selección pudiesen contar con una aplicación que permitiese seleccionar operadores en función del alejamiento de los valores en aduana declarados con los precios medios nacionales, incongruencias en los tipos de IVA, series históricas de importaciones y exportaciones por países y mercancías, entre otros.

3. Adaptación de la estructura de los controles de comercio exterior

Para la aplicación de un sistema de control inteligente tanto en segunda como en tercera línea serían necesarias determinadas adaptaciones y mejoras en los esquemas de control actualmente existentes en muchas de las Administraciones Latinoamericanas. Sintéticamente, pueden enumerarse las que continuación se apuntan.

3.1. Reducción de la dispersión de los órganos de control

Para un control eficaz a posteriori es necesario que se normalicen tanto la estructura como los procedimientos y criterios seguidos por los órganos encargados del control en segunda y tercera línea en todas las aduanas de un mismo país.

3.2. Reducción de los controles en primera línea

Los controles físicos y documentales en primera línea tendrían que adaptarse y limitarse a los que estrictamente deban realizarse en zona primaria, dejando el resto de los controles para la segunda y tercera línea.

Paralelamente, el circuito verde debe ser aplicado en su sentido estricto, prescindiendo de la obligación de la presentación de cualquier papel por parte del operador.

Como se ha comentado, se pone en muchos casos de manifiesto la escasa proporción entre los resultados y la verificación. De nada sirve realizar un gran número de controles en primera línea si los resultados son escasos.

Existen controles que necesariamente deberán hacerse en zona primaria (por ejemplo, los que requieran intervención de sanidad), pero otros muchos es mejor realizarlos en momento posterior al despacho de las mercancías por poder contar en ese momento con más elementos de prueba (facturas definitivas, pagos al exterior, contabilidad, etc.).

En conclusión, la organización de cada país debe realizar una revisión crítica de las prácticas administrativas que ralentizan la operativa aduanera, sin mejorar la lucha contra el fraude.

3.3. Reorganización de recursos humanos

De producirse la reducción de controles en primera línea, debería reestructurarse la distribución de recursos humanos facilitando el trasvase desde el área de verificación hacia unidades de fiscalización, creando la correspondiente estructura jerárquica y funcional.

A su vez, sería imprescindible la formación permanente de los funcionarios en cuanto al desarrollo de los controles en segunda línea y, particularmente, para la auditoría aduanera, conforme a programas de capacitación sobre análisis contable y mercantil.

3.4. Mejora de procedimientos informáticos

Como se ha comentado, es imprescindible, si se quiere un control eficaz de segunda y especialmente de tercera línea, contar con programas cuyo interfaz amable permita a los funcionarios encargados del control la interacción de los datos informáticos procedentes de las diferentes bases de datos.

Se considera imprescindible implementar una aplicación específica para el control en tercera línea que permita acceder de forma ágil a toda la información fiscal de la empresa, aduanera o no (impuesto de beneficios, retenciones, deudas con la Hacienda Pública del país, etc.), que cuente con accesos on-line a las aplicaciones, cuadros comparativos y análisis interanuales.

4. Etapas de implementación de un modelo de control a posteriori de calidad

4.1. Primera etapa. Compromiso de la organización

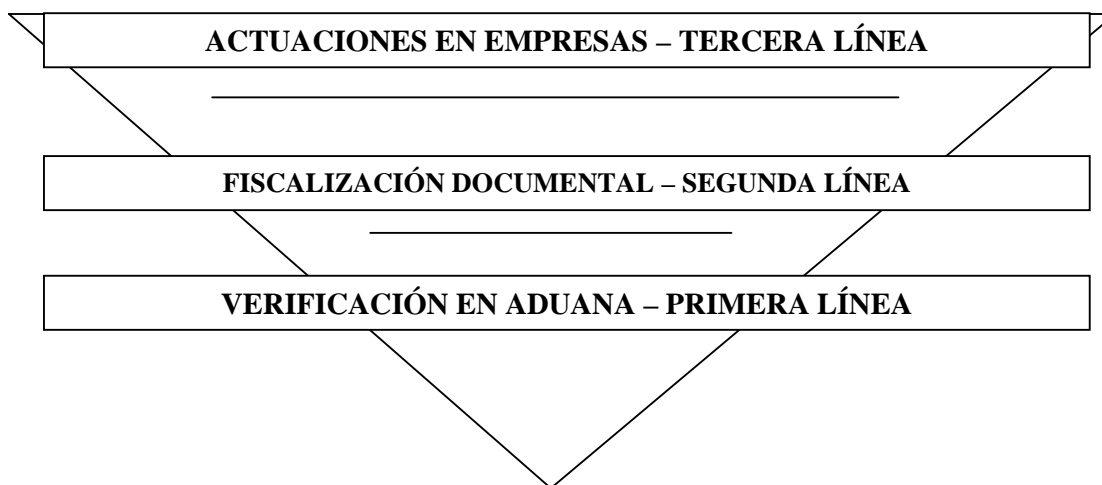
Previamente a la implementación de un control a posteriori, tanto en la segunda como en la tercera línea,

es necesario contar con un compromiso honesto de la organización de adoptar un cambio en los sistemas de control actual desplazando efectivos y recursos desde la primera a la segunda y tercera líneas. Dicho cambio, al mismo tiempo que determina una agilización en el despacho aduanero, aseguraría un control más racional, eficaz e inteligente de las operaciones de comercio exterior.

El cambio organizativo debe ser transmitido y compartido con todos los estamentos involucrados, tanto internos como externos. Esto es lo que podríamos definir como una política de alianzas que determine la calidad del proceso en construcción e impida una reversión posterior en contra del nuevo sistema.

Es decir, la organización debe estar totalmente convencida de que la decisión a adoptar es la correcta y la más adecuada en aras de implementar un control eficiente de las operaciones de comercio exterior. Así debe transmitirse a todos los que en mayor o menor grado van a estar involucrados en el cambio. Tienen que explicarse con claridad los beneficios del nuevo esquema de control, transmitiendo especialmente que el nuevo sistema no va a implicar ninguna relajación ni pérdida de eficacia en los controles de comercio exterior. Éste es un aspecto fundamental a la hora de adoptar el cambio, pues habrá personas implicadas en la organización que creerán que una disminución de los controles en primera línea implicará un menor control de las operaciones y una facilitación del fraude.

El nuevo esquema de control podría representarse gráficamente del siguiente modo:



4.2. Segunda etapa. Proyecto piloto

Adoptada la decisión de realizar un cambio en el sistema de control actual, deberían planificarse los tiempos de implementación de los nuevos procedimientos, evitando cambios bruscos y favoreciendo la implantación paulatina del nuevo sistema.

En este sentido, se considera una buena iniciativa el establecimiento de un proyecto piloto del nuevo sistema de control, desarrollado con carácter experimental por una o varias unidades administrativas piloto que lleven a cabo los controles en una determinada región o provincia, en función de la organización territorial de cada país. Incluso en países que lo requieran por su tamaño podría iniciarse con un sector concreto de operadores.

Una vez transcurrido el período de desarrollo del proyecto piloto, se procedería a la evaluación del resultado del mismo, al objeto de analizarlo y realimentar la elaboración del plan de control del periodo siguiente.

En los resultados del proyecto incidirán, sin duda, el rigor del análisis de riesgo, la selección adecuada, formación y capacitación del funcionario que realiza el control y el número y profundidad de las actuaciones realizadas.

Es necesario disponer de instrumentos de evaluación y de medición de desviaciones en función de los resultados esperados y los esfuerzos en alcanzarlos, al objeto de analizar las disfunciones advertidas y la determinación del riesgo.

Una vez transcurrido el periodo del proyecto piloto se deberá decidir el calendario de implantación del nuevo sistema a todo el país.

TERCERA PARTE

MEJORES PRÁCTICAS INTERNACIONALES EN MATERIA DE AUDITORÍA ADUANERA

La potestad de las autoridades aduaneras para realizar controles posteriores al levante (controles a posteriori) debe estar reconocida en las legislaciones nacionales de cada país. En el caso de Uniones Aduaneras es conveniente que dicha facultad se establezca expresamente en la normativa supranacional. Esto es lo que sucede en la Unión Europea, donde la legislación comunitaria prevé el fundamento jurídico para realizar controles a posteriori. Así puede leerse en el artículo 78 del Reglamento (CEE) núm. 2913/92 del Consejo de 12 de octubre de 1992 que aprueba el Código Aduanero Comunitario:

1. “Tras la concesión del levante de las mercancías, las autoridades aduaneras podrán, por propia iniciativa o a petición del declarante, proceder a la revisión de la declaración.
2. Las autoridades aduaneras, después de haber concedido el levante de las mercancías y con objeto de garantizar la exactitud de los datos de la declaración, podrán proceder al control de los documentos y datos comerciales relativos a las operaciones de importación o de exportación de las mercancías de que se trate, así como a las operaciones comerciales ulteriores relativas a las mismas mercancías. Estos controles podrán realizarse ante el declarante, ante cualquier persona directa o indirectamente interesada por motivos profesionales en dichas operaciones y ante cualquier otra persona que como profesional posea los documentos y datos. Las autoridades también podrán proceder al examen de las mercancías, cuando éstas todavía puedan ser presentadas.
3. Cuando de la revisión de la declaración o de los controles a posteriori resulte que las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos, las autoridades aduaneras, dentro del respeto de las disposiciones que pudieran estar establecidas, adoptarán las medi-

das necesarias para regularizar la situación teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan”.

Como se ha señalado a lo largo de este trabajo, pueden diferenciarse dos tipos de controles aduaneros a posteriori, entendiéndose por tales los que se desarrollan en un momento posterior a la concesión del levante de las mercancías:

- a) **Control aduanero en segunda línea.** Es aquel control que se corresponde con comprobaciones a posteriori limitadas y abreviadas sobre cualquier declaración aduanera.
- b) **Control aduanero en tercera línea o auditoría aduanera.** Es el control aduanero que tiene como objetivo controlar todas las operaciones de comercio exterior realizadas por una persona física o jurídica durante un periodo o ejercicio determinado mediante el análisis de toda la documentación aduanera, mercantil, contable y bancaria, relacionada con el mismo.

Las principales diferencias entre ambos tipos de controles a posteriori serían las siguientes:

- a) Los controles en segunda línea son comprobaciones extensivas en cuanto al número de declaraciones afectadas (distintos contribuyentes seleccionados por tipos de declaración), frente a las comprobaciones intensivas de la tercera línea que se realizan ante un contribuyente singular.
- b) Los controles en segunda línea son comprobaciones abreviadas sobre determinados aspectos que se han tenido en cuenta en la selección de las mismas: origen preferencial, cambios de partida, antidumping, tipos de IVA, valor en aduana. Los controles en tercera línea son comprobaciones generales que afectan a la totalidad de las operaciones de comercio exterior del operador auditado.
- c) Las facultades de las personas encargadas de los controles en segunda línea están más limitadas que las de los auditores de la tercera línea. Con carácter general, en segunda línea no se puede acceder ni revisar la contabilidad mercantil de la empresa.
- d) Respecto al aspecto temporal, los controles en segunda línea deben estar próximos al momento de la presentación de la declaración (el tiempo

máximo recomendable sería un año). Por su propia naturaleza, los controles en tercera línea están abiertos a todos los ejercicios que no hayan prescrito/caducado.

Como características comunes a ambos tipos de controles podríamos señalar las siguientes:

- a) Ambos controles se desarrollan en un momento posterior al levante de las mercancías.
- b) Ambos controles tienen una función ejemplarizante para los operadores, importadores, exportadores y agentes de aduana.
- c) En ambos controles deben elaborarse anualmente líneas de actuación que se recogen en planes de comprobación (de segunda y de tercera línea), siendo conveniente la separación entre los elaboradores del plan y las unidades encargadas de llevarlos a la práctica.
- d) En ambos casos los planes de comprobación deben nutrirse de la información facilitada por las unidades ejecutoras, incorporándose los resultados de los controles para la elaboración del plan del próximo ejercicio.

Establecidas estas premisas, se insiste de nuevo en que es fundamental para la realización de controles aduaneros eficaces el fortalecimiento de la verificación a posteriori, después de autorizado el levante de la mercancía, mediante la creación de un área de auditoría ante las empresas.

Con la creación de unidades de auditoría aduanera se conseguiría:

- Agilizar el despacho de las mercaderías facilitando el comercio exterior, de acuerdo con lo previsto en las disposiciones de la OMA.
- Descongestionar los recintos aduaneros.
- Un control más eficiente de las operaciones de comercio exterior mediante fiscalizaciones selectivas de determinados operadores.

Esta parte del trabajo se centra en la auditoría aduanera, es decir, lo que hemos definido como control en tercera línea. Su objetivo principal es proporcionar a los auditores encargados unas líneas básicas sobre como actuar

en la ejecución de los mencionados controles. Se pretende con ello una aproximación eminentemente práctica a la auditoría aduanera.

Debe señalarse que en la redacción de esta parte trabajo se han sintetizado las mejores prácticas existentes en materia de auditoría aduanera a nivel internacional.

La identificación de las mejores prácticas en materia de auditoría aduanera ha constituido uno de los objetivos del Programa Comunitario Aduanas 2007. Para lograr dicho objetivo se constituyó un grupo de trabajo con participantes de varios Estados de la Unión Europea, que mantuvo diversas reuniones durante los ejercicios 2004 y 2005. En dicho grupo de trabajo participó como representante de la Administración Aduanera española D. Pablo González Balbás, coautor de estas páginas.

Este trabajo pretende facilitar una guía eminentemente práctica para la puesta en funcionamiento de una tercera línea de control en las Administraciones Aduaneras. Por tal motivo reúne todos los aspectos relacionados con dicha materia. Se parte de la planificación y selección de controles, se desarrollan las funciones, facultades y procedimiento auditoría y, por fin, la ejecución de la auditoría en función de los distintos elementos del hecho impositivo aduanero. Finalmente, se incluyen una serie de anexos cuya finalidad es facilitar la aplicación de esta guía.

1. Planificación y selección de los controles

Planificación del control

Los cambios que se han producido en el comercio internacional hacen necesaria la organización de los controles aduaneros de un modo racionalizado si se compara con el funcionamiento aduanero de hace sólo diez o quince años.

Como se ha señalado, son varios los elementos que han influido en este cambio:

- La mejora del transporte internacional de mercancías: rapidez, avances en la logística, competitividad.

- La globalización del comercio. Cada vez se pone más de manifiesto el “reparto de funciones” entre países productores y países consumidores. Los bajos costes de producción determinados por la utilización de tecnología avanzada junto con costes laborales bajos determinan que los costes finales de producción de las mercancías sean muy bajos, existiendo una tendencia creciente a la importación de mercancías. Estas características se aprecian, en especial, con las importaciones de China.

Las circunstancias mencionadas afectan de modo especial a las aduanas como puertas de entrada a los países. La exigencia de rapidez en las transacciones comerciales y en la disponibilidad de las mercancías (bajo nivel de “stockage” de mercancías antes de su venta) presiona a las Administraciones de Aduanas para que hagan controles más leves en las importaciones y exportaciones, permitiendo el levante en el menor tiempo posible.

Se produce un dilema para la autoridad aduanera entre la necesidad de facilitación y la de control del tráfico. Este dilema es el que lleva a adoptar soluciones de control adaptadas a lo que exige la realidad económica del momento:

- La selección de los controles debe realizarse con criterios de riesgo.
- Tienen que potenciarse las simplificaciones en los procedimientos, sin perjuicio de la información necesaria que deba obtenerse.
- Los controles en primera línea (con las mercancías en la aduana) deben disminuirse.
- Deben potenciarse los controles a posteriori, tanto los inmediatos realizados en la propia aduana después del levante, como los realizados en las empresas (auditorías).

La forma más racional de organizar el control es realizar una planificación adaptada a las necesidades de cada Administración Aduanera. Ello implica la consideración de varios elementos. Entre éstos pueden destacarse la organización administrativa que tiene la Administración Aduanera y las competencias y poderes de los funcionarios que realizan el control de acuerdo con la normativa aduanera.

1.1.1. Organización

La mayoría de las Administraciones Aduaneras forman parte de la estructura organizativa de los Ministerios de Hacienda de sus respectivos gobiernos. Esta circunstancia beneficia el tipo y nivel de control que pueden realizar las propias aduanas al poder utilizar información generada dentro de la organización administrativa encargada de gestionar los tributos interiores. En función del nivel de integración, la disponibilidad de esa información será mayor o menor.

En su conjunto, las estructuras organizativas central y territorial deben perseguir:

- Que los funcionarios que realizan los controles tengan los conocimientos y herramientas necesarios para desempeñar su función de manera eficaz.
- Que exista una equivalencia en sentido amplio entre los controles realizados en distintos puntos del territorio. Ante una operación aduanera similar, los controles en distintas aduanas o regiones deben ser idénticos.

Cada vez hay más países en los que se crea un organismo o agencia para la gestión integral de los tributos, tanto internos como aduaneros. Tal es el caso español, donde la Administración Aduanera forma parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), que, de acuerdo con su norma de creación, es la encargada de “gestionar el sistema tributario estatal y aduanero”. Este esquema organizativo favorece el control, pues se comparte información en bases de datos comunes. La información es uno de los mayores activos necesarios para un control adecuado.

La organización de la AEAT distingue cuatro departamentos de carácter horizontal que responden a distinto motivo de clasificación:

- Funcional. Tres departamentos para tres funciones: Gestión Tributaria, Recaudación e Inspección Financiera y Tributaria.
- Material. Departamento de Aduanas e IIEE.

Esta situación se repite en muchas organizaciones tributarias debido a la idiosincrasia propia de las materias aduaneras.

Con este criterio organizativo, diferentes Administraciones Tributarias, entre ellas la española, han tomado la decisión de repartir las competencias de control entre varias áreas:

- Inspección Financiera y Tributaria. Control posterior de tributos internos.
- Aduanas e Impuestos Especiales. Control simultáneo y a posteriori de las operaciones declaradas en las aduanas y en los establecimientos autorizados para productos especiales.
- Gestión Tributaria. Control de las declaraciones de tributos interiores (excepto los impuestos especiales de fabricación).
- Recaudación. Funciones de control asociadas a su objetivo principal de recaudación ejecutiva.

Ésta es una opción organizativa que requiere la necesaria coordinación entre las áreas que realizan el control. En la Administración española, el propio plan de control establece los criterios de coordinación e integración.

Centrándose en la propia organización aduanera (integrada o no en una estructura superior de la Administración Tributaria), debe establecerse de forma clara qué parte de la organización es la competente para realizar el control a posteriori de las importaciones y las exportaciones.

Por otra parte, hay que tener en cuenta la organización territorial de la Administración Aduanera. Es habitual que las propias aduanas realicen el control más inmediato, ligado a las mercancías que se encuentran en el propio recinto aduanero o en almacenes que están bajo el control de la aduana, mientras que el control posterior se realiza de modo centralizado o en ámbitos territoriales superiores a la aduana.

Desde el punto de vista funcional, es conveniente separar el control durante despacho de la inspección (auditoría) de aduanas. Los motivos son:

- Una empresa (contribuyente) puede realizar importaciones por diversas aduanas de un país.
- Se obtiene una visión de conjunto más amplia que la percibida en las aduanas al analizar operaciones concretas.

En muchas Administraciones Tributarias, entre las que se encuentra la española, las funciones de inspección o auditoría aduanera se reparten del siguiente modo:

- **Ámbito central:** planificación, coordinación y dirección de las actuaciones de inspección.
- **Ámbito territorial (regional):** desarrollo de las actuaciones de inspección en torno a los contribuyentes que tienen domicilio fiscal en el ámbito concreto.

1.1.2. Planificación de los controles

La elaboración de un documento periódico de planificación del control necesita, como requisito previo, de una **decisión estratégica** de la Administración Tributaria (Aduanera) en ese sentido. Debe venir decidido desde la dirección.

El Plan de Control tiene vocación **globalizadora** e incorpora actuaciones de control que deben desarrollarse en diferentes momentos temporales de la gestión de los tributos, si bien tiene especial incidencia en el control a posteriori.

Ventajas de la planificación del control

La elaboración de un documento en el que se planifique el control tributario permite “autoexaminarse” a la propia Administración sobre las áreas, sectores y procedimientos en los que se ha venido realizando menos control o los resultados no han sido satisfactorios.

Permite reflejar la estrategia general de control de la Administración, **identificando** los **finés** perseguidos por la misma. En una Administración Aduanera, los fines principales pueden ser:

- Obtener mayores ingresos por los tributos gestionados.
- Conseguir una correcta aplicación de la política comercial adoptada por el gobierno.
- Realizar un mejor control frente a las falsificaciones de mercancías (siempre que exista norma nacional aplicable en esa materia).

- Controlar los contribuyentes de mayor riesgo.

El documento del plan de control constituye un **instrumento idóneo para la consecución de esos objetivos**, estructurando el control en programas de actuación que pueden ser equivalentes a los objetivos perseguidos. Algunos programas se considerarán preferentes para el período temporal de aplicación dada la especial importancia del fraude potencial. El plan de control también permite fijar directrices nacionales en la materia y pautas homogéneas para los funcionarios que realizan los controles, con el objeto de no tratar de modo diferente a contribuyentes en procedimientos similares.

Una vez definidos los programas de actuación se marca a los funcionarios el ritmo de controles (actuaciones concretas) requeridos para cada programa. El seguimiento posterior de los programas permite supervisar la actividad realizada por los funcionarios.

Inconvenientes de la planificación del control

La inclusión de programas poco “rentables” puede determinar que los responsables de su ejecución realicen más tareas en programas o actuaciones más fáciles que en otras cuya selección y/o ejecución puede ser más compleja.

El diseño de los programas de control debe cuidarse y revisarse anualmente para evitar que se dediquen muchos recursos en controles posteriores perjudiciales para la verdadera consecución de los objetivos perseguidos por la organización.

1.1.3. Elementos previos

La planificación supone en todo su desarrollo una revisión de la actividad de control de la Administración Tributaria. Los elementos que deben analizarse, siguiendo el razonamiento del apartado anterior, son los siguientes:

a) La estrategia general de control seguida por la Administración Tributaria

La Administración Tributaria en su conjunto, o la Aduanera en particular, puede optar por diversas

formas de organización de su actividad. En lo que afecta al control de la actividad aduanera deberían fijarse unas prioridades para un período dado que se traduzcan en directrices de control en todas las fases del proceso de gestión de los tributos. Los tributos aduaneros tienen una particularidad respecto a los demás, su determinación depende de las características de la mercancía declarada para importación (o exportación), por lo que, tradicionalmente, ha sido en el recinto donde se han practicado la gran mayoría de los controles, aunque fueran sólo documentales, pues el funcionario puede, si es necesario, comprobar físicamente la mercancía. La evolución actual del comercio internacional no permite que la mayoría de los controles se realicen en primera línea. Una decisión estratégica fundamental en este sentido es la de “repartir” el control entre primera, segunda y tercera línea, sabiendo, que las dos últimas implican un control sin la mercancía.

Esa decisión básica determina, dentro del control posterior, cómo debe repartirse y a qué sectores, individuos, regímenes u operaciones debe dirigirse el control.

b) Los objetivos perseguidos por la Administración.

La Administración Tributaria (Aduanera) debe señalar cuáles son los objetivos que persigue. Éstos irán íntimamente ligados a los procedimientos tributarios iniciados.

Hay dos elementos a considerar:

- **Qué tributos gestiona la Administración Tributaria** (Aduanera). Lo más habituales serán los derechos a la importación o exportación, en su caso, el Impuesto sobre el Valor Agregado y otros tributos indirectos o tasas que se deriven directamente de la importación/exportación de mercancías. En muchos países las Administraciones Aduaneras también gestionan tributos que recaen sobre consumos específicos (alcohol, tabaco, derivados del petróleo, etc.).
- **Qué procedimientos** tributarios/aduaneros se realizan bajo la supervisión administrativa. Como procedimiento básico aparece el propio despacho de importación definitiva, con todo lo que implica de aplicación de normas tributarias y no tributarias (sanidad, comercio, falsificación, etc.). Adicionalmente hay que tener en cuenta todos los procedimientos transitorios y/o suspensivos que

regula la normativa aduanera y que suponen que la mercancía, sin pago de tributos, permanezca bajo control aduanero hasta su destino definitivo.

Deben tomarse en consideración estos dos grupos, planteando a continuación qué debe controlarse y en qué momento.

c) Elección de programas de control

Éste es el paso fundamental para marcar las pautas generales de control que debe seguir la Administración Tributaria/Aduanera durante el período fijado.

La Administración determinará qué áreas, tributos, tipos de procedimientos, etcétera, tienen especial trascendencia para intensificar o dirigir de forma preferente el control. A título de ejemplo:

- Control en primera línea. Importaciones de mercancías con riesgo de manipulaciones para eludir régimen comercial (licencias), falsificación de marca.
- Control en segunda línea. Verificación de certificados de origen, ultimación de regímenes aduaneros suspensivos.
- Control de inspección o auditoría. Subvaloración, incumplimiento de condiciones preferenciales por origen y antidumping.

La identificación de programas debe acompañarse de la determinación del momento más adecuado para el control. La decisión debe venir determinada en función, principalmente, de la información disponible en primera, segunda o tercera línea y de la importancia de las operaciones del sujeto objeto de control. En general, una operación aislada de importación no va a controlarse en una auditoría.

d) Cuantificación para la ejecución del plan

Este apartado es determinante para el conocimiento de los funcionarios encargados de ejecutar el plan de control. Las cuestiones que deben plantearse aquí son,

- ¿Cómo se cuenta?
- ¿Qué se cuenta?
- ¿Se va a exigir un cómputo territorial, por aduana, por regiones o nacional?

De nuevo distinguiremos el momento del control. Si nos situamos en un control realizado en segunda línea en la propia aduana, revisando declaraciones de importación seleccionadas por un criterio específico (por ejemplo, la realidad de los certificados de origen preferencial), el elemento de cuantificación normal debe ser el número de comprobaciones.

Lo mismo puede afirmarse cuando se trata de computar y valorar las auditorías realizadas o contar el número de expedientes de inspección terminados por el funcionario.

Paralelamente, no puede obviarse que la Administración Tributaria/Aduanera tiene como uno de sus principales objetivos el de obtener ingresos para la Hacienda Pública, por lo que se hace necesario conocer los importes liquidados como consecuencia de actuaciones de control. En este punto, hay que decidir si la Administración quiere saber cuánto se obtiene en cada ámbito de control (aduaa, región, nacional) o sólo persigue conocer cantidades obtenidas en actuaciones de control en todo el ámbito de la Administración nacional.

En la cuantificación de las actuaciones realizadas en ejecución del plan de control, pueden introducirse coeficientes correctores que las ponderen hacia arriba o hacia abajo, de modo que se compute un resultado superior para actuaciones de especial dificultad o inferior en el caso contrario. Por ejemplo, para actuaciones sobre delito fiscal, que suponen, por lo general, una preparación más minuciosa y detallada de las pruebas para su presentación ante la autoridad judicial.

1.1.4. Esquema de planificación

a) Determinación de la materia y período de ejecución del plan

La materia objeto de control viene determinada dentro de las competencias de la Administración Aduanera de

que se trate. En cada caso se analizará la situación y el inventario de atribuciones.

Un esquema básico puede ser el siguiente:

1. Control de comercio exterior.
 - Cumplimiento de las obligaciones fiscales en las operaciones fiscales declaradas.
 - Contrabando. Ésta es una competencia propia de las Administraciones Aduaneras. En función de las normativas internas el contrabando puede determinar meras infracciones administrativas y en la mayoría de los casos delitos. La organización interna de estos controles puede estar atribuida a un órgano más especializado como la policía fiscal o aduanera.
2. Control de impuestos sobre consumos específicos (en su caso).
 - Impuestos sobre el alcohol y derivados.
 - Impuestos sobre el tabaco y sus labores.
 - Impuestos sobre productos derivados del petróleo.
3. Otros controles.

Algunas Administraciones Aduaneras tienen competencia para gestionar impuestos no asociados al tráfico internacional de bienes o de productos específicos. En tal caso constituirán una materia más que se incorporará en el plan de control. En España, por ejemplo, la Administración Aduanera controla la aplicación de un impuesto establecido para el registro de los medios de transporte.

Adicionalmente, cada vez son más las Administraciones Aduaneras que están participando en controles relativos al blanqueo de capitales originados en diversos ilícitos penales (tráfico de estupefacientes, terrorismo, estafas, delitos fiscales).

Con respecto al período de ejecución del plan de control, parece conveniente establecer periodicidades anuales que son las habitualmente consideradas a otros efectos en las Administraciones Fiscales. Ello no impide que un plan de control dado pueda establecerse con el mismo contenido para más de un año, especialmente cuando

exista cierta continuidad en determinados tipos de fraude.

Por otra parte, para el seguimiento del plan es importante establecer períodos más cortos (trimestre, semestre) en los que la dirección demandará información sobre la ejecución del plan a los responsables centrales y territoriales de su cumplimiento. Todo ello con independencia de que el plan pueda tener un período de aplicación superior.

b) Situación del fraude en el momento de iniciar la planificación

Fraude por sectores

En el momento de la preparación del plan de control hay que tener en cuenta todo tipo de información. En este apartado remarcamos especialmente la información relativa a los fraudes.

Se debe identificar la tipología de fraude que se ha dado o puede darse en cada uno de los sectores que se incluirán en el plan de control.

Para cada tipo de fraude debe analizarse cómo se está realizando, cómo puede descubrirlo y demostrarlo la Administración y qué medios (preventivos y represivos) tiene para actuar contra él.

El análisis señalado permitirá transmitir al auditor/inspector la información necesaria sobre qué y cómo buscar.

Análisis jurídico

Hay que revisar las novedades normativas del período objeto de control, tanto para determinar lo que el empleado público debe exigir en sus controles como para detectar posibles “huecos” útiles susceptibles de facilitar el fraude. También deben examinarse las resoluciones judiciales y jurisprudencia en general que puede influir en las decisiones de control que se adopten. No tendrá sentido seguir proponiendo la realización de liquidaciones tributarias motivadas por un criterio defendido por la Administración si existen decisiones judiciales que han rechazado ese planteamiento.

Eficacia de los controles anteriores

Con o sin plan de control elaborado, las Administraciones Aduaneras vienen desarrollando controles adicionales a los de primera línea desde hace tiempo. Por tal motivo, es importante analizar la información de las actuaciones de control anteriores.

Por ejemplo, en un control de segunda línea no sólo importa la cuantificación de un número de declaraciones a las que se les ha comprobado el certificado de origen preferencial, y como resultado se han liquidado los derechos aduaneros correspondientes al 20% de las mismas, sino también la información sobre los países que han expedido los certificados indebidamente y las irregularidades detectadas (en el propio certificado, en los documentos de transporte o en los documentos comerciales).

Esto se hace más necesario en los controles de tercera línea. En las auditorías debe dejarse constancia de todos los datos que han determinado los fraudes cometidos. La propia documentación de la auditoría será el origen de toda esta información.

Nuevas noticias de fraudes

Al elaborar un nuevo plan de control hay que revisar qué nuevas noticias han llegado a la Administración sobre posibles fraudes ya detectados en alguna aduana, en el curso de auditorías o por información espontánea conocida a través de otros países o de organizaciones internacionales (OMA, red de RILO's).

c) Selección de programas y subprogramas de control

Los sectores mencionados pueden considerarse programas de control en sí mismos. También pueden definirse programas que afectan a una parte del sector. Ésta será una decisión a valorar por la propia Administración.

Un caso habitual podría ser el siguiente (en función de la normativa de cada Estado):

- Sector. Control de comercio exterior.
- Programa. Origen preferencial.

- Subprograma. Origen preferencial de aparatos electrónicos.

Dentro de los programas de control, la dirección puede también decidir qué partes de ellos son consideradas preferentes en el período de su vigencia. Esto tiene especial sentido para destacar actuaciones sobre nuevos fraudes descubiertos u otros de especial importancia o trascendencia económica.

Elegidos los programas y subprogramas en su caso, se analizará el censo teórico para el control de cada programa, el momento de su realización (segunda o tercera línea) y la distribución territorial de los controles. Este último factor dependerá, en gran medida, de si el control se realiza en la propia aduana o mediante auditorías. En el último caso, habrá que tener en cuenta el censo teórico para cada ámbito territorial (criterio domicilio) antes de atribuir el número de comprobaciones que puedan no cumplirse por falta de censo.

d) Información disponible

Ese apartado se encuentra muy en conexión con el de las noticias de fraudes. La información constituye el elemento básico para la realización de controles tributarios y aduaneros en particular. Lo que se quiere remarcar es la importancia de contar con datos e informaciones que ayuden al funcionario en la ejecución de los controles. Podemos distinguir en la información dos tipos:

Interna

Es aquella información de la que dispone la Administración en sus archivos informáticos o documentales. De ella forman parte todos los datos de declaraciones aduaneras, los resultados de control sobre operaciones y operadores e informaciones tributarias obtenidas en otras áreas de la Administración Tributaria. La mayor utilidad de la información va a venir determinada por la posibilidad de manejo de la misma. Cuantos más datos se encuentren informatizados y al acceso de los responsables de la elaboración del plan de control más utilidad se obtendrá. La disponibilidad de herramientas de análisis de bases de datos contribuye en gran medida a la obtención de mejores resultados.

Externa

En función de la normativa de cada país se podrá acceder adicionalmente a informaciones no disponibles en las bases de datos de la Administración. Pueden señalarse, entre otros medios, los siguientes:

- Requerimientos de información a terceras personas por las relaciones económicas que mantienen con los operadores objeto de control (ejemplo: clientes, bancos).
- Requerimiento de información a organismos públicos que gestionan datos relacionados con las operaciones aduaneras (por ejemplo, autoridades de comercio).
- Peticiones de información, en el marco de la asistencia mutua a terceros países, en relación a operaciones comerciales de los sujetos objeto de control.

La información externa mencionada puede que esté ya incorporada en las bases de datos de la Administración Tributaria por la existencia de una obligación periódica de suministrarla.

1.1.5. Seguimiento de los resultados

Ya se indicó más arriba que uno de los elementos positivos del establecimiento de un plan de control es el de realizar un seguimiento ordenado de la actividad de control que realiza una Administración, en este caso la Aduanera. Por ello, el plan de control es un instrumento vivo cuya aplicación práctica debe seguirse durante todo el período de vigencia.

El seguimiento debe realizarse desde el ámbito central con la obligación para las unidades de control territoriales de reportar periódicamente los resultados obtenidos en los diversos programas de control.

La utilización de aplicaciones informáticas específicas facilita el cómputo de resultados y el seguimiento del cumplimiento del plan, a la vez que permite que las anotaciones sean más objetivas.

En el Plan de Control de la Inspección Aduanera en España para el 2005 se incluyen códigos específicos para

cada programa, distinguiendo los preferentes de los que no lo son. A través de estos códigos se hace el seguimiento de las actuaciones nominales y homogéneas, una vez que se les ha aplicado coeficientes de ponderación de la actuación.

La interpretación de los resultados del plan de control permitirá a la dirección tomar decisiones respecto a los programas de control que deben mantenerse, modificarse o sustituirse.

1.1.6. Ejemplo de planificación de controles. Plan de Control Tributario en España

La Administración Tributaria española, la AEAT, ha estado sometida a planes anuales de objetivos que han ido evolucionando hacia documentos con mayor detalle y concreción. Para el año 1999 se tomó la decisión de elaborar anualmente el Plan General de Control Tributario, documento global que desarrolla, coordina e integra las actuaciones de control que deben realizarse por cada departamento con funciones de control (inspección financiera, aduanas e impuestos especiales, recaudación y gestión tributaria). El Plan de Control junto con el de Objetivos constituyen los instrumentos de planificación utilizados por la Administración Tributaria Estatal en España para realizar el seguimiento de sus funciones de control atribuidas por la normativa reguladora.

La estrategia seguida por la AEAT pasa por hacer públicas las directrices generales del Plan de Control, aprobadas para el año 2005 mediante Resolución de la Dirección General de la AEAT (BOE 8-2-2005). Esta resolución responde a lo dispuesto en el artículo 116 de la reciente Ley General Tributaria, que establece la obligación de la Administración Tributaria de elaborar anualmente un Plan de Control que tendrá carácter reservado, aunque este carácter no impida hacer públicos los criterios generales que lo informan.

Con anterioridad, el aún vigente Reglamento General de Inspección de los Tributos (aprobado por Real Decreto de 1986) prevé la planificación de las actuaciones inspectoras, considerando que no sólo se trata del establecimiento de unos criterios generales para las actuaciones inspectoras, sino también al principio de seguridad de los administrados en orden a los criterios seguidos para decidir quiénes han de ser destinatarios de las actuaciones inspectoras.

Para el año 2005, el Plan de Control de la Administración Tributaria española ha estado marcado por la estrategia establecida en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, que comenzó a aplicarse a principios de año y establece una serie de medidas de diverso tipo encaminadas a prevenir y controlar el fraude fiscal.

El **contenido** del Plan General de Control Tributario para 2005 es el siguiente:

- Directrices Generales del Plan de Control para 2005.
- Planes Parciales de Control:
 - Inspección Financiera y Tributaria.
 - Aduanas e Impuestos Especiales.
 - Gestión Tributaria.
 - Recaudación.
- Normas de Integración del Plan 2005.

Las directrices generales del Plan de Control describen las principales áreas de riesgo fiscal y las líneas de actuación prioritaria en cada uno de los apartados en los que se estructura el Plan.

Por su parte, los Planes Parciales contienen un desarrollo exhaustivo de los procedimientos y actividades a realizar en cada una de ellas, detallando la previsión cuantitativa y cualitativa de los programas y tipos de actuaciones a alcanzar en el año, desglosadas orgánicamente y territorialmente. La consideración separada de los planes de cada área garantiza que se tenga en cuenta la necesaria especialización funcional en el ejercicio del control tributario.

Por último, las normas de integración de los Planes Parciales comprenden las medidas y procedimientos de coordinación y colaboración entre áreas. Con ellas se armonizan las actuaciones que han de desarrollarse de modo simultáneo, sucesivo o conjunto por órganos de distintas áreas. Estas normas de integración garantizan la visión integral y coherente del Plan General de Control, superando la lectura funcional del Plan que podría derivarse de su estructura en planes parciales funcionales. Para el caso del área de aduanas, tiene especial importancia la coordinación con los órganos de recaudación de los tributos que se deriven de las

actuaciones de auditoría, ofreciendo en muchos casos los elementos necesarios para adoptar medidas cautelares de traba de bienes para pago de las deudas tributarias que puedan derivarse de la propia auditoría.

En lo que hace al Plan Parcial de Aduanas e Impuestos Especiales, de acuerdo con los principios recogidos en el Plan de Prevención del Fraude, tiene como objetivo principal el control de las siguientes áreas de riesgo o tipologías de fraude:

1. Operaciones intracomunitarias de adquisición de vehículos de “alta gama” en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IESDMT).
2. Embarcaciones de recreo declaradas con exención en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IESDMT) por destinarse a arrendamiento, o no declaradas por tratarse de embarcaciones de bandera no española que, sin embargo, son disfrutadas por residentes en España.
3. Operaciones de despacho a libre práctica con elusión del pago del Impuesto sobre el Valor Añadido que incrementan el desarrollo de la economía sumergida.
4. Circulación intracomunitaria de productos sujetos a Impuestos Especiales de Fabricación, con especial atención a su desviación hacia la fabricación ilegal de bebidas alcohólicas.
5. Blanqueo de capitales vinculados fundamentalmente al tráfico de productos de ilícito comercio.
6. Importación de cigarrillos en el territorio de aplicación del Impuesto Especial sobre Labores de Tabaco.
7. Falsa declaración aduanera de importadores sin actividad económica, con especial atención a las denominadas sociedades “buzón” o “nidos de empresas”, utilizadas tanto en relación con la importación de productos de ilícito comercio como con la economía sumergida.
8. Importación de productos procedentes de Asia en materia de subvaloración, regímenes preferenciales, derechos antidumping e incumplimientos de la política comercial.

9. Falsificación de marcas y economía sumergida ligada a estas actividades.
10. Aplicación indebida de exenciones y bonificaciones en los Impuestos Especiales de Fabricación, al destinarse los productos a finalidades distintas de las previstas.
11. Fraudes e irregularidades derivadas del uso de facilidades administrativas en los procedimientos de gestión aduanera.

Por último, en la ejecución del Plan Parcial de Aduanas e Impuestos Especiales se explotará la información obtenida de otros órganos administrativos nacionales e internacionales, e igualmente se promoverá el establecimiento de mecanismos de colaboración con los sectores económicos en los que se desarrolla el fraude fiscal y aduanero, para la detección y represión de los comportamientos defraudatorios que afectan a la competencia económica.

Estas áreas de riesgo deben ser objeto de control, fundamentalmente por la Inspección y por el área Operativa (Vigilancia Aduanera) en lo que le afecta, pero tanto el área de Gestión Aduanera como Gestión e Intervención de Impuestos Especiales deberán desarrollar tareas específicas en ejecución del plan que, en definitiva, son coadyuvantes a la prevención y represión del fraude.

1.2. Selección de controles aduaneros

1.2.1. Introducción

La selección de los sujetos y operaciones concretos que serán objeto de control con posterioridad al levante de las mercancías constituye una de las fases de ejecución del plan previamente diseñado. La fijación de las pautas para una correcta selección es uno de los principales objetivos perseguidos en la organización previa de la inspección/auditoría.

Se señaló anteriormente como la organización interna de la Administración Tributaria y la distribución de competencias son determinantes para la mayor efectividad y coordinación de los controles.

En el cuadro siguiente se recogen cuatro criterios para la selección de los contribuyentes objeto de control. Estos criterios de selección se materializan en diferentes enfoques con el fin de distribuir las competencias dentro de las Administraciones Tributarias. Se incluye una breve referencia a las ventajas o desventajas de los distintos criterios:

CRITERIOS SELECCIÓN	VENTAJAS	INCONVENIENTES
POR IMPUESTOS	Alta especialización, aunque exige un mayor número de funcionarios para la especialización sectorial.	<ul style="list-style-type: none"> • Ineficiencia. • Alto coste fiscal indirecto. • Ausencia de visión global del contribuyente.
FUNCIONAL	Alta especialización para funciones con posibilidades de normalización de procedimientos	<ul style="list-style-type: none"> • Ineficiencia. • Coste fiscal indirecto. • Ausencia de visión global del contribuyente. • Necesidad de coordinación administrativa.
ESTRATIFICADA	<ul style="list-style-type: none"> • Reducido coste fiscal indirecto. • Un único interlocutor en la Administración. • Especialización sectorial (posible). • Eficiencia administrativa 	<ul style="list-style-type: none"> • Delimitación de los estratos.
SECTORIAL	<ul style="list-style-type: none"> • Reducido coste fiscal indirecto. • Un único interlocutor de la Administración para todas las actividades económicas. • Especialización sectorial. • Alta eficiencia administrativa. 	<ul style="list-style-type: none"> • Delimitación de actividades.

El punto de partida va a ser, en suma, la organización administrativa. Hay dos opciones básicas respecto a la auditoría aduanera:

- Realización de los controles aduaneros como una parte más de los controles fiscales.

En tal caso, la selección de contribuyentes irá condicionada por criterios no exclusivamente relacionados con los fraudes aduaneros, sino que serán tratados conjuntamente con los criterios de selección aplicables al impuesto sobre la renta de sociedades o de las personas físicas.

- Realización de los controles aduaneros de modo independiente a los controles relativos a otros im-

puestos internos que puedan afectar a los mismos sujetos.

En la mayoría de las Administraciones Tributarias se mantiene la diferenciación de la Administración Aduanera y el resto, por lo que se aplica principalmente la segunda opción.

La selección de los controles aduaneros se efectuará en función de criterios propios para los tributos objeto de control, por ejemplo, los valores en aduanas declarados, sin tener en cuenta lo que pueda realizarse en relación con otros tributos.

En algunas Administraciones Tributarias, los cuatro modos para la selección de contribuyentes se dan en diversa medida:

- Por impuestos. La competencia de control mediante auditoría está atribuida a las autoridades aduaneras para los derechos de aduana e impuestos especiales. El resto se controla por la inspección financiera.
- Funcional. En el Plan de Control Tributario de la AEAT se establecen actuaciones de control para los cuatro departamentos funcionales: inspección, gestión, aduanas y recaudación. Es decir, diversos controles para diversas funciones, si bien es cierto que responden a momentos de control diferentes.
- Estratificada. La clasificación de los contribuyentes se establece según el volumen de su actividad. Se pueden distinguir:
 - Grandes empresas, tanto para impuestos internos como aduaneros.
 - Empresas en estimación objetiva (módulos) para impuestos sobre la renta y sobre el valor añadido.
 - Los demás contribuyentes.
- Sectorial. El sector económico de actividad de una empresa se utiliza como criterio adicional para la selección y organización de los controles. Tal es el caso del sector financiero, dentro de las grandes empresas, las empresas auxiliares a la construcción en régimen de módulos y los fabricantes de alcohol respecto al impuesto especial sobre el alcohol y bebidas alcohólicas.

En la Administración Tributaria española se ha tomado la decisión de integrar en un mismo órgano central los órganos funcionales que tienen competencia en relación a las grandes empresas con el objeto de que exista una unidad de actuación y reducción de interlocutores. En lo que afecta a la auditoría de aduanas, se realizará integrada en el resto de controles fiscales de las empresas que formen parte de ese censo. La selección basada en criterios de riesgo pierde importancia, pues el censo de los sujetos objeto de control está previamente realizado, sin perjuicio de la comunicación de las informaciones de riesgo sobre operaciones o sectores que puedan afectar a tales empresas.

1.2.2. Fases de la selección

Identificación de grupos de contribuyentes

Se puede realizar una selección de operaciones aduaneras objeto de control o una selección de sujetos objeto de control. La primera selección corresponderá mejor a un control posterior en la propia aduana, después del levante de las mercancías, lo que hemos denominado “control en segunda línea”.

Un mismo criterio de riesgo (por ejemplo, una mercancía con incorrecta clasificación de partida arancelaria de un país de origen dado) nos va a permitir seleccionar para el control en segunda línea o en tercera línea varios contribuyentes que cumplen las condiciones dadas. La diferencia vendrá dada por la mayor o menor extensión del control y las facultades que puedan disponer los funcionarios responsables del control. La inspección /auditoría del contribuyente se va a extender, por regla general, a todas las operaciones de comercio exterior realizadas por el sujeto inspeccionado.

En esta exposición se pretende hacer hincapié en la selección de contribuyentes para la realización de auditorías.

Una vez determinados los programas incluidos en el plan de control, se debe conocer la “población” afectada para proceder a su ejecución. Hay que tener en cuenta que un mismo contribuyente puede aparecer afectado por varios programas de control de los incluidos en el plan.

Clasificación

Los listados de contribuyentes por territorios (o, en su caso, a nivel nacional), podrán a su vez clasificarse con criterios adicionales, generalmente cuantitativos. Se tendrá en cuenta, entre otros, los siguientes criterios para seleccionar correctamente unos sujetos en lugar de otros:

- El volumen global de importaciones/exportaciones.

- Lo que representa el criterio de riesgo por el que se ha seleccionado en el conjunto de la actividad exterior de la empresa.
- El coste administrativo que supone una inspección.
- La proximidad de la prescripción.

La relación de los contribuyentes se podrá obtener a nivel central o territorial, dependiendo nuevamente de la organización administrativa propia y de la disponibilidad de información. Si el acceso al sistema informático lo permite, es conveniente facilitar al ámbito territorial los criterios de selección en el propio sistema informático para que se escojan los contribuyentes que mejor responden a los mismos. La selección territorial rentabiliza el conocimiento que los funcionarios locales tienen de sus zonas. En otro caso, desde los servicios que selección en el ámbito central se facilitarán los pertinentes listados de posibles contribuyentes para que en el ámbito territorial se decida cuáles serán objeto de control. Siempre habrá algunos casos de comprobación adicional necesaria, debiendo ser comunicados a los servicios territoriales.

1.2.3. Criterios de selección

Elementos determinantes para la selección

Una vez definidos los programas generales y preferentes de control, hay que identificar todos los elementos necesarios para poder seleccionar los sujetos a los que se va a dirigir el control.

El elemento clave es la información interna y externa sobre los sujetos y su actividad.

Por otra parte, los criterios de selección deben ser tales que se consiga escoger los sujetos y/o operaciones de mayor riesgo. Al tratarse de una comprobación posterior al levante, el mayor riesgo suele cuantificarse a través del perjuicio económico causado a la Hacienda Pública.

Partiendo de lo señalado sobre los criterios para la selección en aduanas podemos diferenciar entre:

- Programas generales. Selección por impuestos, fundamentalmente derechos de aduana e Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Programas de actuación preferente. Selección por sectores concretos. Estos programas pretenden controlar de forma especial algunas tipologías de fraude que se consideran de especial riesgo o gravedad en un período dado. Deben tenerse en cuenta los nuevos fraudes, los fraudes de cuantías importantes, los sectores de actividad con índices bajos de control, sectores de alto riesgo fiscal o las transacciones financieras no coincidentes con la operación comercial.

El elemento básico a tener en cuenta es la revisión continua de los programas establecidos para detectar la rentabilidad y la necesidad de cambio.

Criterios de riesgo

En la selección hay que tener presente lo señalado sobre la búsqueda de los sujetos y/o operaciones que pueden suponer un mayor riesgo para los intereses de la Administración Aduanera. Puede afirmarse que el proceso de planificación y selección lleva consigo un proceso paralelo al de gestión del riesgo, con decisiones sobre las actuaciones administrativas que van a adoptarse para corregir las conductas fraudulentas detectadas. Las actuaciones administrativas de control deben dirigirse a los sujetos responsables de los fraudes. Por ello conviene utilizar todos los elementos al alcance de la Administración para que la selección sea lo más acertada posible.

A continuación se recogen algunos criterios de selección. Por lo general, éstos no van a utilizarse conjuntamente, pues no será posible disponer de tal información de forma agregada en las aplicaciones informáticas, aunque deben tenerse en cuenta en la medida de lo posible. Los criterios de riesgo y selección para los operadores se considerarán especialmente aptos a la hora de seleccionar sujetos que puedan estar realizando determinados fraudes. Varios de dichos criterios permitirán obtener una idea general del sujeto objeto de inspección. Parte de esa información se obtiene una vez seleccionado el operador, sirviendo para selecciones futuras. Este será el caso de la información, que va a quedar incorporada en un expediente de inspección, relativa a la titularidad de las participaciones sociales de la empresa o de la existencia o no de un sistema de control interno.

- **Cuantitativos**
 1. Volumen de mercancías de un sector dado importado o exportado.
 2. Precios medios del sector de mercancías con relación a un país o países de origen.
 3. Diferencias entre volúmenes comerciales y pagos/ingresos de divisas.
- **Operador económico**
 1. Identificación de la empresa.
 - Fecha de registro, registro sin propósito económico, nueva creación.
 - Tipo de compañía: pública, privada, individual, agrupación.
 - Administradores de las sociedades.
 - Número de sedes y establecimientos. Pertenencia a un grupo multinacional.
 2. Organización interna y relaciones con la aduana.
 - Interlocutores: agentes de aduanas, departamento especializado.
 - Modos de comunicación con la aduana (Edi/Papel).
 - Conocimiento de los trámites y procedimientos aduaneros.
 3. Sistema contable.
 - Manual o computerizado.
 - Procedimientos de control interno contable respecto a importaciones y exportaciones.
 - Sistema contable integrado (analítico/financiero/aduanero).
 - Existencia de una auditoría externa.
 4. Cumplimiento de obligaciones.
 - Número de comprobaciones en un periodo determinado.
 - Última auditoría/inspección.
 - Irregularidades fiscales y no fiscales. Importe.
 - Incumplimiento de obligaciones relacionadas con otras Administraciones.
 - Situación de insolvencia.
- 5. Otros datos.
 - Número de declaraciones de importación/exportación.
 - Importancia relativa dentro del sector (por ejemplo, material electrónico, textil, automoción).
 - Personas y empresas relacionadas por su actividad.
- **Mercancías.**
 1. Clasificación.
 2. Aspectos comerciales y aduaneros de las mercancías importadas: sometidas a contingentes, controles complementarios.
 3. Medios habituales de transporte para el tipo de mercancía: marítimo, terrestre, aéreo.
 4. Origen.
 - a) Países con origen preferencial. Países cercanos.
 - b) Fraudes en certificados.
 5. Valor.
 - a) Precios medios para las mercancías seleccionadas.
 - b) Diferencias de tráfico de divisas con el exterior.

Los responsables de la selección en el ámbito central y/o territorial considerarán los criterios señalados a los que tengan acceso antes de escoger los sujetos objeto de control. Con las aplicaciones informáticas disponibles se

realizará una combinación de datos que permita llegar a una relación de empresas ajustada al objetivo perseguido.

Pueden cuantificarse algunos elementos para los que se dispone de información otorgando una valoración de riesgo a cada uno de ellos. La consideración de la suma de los valores permite ordenar los sujetos que se pueden controlar y elegir entre ellos a los que tienen un riesgo superior. Por ejemplo:

- Factor de riesgo de **irregularidades previas**. Está en función del número de liquidaciones realizadas por la Administración y del importe regularizado. A mayor número e importe mayor riesgo.
- **Beneficios arancelarios**. Conviene dar más puntuación de riesgo a los operadores que durante los últimos años han tenido un mayor número de importaciones con preferencias o beneficiándose de tipos impositivos nulos o reducidos
- **Precios unitarios declarados**. Está en función de la desviación media de los precios declarados por tipo de mercancía con relación a los precios medios por país de origen para cada mercancía importada.
- **Nuevos operadores económicos**. Se les otorgará una puntuación de riesgo superior a los nuevos importadores que cumplan ciertas características, como tratarse de sociedades con capital mínimo y que hayan realizado importaciones en situación fiscal provisional.

Comprobaciones necesarias

En el programa concreto de control debe darse la información necesaria para que el responsable de seleccionar los sujetos a controlar tenga una imagen completa de lo que se pretende. Puede aplicarse la siguiente sistemática:

1. Descripción del fraude.
2. Selección de contribuyentes.
3. Actuaciones de control (de auditoría).

Este esquema debe seguirse especialmente cuando se trate de programas de actuación preferente y, sobre todo, en el caso de fraudes recientemente descubiertos cuyos detalles pueden ser desconocidos.

En general, es más adecuado explicar con cierto detalle casos de fraude concretos antes que intentar abarcar la globalidad del control. Esa solución requiere un estudio y conocimiento previo de las circunstancias que se den.

Otro elemento a considerar es la renovación ya mencionada. Cada año hay que revisar los contenidos para incorporar las novedades en el “modus operandi” detectadas en las comprobaciones realizadas.

Se detalla a continuación el texto posible de un programa de control relativo a la falsa declaración de productos textiles de origen asiático. Se trata de una adaptación de un programa de control establecido para el año 2005 en la Administración Aduanera española.

1. Descripción del fraude

Este sector engloba los capítulos 61 y 62, concernientes a “prendas y complementos de vestir”, el primero “de punto” y el segundo “excepto los de punto”.

La casi totalidad de las partidas que integran los capítulos 61 y 62 del Arancel están sujetas a medidas (restricciones) de política comercial (excepto las partidas XX) cuando provienen de determinados orígenes (fundamentalmente China). Esto implica un control específico en el momento del despacho de mercancías, controlando que las autoridades de comercio han concedido la correspondiente licencia de importación, pues en otro caso no se podrían importar.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que la mayoría de las partidas de estos capítulos tienen asignados unos derechos de arancel muy altos, ya que el tipo medio a terceros es del 20%, fundamentalmente para la confección originaria de China. Al mismo tiempo, pueden existir beneficios otorgados por el Estado importador a las importaciones de estas mercancías originarias de determinados países del sudeste asiático.

En la confección de las prendas de vestir, los acuerdos preferenciales suelen exigir para la importación con su beneficio que se parta de “hilados” y no de “tejidos” Como quiera que pueden haberse enviado dichos tejidos

de un país asiático que no disfruta de los mencionados beneficios preferenciales a otros (incluso de otras áreas distinta de la asiática) que sí los disfruten, con facilidad (mediante la simple confección y partiendo de una mano de obra cualificada y barata) se obtienen indebidamente tales beneficios con el consiguiente fraude. Puede llegarse incluso a enviar las prendas ya confeccionadas para su simple etiquetado.

La situación descrita hace atractivo para el importador la clasificación incorrecta de mercancías en el momento del despacho, obviando los límites cuantitativos para beneficiarse, en su caso, de tratamientos arancelarios preferenciales. También pueden darse incorrectas declaraciones del país de origen de las prendas con el objeto de eludir una medida restrictiva y beneficiarse, en su caso, de un tratamiento favorable.

Por otra parte, debe vigilarse muy intensamente para determinados países asiáticos (sobre todo China), en especial en relación con las partidas arancelarias más significativas, las variaciones existentes entre sus porcentajes de crecimiento con respecto a los generales, pues ello puede comportar un mecanismo más de fraude. También hay que investigar los incrementos de importaciones de este tipo de productos de países acogidos a sistema de preferencias generalizadas o a acuerdos especiales.

Igualmente, pueden existir problemas de infravaloración en este tipo de productos importados.

En este apartado, y como ejemplo de las técnicas de fraude utilizadas, pueden diferenciarse dos supuestos en función del número de firmas que intervienen y la técnica de fraude:

a) Intervención de una sola empresa.

- La empresa importadora involucrada solicita de determinadas empresas de terceros países la confección de prendas, conforme a modelos y patrones que ella misma suministra.
- Confeccionadas las prendas se envían por las empresas aludidas a otra empresa (comunicada por la importadora o facilitada por el exportador) ubicada en un país que puede tener suscrito acuerdo preferencial.
- Las prendas, tal como son recibidas y en su mismo estado, se exportan hacia el país en que radica la

firma importadora, acompañadas de un certificado de origen indebidamente expedido por las autoridades competentes del país beneficiario de la preferencia con destino al importador. Durante el transporte (generalmente en barco) pueden modificarse los documentos de acompañamiento en lo que concierne a la cantidad, el peso y el valor.

- Luego, una parte de tales prendas se despacha a consumo en el Estado receptor, otra se sitúa en un depósito aduanero (público o privado) acogida al régimen de depósito aduanero y, posteriormente, se efectúa su despacho a libre práctica para su ulterior remisión a otras empresas importadoras radicadas en el propio Estado o en otros limítrofes con los que incluso se tiene acuerdo preferencial como mercancía con estatuto aduanero del país receptor.

b) Intervención de varias empresas.

- El tejido del país tercero se adquiere en firme por la empresa importadora principal.
- Sin transformación previa, el tejido (o cortes del mismo) se expide hacia un país que tenga suscrito acuerdo preferencial con el país importador con las órdenes precisas de fabricación para la confección de las prendas.

Para evitar que las autoridades aduaneras sospechen existe una relación entre la materia prima adquirida y la confección obtenida. La facturación del tejido del país tercero se efectúa a nombre de otra empresa en el importador distinta de la que se denomina principal.

Las prendas elaboradas con los tejidos de importación se envían desde el país de transformación con régimen preferencial a la empresa principal, expidiéndose desde aquél un certificado acreditativo del origen preferencial y procediendo a su despacho aduanero en el país de importación.

2. Selección de contribuyentes

Es necesario utilizar la aplicación informática disponible con los datos de las declaraciones de importación, seleccionando los atributos relativos a mercancías de los capítulos 61 y 62 junto con los países con los que haya firmados acuerdos preferenciales para textiles. Anali-

zando los datos de volumen de importaciones de estas mercancías por países de origen será posible apreciar cambios en los países declarados de origen, incluso para operadores que llevan tiempo importando.

Para detectar el posible fraude en materia de política comercial, la selección se centrará en importadores de las partidas arancelarias restringidas que hayan podido variar sus declaraciones. En la selección efectuada en el control en primera línea se establecerán criterios de selectividad para las posibles posiciones que se utilicen con el objeto de declarar de modo incorrecto. Esto puede realizarse mediante un análisis estadístico previo.

En lo referente a los problemas de infravaloración de productos declarados con origen en China y otros países del sudeste asiático, se deberán analizar los precios medios para detectar posibles desvíos.

Como elementos de selección para importadores con niveles reducidos de importaciones, hay que realizar un proceso de investigación de empresas con número reducido de importaciones y un gran volumen en peso por importación (uno o varios contenedores por importación), que tengan un perfil de claro incumplimiento tributario y limitado a un espacio temporal muy reducido. La investigación debe orientarse a la identificación de la **sucesión de actividades** para diversos importadores, pero siendo el patrón de actuación similar. En este caso los elementos fundamentales de relación son:

- Los declarantes.
- Los establecimientos de destino.
- Los elementos personales de la posesión o representación de la empresa o de los autorizados en cuentas corrientes.
- Domicilios fiscales o de actividad (IAE).

3. Actuaciones inspectoras

Se deben comprobar en profundidad los **contratos de transporte y las pólizas de seguros**, ya que son elementos básicos para descubrir posibles desviaciones de tráfico, enviándose a comprobar los certificados de origen al país emisor por el sistema de “dudas fundadas”.

Comprobación exhaustiva de los **medios de pago**, fundamentalmente sobre el destinatario del pago y su correspondencia con el exportador declarado. Si estos se han realizado a través de remesas documentarias o créditos documentarios, hay que requerir al banco toda la documentación relativa a dichos créditos. La identificación del verdadero beneficiario de los pagos suele poner de relieve la inexistencia de una operación comercial con el país interpuesto.

En los casos de infravaloración debe comprobarse el margen comercial de las ventas en el país de importación, como elemento fundamental de no aceptación del valor de transacción.

Para el último colectivo de selección indicado, empresas pequeñas y de poco tiempo en funcionamiento, se deberán buscar las pruebas necesarias para la derivación de responsabilidad tributaria con el fin de hacer la comprobación sobre todas las empresas de la posible cadena temporal de la actividad.

2. Funciones, facultades y procedimientos de la auditoría aduanera

En este apartado vamos a analizar cuáles son las necesidades organizativas y funcionales que se precisan para la puesta en marcha de las auditorías aduaneras.

La auditoría de aduanas puede integrarse en el organigrama de la dirección de aduanas o en la misma dirección que la fiscalización de los tributos internos. Ello dependerá de la organización tributaria del país. En cualquier caso, debe existir una coordinación nacional de todas las auditorías aduaneras, estrechamente vinculada a una unidad de investigación central que elabore las líneas generales de los planes, realice su seguimiento y haga a su vez de receptora y emisora de información, sin perjuicio de que los planes de auditoría y la estructura organizativa puedan estar más o menos descentralizados por regiones o provincias con una mayor o menor autonomía a la hora de fijar los planes anuales y el control del trabajo realizado.

Dentro de cada estructura regional o provincial deben habilitarse una serie de equipos de auditores que realicen en la práctica las auditorías. Cada equipo será responsable de una serie de auditorías a lo largo del ejercicio, contando con un jefe/a que controle el trabajo desarrollado, tanto en número como en calidad y resul-

tados, y vigile el cumplimiento de los objetivos fijados a nivel superior.

La competencia de los órganos de auditoría vendrá determinada territorialmente por la provincia o región donde la empresa tenga su domicilio fiscal. Es decir, la auditoría aduanera de una región será la competente para verificar todas las operaciones de comercio exterior de las empresas que tengan su domicilio en dicha región con independencia de las aduanas concretas de importación y exportación. También es posible crear una auditoría aduanera a nivel central que controle a las empresas con mayor volumen de importaciones.

Los equipos de auditoría deben tener fijados unos objetivos anuales. En función de su desarrollo conviene que reciban algún tipo de incentivo económico (vía productividad) que mejore el cumplimiento del plan asignado a la unidad de auditoría.

Para poner en marcha la auditoría aduanera con eficacia por primera vez en un país habrá que estudiar qué tipos de cambios legislativos y organizativos deberán realizarse. En todos los países ya existen normalmente órganos de fiscalización a posteriori, tanto en tributos internos como en aduanas, la diferencia está en que los equipos de auditoría aduanera deben especializarse en comercio exterior, combinando los auditores estos conocimientos con los de contabilidad, tributación y derecho administrativo. Sus fiscalizaciones se centrarán en el control de todas las operaciones aduaneras realizadas por una empresa durante un periodo de tiempo determinado.

Por tanto, si no existe, debe habilitarse normativamente la posibilidad de realizar la fiscalización aduanera en la sede de la propia empresa, así como la posibilidad de la revisión por los auditores de toda la documentación en la que se sustentaron las declaraciones aduaneras objeto de control. En la mayoría de las legislaciones esta posibilidad está habilitada, de manera que no precisan de ningún cambio normativo para este control a posteriori, bastando simplemente con cambios organizativos con el objeto de que la fiscalización aduanera existente (normalmente se realiza sobre el valor en aduana, como hemos visto) abarque también el resto de elementos que constituyen el hecho impositivo objeto de revisión.

A los equipos de auditoría aduanera que se vayan a constituir hay que dotarlos de, al menos, las mismas competencias que tengan los funcionarios de inspección o fiscalización de tributos internos. Deben tener acceso a las bases de datos tributarios, ya que de hecho su com-

probación es muy parecida a éstos, poder visitar las empresas seleccionadas y obtener datos e información de terceros. También deben tener la capacidad para proponer y realizar la regularización de las declaraciones practicando las correcciones que procedan, fijar las cantidades que ingresarán adicionalmente los contribuyentes auditados y proponer el inicio y realizar la propuesta de los expedientes sancionadores que procedan.

El primer paso a continuación debe ser fijar las funciones y las facultades de los equipos de auditores aduaneros.

2.1. Funciones de la auditoría

2.1.1. Función de comprobación

La función principal de la auditoría aduanera será la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones y de los ingresos realizados. Las actuaciones de auditoría tendrán por objeto verificar el adecuado cumplimiento por los contribuyentes u obligados tributarios de sus obligaciones y deberes con la Administración Aduanera. Con ocasión de estas actuaciones, los auditores comprobarán la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias de cualquier naturaleza consignados por los sujetos pasivos u obligados tributarios en cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan en la normativa aduanera.

Así mismo, la auditoría investigará la posible existencia de elementos de hecho u otros antecedentes con trascendencia tributaria y aduanera que sean desconocidos total o parcialmente por la Administración.

Finalmente, determinará, en su caso, la exactitud de las operaciones de liquidación tributaria practicadas por los obligados tributarios y los ingresos realizados y establecerá la regularización que estime procedente de la situación aduanera y tributaria de éstos.

Esta función incluye la **comprobación de las exenciones y exoneraciones** y, en su caso, las **devoluciones** presentadas por los interesados.

Una vez realizadas las comprobaciones y establecidas las diferencias observadas en la auditoría, las unidades deben de contar con capacidad para practicar propuestas

de liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, fijando la cantidad que debe ingresarse adicionalmente, y, en su caso, proponiendo el inicio del procedimiento sancionador.

En este sentido, es conveniente que la unidad de auditoría pueda hacer propuestas de liquidación, que se fije el órgano que practicará posteriormente la liquidación tributaria y que la Administración actuante tenga la capacidad de instar a la recaudación de dichas deudas. Es importante evitar la excesiva judicialización de los mecanismos de recaudación. Siempre salvando los derechos y garantías de los contribuyentes, resulta conveniente que se les exija la constitución de una garantía o aval para interponer la reclamación o recurso al acto de regularización propuesto, todo ello sin perjuicio del derecho a recurso del contribuyente.

Una función auxiliar, enmarcada dentro de la comprobación de los elementos de la obligación aduanera, es la de **comprobación de valores**, es decir, la tasación o comprobación del valor declarado por cualquiera de los medios admitidos en el ordenamiento jurídico vigente. Esta función se extiende a la comprobación de los valores de mercancías, productos, bienes y demás elementos que permitan cuantificar la base de imposición, lo que es especialmente útil cuando es inaplicable el valor de transacción.

La tasación de bienes puede ser realizada por los propios auditores o, a instancia de ellos, por otras unidades de la Administración con esta competencia. En cualquier caso, debe poder ser ejercida cuando no sean aplicables las valoraciones realizadas en las declaraciones del sujeto pasivo y cuando proceda según establezca la legislación aduanera (por ejemplo, el valor declarado cuando hay vinculación entre proveedor y cliente).

2.1.2. Función de investigación

La segunda función que necesitan cubrir las unidades de auditoría, sin perjuicio de que se creen determinadas unidades especializadas, es la investigación.

Dentro de las facultades de investigación de los auditores debe definirse y reglamentarse la función de obtención de información. Los auditores tienen que obtener, allí donde esté, la información necesaria para llevar a cabo sus comprobaciones. Esto quiere decir que en el

marco de una comprobación se puede conseguir información no sólo de otras Administraciones Públicas, sino también de todas aquellas personas físicas o jurídicas que tengan relación comercial con la empresa auditada. También deben tener la capacidad para realizar las tareas de investigación que se les encomiende, pudiendo ser la obtención de datos útiles para la fiscalización de otras empresas, estén o no en su ámbito territorial. Por último, es necesario que centralicen las investigaciones que soliciten otros países en el marco de convenios o tratados internacionales.

Es imprescindible para la puesta en marcha de las auditorías aduaneras que se desarrolle la función investigadora de los equipos de auditores. Éstos tienen que reunir toda la información necesaria para la mejor comprobación de la empresa auditada, pero también deben, bajo las instrucciones de sus superiores jerárquicos, obtener aquellas informaciones necesarias para otras comprobaciones que realicen otras unidades de auditoría territoriales o las unidades de auditoría o investigación central.

A este conjunto de actuaciones se les puede llamar de obtención de información, teniendo que arbitrarse un procedimiento reglado para su ejercicio.

Las funciones de obtención de información deben realizarse mediante requerimientos a los propios contribuyentes auditados, a otros obligados, a organismos, etc. que directa o indirectamente tengan que ver con las actuaciones de investigación o comprobación.

Esta función tiene que abarcar la obtención de informaciones relacionadas con el cumplimiento de las propias obligaciones del sujeto requerido o con el cumplimiento de otras personas ligadas económica o comercialmente a la persona de la que se solicite la información.

Debe habilitarse la obligación de los contribuyentes de facilitar toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria u aduanera relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. También hay que poder solicitar información de organismos públicos del propio país y, a través del procedimiento que se regule, obtener la información de autoridades aduaneras o administrativas de terceros países.

Debe abarcar el levantamiento del secreto bancario, al menos en relación con los movimientos de divisas de los obligados auditados. Para una buena práctica de auditoría aduanera es muy importante contar con información sobre movimientos de divisas. Esta información bancaria que afecta fundamentalmente a la compra-venta de divisas no es exactamente el levantamiento del secreto bancario, teniendo que abrirse esta posibilidad con el objeto de poder hacer realmente las comprobaciones aduaneras del valor. También es importante el levantamiento del secreto bancario para analizar el movimiento de las cuentas de los obligados auditados. De hecho, y a pesar de la oposición que existe en determinados países, esta necesidad de información va imponiéndose cada vez más por su utilidad para prevenir el lavado de activos, el blanqueo de capitales o la financiación terrorista.

Las legislaciones deben orientarse hacia mecanismos administrativos de levantamiento del secreto bancario que no precisen de la autorización judicial. Como Anexo a este trabajo se ha incluido la redacción del artículo 93 de la Ley General Tributaria española, que posibilita este acceso con la autorización correspondiente y creemos que con garantías suficientes para el obligado tributario.

2.1.3. Función de informe y asesoramiento

La tercera función de las auditorías aduaneras es el asesoramiento e informe a otros órganos de la Administración.

Habitualmente, los conocimientos de los auditores son utilizados mediante la solicitud de informes de otras Administraciones Públicas, juzgados o la fiscalía. En todo caso esta función debe estar regulada normativamente.

2.1.4. Función de intervención permanente

Una cuarta función puede ser la realización de intervenciones permanentes. Ésta sería una función que puede asignarse a determinados equipos de auditores o bien a los órganos de gestión aduanera.

Entendemos por intervenciones el control más o menos permanente de aquellos establecimientos y personas físicas o jurídicas que gozan de un trato favorable por parte de la Administración Aduanera, ya como titulares

de un establecimiento autorizado (domiciliación o despacho en factoría o propio), expedidores y receptores autorizados de tránsitos, expedidores de certificados de origen en factura, titulares de depósitos aduaneros, de zonas francas, etc. Supone la capacidad de los auditores aduaneros para establecer un control más cercano y continuado de determinados obligados tributarios, incluso con el acceso on-line a sus sistemas informáticos.

2.2. Facultades de los auditores

Una vez definidas las funciones que van a realizar los auditores aduaneros, hay que establecer qué facultades necesitan para realizar de forma eficiente su trabajo, sin menoscabo de los derechos de los ciudadanos. Podemos resumirlas en las siguientes.

2.2.1. Facultad para examinar la documentación de los interesados

Los auditores aduaneros deben estar autorizados formalmente para examinar la contabilidad de los obligados, tanto principal como auxiliar, los libros, facturas, correspondencia comercial y demás justificantes concernientes a su actividad empresarial, incluidos los programas y archivos en soportes magnéticos. Así mismo, los contribuyentes auditados deberán presentar los documentos y antecedentes precisos para probar los hechos y circunstancias consignados en sus declaraciones que les sean requeridos, facilitando todas las comprobaciones necesarias para verificar su situación tributaria.

Entre la documentación que podrá requerir la auditoría estarán las declaraciones del interesado por cualquier administración o tributo, la contabilidad, los contratos y documentos de trascendencia aduanera o tributaria, los estados contables, los desgloses y comentarios necesarios para su adecuada información, los datos obtenidos de otras personas o entidades, la información de otros organismos públicos y en general cuantas informaciones puedan obtenerse legalmente.

La auditoría podrá analizar directamente esta documentación, bien en papel, bien visualizándola en pantalla, pudiendo obtener la impresión de listados o tomar nota de los apuntes contables y obtener copias a su cargo incluso en soportes magnéticos.

Para la presentación de los datos, informes u otros antecedentes que no resulten de la documentación que debe hallarse a disposición de la auditoría, o cuando por alguna razón justificada no pueda presentarse inmediatamente, se debe conceder un tiempo al obligado tributario, por ejemplo, 10 o 15 días.

2.2.2. Facultad para entrar en fincas y locales de negocio

La segunda facultad que deben tener reconocida normativamente los auditores aduaneros es la entrada en fincas y locales de negocio.

Los auditores aduaneros podrán entrar en los locales de negocio, fincas, almacenes y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o se dé alguna prueba de los mismos, siempre que lo juzguen conveniente para la práctica de cualquier actuación y, en particular, con el objeto de reconocer los bienes, despachos, instalaciones o explotaciones del interesado, practicando cuantas acciones probatorias conexas sean necesarias.

Los interesados deberán siempre, sin más trámite, permitir el acceso de los auditores a sus oficinas donde habrán de tener a su disposición, durante la jornada laboral aprobada para cada empresa, su contabilidad y demás documentos y justificantes concernientes a su negocio. Del mismo modo, los jefes de las unidades administrativas correspondientes permitirán el acceso de la auditoría aduanera a los registros, despachos, dependencias u oficinas de entes integrados en cualquiera de las Administraciones Públicas.

Cuando la entrada y reconocimiento se refieran al domicilio particular de una persona física, será precisa la obtención del oportuno mandamiento judicial, si no mediare consentimiento del interesado. Si la misma finca se destina a casa-habitación y al ejercicio de una actividad profesional o económica con accesos diferentes y clara separación entre las partes destinadas a cada fin, se entenderá que la entrada a las habitaciones donde se desarrolle una actividad profesional o económica no es al domicilio particular.

A estos efectos, se considerará domicilio particular no sólo la vivienda que sirva de residencia habitual a una

persona física, sino también cualquier vivienda o lugar que actúe efectivamente de morada.

2.2.3. Facultad de adoptar medidas precautorias o cautelares

La tercera facultad que debe contemplar la legislación es la posibilidad de adoptar medidas precautorias o cautelares previas a la emisión de las resoluciones u órdenes de pago.

Aunque deben de tener un cierto carácter excepcional, consideramos que es una buena práctica que en el procedimiento de comprobación o fiscalización los auditores tengan la facultad normativa de proponer medidas cautelares que serán adoptadas por un superior jerárquico fijado reglamentariamente, incluso adoptarlas ellos mismos siendo ratificadas posteriormente por el órgano jerárquico que se determine. Estas medidas precautorias deben ser motivadas y tienen la finalidad de evitar que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso se niegue posteriormente su existencia o exhibición.

Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener información relevante. Las medidas cautelares serán siempre proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores, sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. Las medidas precautorias o cautelares adoptadas se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron, debiendo estar comprendidas en una diligencia o acta de hechos.

En su caso, los auditores deberán poder recibir el auxilio de la autoridad policial, si ello es necesario para su materialización.

Se adjunta como Anexo III un ejemplo de normativa española sobre medidas cautelares previas a la emisión de las resoluciones u órdenes de pago.

2.2.4. Deber de colaboración de los auditados

Otra de las facultades de la fiscalización es la obligación que tiene todo obligado tributario de atender y prestar la debida colaboración con la auditoría aduanera, en especial atender a sus requerimientos.

La oposición a la acción de la auditoría debe ser considerada obstrucción o resistencia a la actuación auditora, teniendo que ser gravosa para el sujeto obstructor y estar recogida en la legislación de infracciones y sanciones.

Por último, en muchas legislaciones se recoge la consideración de los auditores como agentes de la autoridad, debiendo las autoridades públicas prestarles su colaboración y auxilio. Así mismo, los auditores tienen que identificarse ante los contribuyentes mediante un carné o con una autorización de inicio de auditoría.

2.2.5. Facultad de cobranza y medidas cautelares

La Administración Tributaria o Aduanera exigirá el pago de los créditos fiscales que resulten de la auditoría aduanera y no hubieren sido cubiertos dentro de los plazos señalados por la ley mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Dentro de esta capacidad de cobro de la Administración Tributaria o Aduanera debe contemplarse la posibilidad de exigir medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda descubierta en la auditoría. Estas medidas tienen que ser de carácter provisional y aplicarse sólo si existen indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.

Para que sean útiles deben poder adoptarse incluso antes de que la deuda aduanera se encuentre liquidada y en plazo de ingreso, es decir, desde que se firma la propuesta de liquidación.

La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su adopción.

Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda.

En ningún caso se adoptarán aquellas medidas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Validez de las informaciones recibidas de autoridades extranjeras

Finalmente, se quiere hacer un comentario sobre la validez de las informaciones proporcionadas por autoridades extranjeras. Es recomendable como buena práctica de la auditoría aduanera incluir en la normativa del país alguna mención a la validez de informaciones proporcionadas por autoridades tributarias o aduaneras extranjeras. Esto, que suele estar contemplado en los países firmantes de un tratado, debe servir también cuando la información proceda de una Administración Pública o Aduanera de un país tercero en general.

Para determinar los tributos omitidos o imponer sanciones, la Administración Tributaria podrá tener como ciertos los hechos u omisiones conocidos fehacientemente a través de Administraciones Tributarias extranjeras, salvo prueba en contrario del sujeto pasivo.

Se trata de otorgar una presunción “iuris tantum” a la información proporcionada por una Administración Tributaria extranjera, de suerte que la posible determinación de tributos omitidos o la imposición de sanciones puedan fundarse en dicha información.

2.3. Deberes y obligaciones de los auditores

Para terminar este apartado y una vez establecidas las funciones y facultades de los auditores, se señala como buena práctica que la legislación también recoja los deberes y obligaciones que deben cumplir. Destacamos los siguientes a título orientativo:

1. La auditoría aduanera servirá con objetividad los intereses generales y actuará de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho.
2. En el ejercicio de sus funciones, sin merma de su autoridad y del cumplimiento de sus deberes, observará la más exquisita cortesía, guardando a los

interesados y al público en general la mayor consideración.

3. Informará a los obligados, con motivo de las actuaciones auditoras, tanto de sus derechos como de sus deberes y de la conducta que deben seguir en sus relaciones con la Administración, para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras, apoyando sus razones con textos legales.
4. Los auditores darán cuenta a la autoridad judicial, al Ministerio Fiscal o al órgano competente que proceda de los hechos que conozca en el curso de sus actuaciones y puedan ser constitutivos de delitos públicos o de infracciones administrativas que lesionen directa o indirectamente los derechos económicos de la Hacienda Pública.
5. Del mismo modo, facilitará los datos que le sean requeridos por la autoridad judicial competente con ocasión de la persecución de los citados delitos.
6. Los auditores de aduanas no estarán obligados a declarar como testigos en los procedimientos civiles ni en los penales por delitos privados, cuando no pudieran hacerlo sin violar los deberes de secreto y sigilo que están obligados a guardar.
7. Todo el personal con destino en órganos o dependencias con competencias auditoras queda sujeto al deber de secreto y sigilo acerca de los hechos que conozca por razón de su puesto de trabajo, siéndole de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.

Como Anexo IV a este trabajo se incluye el artículo 94 de la Ley General Tributaria española relativo al carácter reservado de los datos obtenidos en las auditorías y los casos de cesión de la información obtenida en las mismas.

2.4. Procedimiento de auditoría

Las actuaciones de la auditoría aduanera, como actuaciones que son de la Administración Pública, precisan del establecimiento de un procedimiento, de una secuencia ordenada de actuaciones que deben seguirse para la formación de la voluntad de la Administración Pública, expresada en decisiones (actos administrativos) sobre materias de su competencia.

Debe regularse, por tanto, el procedimiento auditor definiendo el objeto, inicio, plazos y formas de ultimación que rigen el mismo.

El objeto de una auditoría, como ya hemos visto al hablar de las distintas funciones que puede realizar, no es único. Sin embargo, podemos decir que la auditoría busca principalmente la comprobación e investigación del adecuado cumplimiento de las obligaciones aduaneras e impositivas de los sujetos auditados, procediendo, en su caso, a la regularización de la situación fiscal del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones.

A efectos prácticos, los auditores comprobarán los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones e investigarán la existencia de hechos con relevancia aduanera no declarados o declarados incorrectamente.

En el marco de este procedimiento los auditores aduaneros:

- Comprobarán la exactitud y veracidad de los hechos, datos y circunstancias consignados por los obligados en sus declaraciones aduaneras de cualquier clase, así como los ingresos realizados como consecuencia de los mismos y las exenciones o exoneraciones aplicadas y las devoluciones solicitadas o ya devueltas.
- Investigarán la existencia de elementos de hecho u otros antecedentes de trascendencia aduanera que sean parcial o totalmente desconocidos para la Administración Aduanera.
- Comprobarán si la deuda fue correctamente liquidada y si procede o no algún tipo de regularización.
- Practicarán las propuestas de liquidaciones que procedan.
- Propondrán el inicio de los procedimientos sancionadores.

2.4.1. Inicio de las actuaciones auditoras

El inicio de las actuaciones será de oficio, con el deber de los auditores de comunicar al obligado la naturaleza y alcance de las mismas, así como las obligaciones y derechos que amparan al obligado en dicho procedimiento.

El inicio puede hacerse por personación de los auditores en la empresa o por comunicación escrita.

La iniciación del procedimiento auditor debe tener regulados normativamente una serie de **efectos** sobre las declaraciones y liquidaciones a comprobar. Así, en muchas legislaciones, el inicio de la auditoría interrumpe el plazo legal de prescripción, es decir, borra el lapso de tiempo transcurrido hasta ese momento y, por lo tanto, para que la prescripción opere nuevamente deben correr sus plazos completos. Otro efecto del inicio suele ser que, si a partir de dicha notificación se producen ingresos complementarios por parte del contribuyente auditado, éstos serán a cuenta de la liquidación que se practique al final de la auditoría.

Cuando nos hemos referido a comunicar al obligado auditado **el alcance de las actuaciones** que se inician, queremos decir que hay que informarle de las operaciones que van a ser objeto de auditoría. En este sentido, podemos distinguir actuaciones de carácter general o de carácter parcial. Las actuaciones deben ser mayoritariamente de carácter general, es decir, referirse a todas las operaciones aduaneras y a todos los elementos de las mismas realizadas durante el periodo objeto de comprobación. Si la comprobación no va a afectar a la totalidad de los elementos del hecho impositivo y a la totalidad de las operaciones de un ejercicio estaremos ante una actuación de carácter parcial.

En cuanto a **la forma de inicio**, las actuaciones auditoras podrán iniciarse mediante comunicación escrita y notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale, aportando la documentación y los demás elementos que se mencionen en el escrito. En dicha comunicación se indicará al obligado tributario el alcance de las actuaciones a desarrollar, los efectos del inicio de las actuaciones, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones, dándosele un plazo entre la notificación y la fecha de comparecencia en las oficinas públicas. Alternativamente, en esta comunicación puede fijarse el día y hora en la que se presentará la auditoría en su domicilio fiscal o

instalaciones en vez de acudir el obligado a las oficinas públicas.

Así mismo, las actuaciones auditoras podrán iniciarse por personación y sin previa comunicación. Los auditores deben poder personarse en las oficinas, almacenes, instalaciones del contribuyente auditado o en cualquier otro lugar en el que exista alguna prueba del hecho impositivo. En este caso, las actuaciones se entenderán con el interesado, si estuviere presente, o con quien ostente su representación como encargado o responsable de la oficina, registro, dependencia, almacén centro o lugar de trabajo.

2.4.2. Plazo de duración de las actuaciones de auditoría

Debe existir un plazo máximo reglamentario de duración de las actuaciones para seguridad jurídica de los contribuyentes auditados. Dicho plazo tiene que fijarse como un máximo, estimándose como duración conveniente para una auditoría de carácter general 18 meses. En este sentido, aunque la fijación del plazo máximo varía de un país a otro, los 6 meses que en principio figuran en algunas legislaciones pueden ser insuficientes. En todo caso, es una buena práctica que la legislación establezca la posibilidad de ampliar dicho plazo cuando concurran determinadas circunstancias. Estas circunstancias estarán debidamente justificadas para no causar perjuicios innecesarios a los obligados. Una justificación para ampliar el plazo sería que el objeto y alcance de la auditoría tenga una especial complejidad o exista gran dispersión territorial de las operaciones y establecimientos a auditar. Así mismo, es importante que la normativa prevea que en el computo de duración del plazo no se tengan en cuenta las dilaciones imputables al sujeto auditado.

2.4.3. Lugar de las actuaciones

El lugar donde deben efectuarse las actuaciones de auditoría, tiene que ser a elección de los auditores, ya en el domicilio fiscal del obligado o en el domicilio, despacho, oficina del representante, donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas, exista alguna prueba, incluso parcial, del hecho imponible, o bien en las oficinas de la Administración.

Como ya hemos mencionado, los auditores pueden personarse sin previa comunicación en la empresa, oficina, locales, almacenes del obligado entendiéndose con éste o con el encargado.

El examen de libros y documentos contables se realizará en el domicilio, despacho u oficina del obligado y en su presencia o la del representante, salvo que consienta su examen en las oficinas públicas.

Si es una persona con discapacidad, las actuaciones deben desarrollarse donde resulte más apropiado.

2.4.4. Horario de las actuaciones de auditoría

Si las actuaciones se desarrollan en oficinas públicas se realizarán dentro del horario oficial de apertura al público de las mismas. Si las actuaciones se realizan en los locales del interesado se respetará la jornada laboral de oficina o de la actividad que se realice en los mismos, con la posibilidad de que pueda actuarse de común acuerdo en otras horas o días.

En determinadas circunstancias expresamente contempladas en la normativa o con autorización jerárquica podrán efectuarse fuera de los días y horas a los que se refieren los apartados anteriores.

2.4.5. Derechos y garantías de los contribuyentes durante el procedimiento de auditoría

Consideramos una buena práctica la existencia de un código normativo de derechos y obligaciones de los contribuyentes auditados. Sin perjuicio de que como Anexos V y VI se incluyen los derechos, garantías y obligaciones de los obligados tributarios en la legislación española y mexicana, un resumen de derechos del contribuyente podría ser el siguiente:

- Derecho a ser tratado con respeto y consideración por parte de la autoridad fiscal.
- Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos de los que forme parte.
- Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos de auditoría.
- Derecho a obtener la certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.
- Derecho a no aportar a la misma autoridad actuante en un acto de fiscalización, los documentos que ya estén en su poder.
- Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.
- Derecho a ser oído, previamente a la emisión de la resolución que determina el crédito fiscal.
- Derecho a ser informado al inicio de las facultades de comprobación sobre sus derechos y obligaciones en el curso de un acto de fiscalización, y a que éstos se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales.
- Derecho a que las actuaciones de la Administración Tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.
- Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley.
- Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.
- Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria.

- Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.
- Derecho de los obligados a presentar ante la Administración Tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.
- Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta ley.

2.4.6. Desarrollo del procedimiento de auditoría aduanera

El desarrollo de la auditoría tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la persona auditada, procediendo, en su caso, a la regularización de su situación tributaria mediante la práctica de una o varias liquidaciones. Las facultades que ostentan los auditores en el desarrollo de las actuaciones, así como las circunstancias de lugar y tiempo, ya han sido comentadas en los apartados anteriores. Se adjuntan como Anexo VII las normas del procedimiento de fiscalización del Modelo de Código Tributario del CIAT.

2.4.7. Alegaciones y trámite de audiencia

Terminado el desarrollo de las actuaciones e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto el expediente de auditoría a los contribuyentes auditados o, en su caso, a sus representantes. Se inicia así el plazo de trámite de audiencia para que en un tiempo determinado (por ejemplo diez o quince días) pueda el interesado examinar el procedimiento instruido, formular alegaciones y aportar cuantos documentos y justificaciones considere oportunos.

Durante el trámite de audiencia, que, como se ha señalado, se efectúa con carácter previo a la formalización de las liquidaciones, el contribuyente auditado debe poder obtener a su costa copias de los documentos del expediente.

Si antes del vencimiento del plazo establecido los interesados manifiestan su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos o justificaciones, se tendrá por realizado el trámite.

En todo caso, además de durante el trámite de audiencia, a lo largo de todo el procedimiento auditor el interesado podrá realizar alegaciones y presentar cualquier documentación que considere oportuno en defensa de sus intereses.

2.4.8. Documentación de la actuación de auditoría

Aunque la terminología de cada país es diferente, en las actuaciones auditoras distinguimos cuatro tipos de documentos: comunicaciones, diligencias, informes y actas.

1. Comunicaciones o citatorios

Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo, incluso efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad. Tienen carácter unilateral y, aunque no suele haber un modelo establecido, deben contener una serie de datos obligatorios: el lugar y la fecha de su expedición, la identidad de la persona o entidad y el lugar al que se dirigen, la identificación y la firma de quien las remite y los hechos o circunstancias que se comunican o el contenido de los requerimientos que a través de ellas se efectúan.

Cuando la comunicación sirva para hacer saber al interesado el inicio de actuaciones auditoras, se hará constar en ella los efectos de tal inicio y en especial la interrupción del plazo de prescripción.

La notificación de una comunicación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin. Las comunicaciones se extenderán por duplicado, conservando la auditoría un ejemplar.

El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma.

2. Diligencias, actas de constancia de hechos o actas de recepción de documentos

Son diligencias los documentos que extiende la auditoría en el curso del procedimiento con el objeto de hacer constar cuantos hechos o circunstancias relevantes para el servicio se produzcan en su transcurso, así como las manifestaciones de la persona o personas con las que actúa. No contienen propuestas de liquidaciones tributarias.

No suele existir un modelo obligatorio, pero debe hacerse constar el lugar y la fecha de su expedición, así como la dependencia, oficina, despacho o domicilio donde se extienda, la identificación de los funcionarios o agentes que suscriban la diligencia (nombre y apellidos, número de identificación y firma), en su caso, identificación de la persona con la que se entiendan las actuaciones, así como el carácter o representación con que interviene, la identidad del obligado tributario a quien se refieran las actuaciones y, finalmente, los propios hechos o circunstancias que constituyen el contenido propio de la diligencia.

Valor probatorio de las diligencias

Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos de auditoría deben tener naturaleza de documentos públicos con valor de prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumirán ciertos y sólo podrán rectificarse por éste mediante prueba de que incurrió en error de hecho.

3. Documentación del final de la auditoría: actas o propuestas de regularización

Las actuaciones de la auditoría se considerarán concluidas cuando se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar la propuesta que deberá constituir el resultado final de la actuación.

Las actas son el documento que contiene la propuesta de resolución y, a diferencia de los documentos anteriormente comentados, deberán estar sujetas a modelo oficial.

En cuanto a su contenido, las actas deben señalar el lugar y fecha donde se extienden, identificar los auditores que intervienen, las personas firmantes y el ámbito de la comprobación (ejercicios y tributos afectados). Cuando el resultado de las actuaciones no sea la conformidad con las declaraciones comprobadas, el acta contendrá la motivación de la regularización con expresión de los hechos, elementos esenciales y fundamentos de derecho que la originan, así como la propuesta de regularización debidamente valorada con indicación de la cuota resultante diferencial a ingresar.

Las actas deberán estar firmadas por ambas partes. En el caso de que el interesado se niegue a firmarlas le serán remitidas por correo con acuse de recibo.

Básicamente se utilizarán dos tipos de acta:

- De conformidad. Cuando ante los criterios expuestos y las pruebas aportadas por la auditoría el interesado preste su conformidad a la propuesta de regularización que el acta contiene. Las actas de conformidad pueden llevar aparejada una reducción en la sanción que pudiese imponerse.
- De disconformidad. Cuando el obligado tributario o su representante no suscriba el acta o manifieste su disconformidad con la propuesta de regularización que formule la auditoría aduanera. Se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta, a la que se acompañará un informe del auditor en el que se expongan los fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización.

A partir de la firma de las actas se abre un plazo para que el obligado tributario pueda formular alegaciones ante el órgano competente en la liquidación, normalmente el superior jerárquico del equipo de auditoría.

Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda.

Tramitación posterior a la firma de las actas

Como se ha señalado, por encima de los equipos de auditoría debe establecerse un superior jerárquico que revise todas las actas tanto de conformidad como de disconformidad, ordenando completar las actuaciones si no está de acuerdo con la propuesta de regularización que el acta contiene. Los auditores formulan las propuestas de liquidación, pero es su superior jerárquico quien dicta los actos administrativos de liquidación de acuerdo con los siguientes criterios:

- Actas de conformidad. Transcurrido un determinado plazo (un mes, por ejemplo) se entenderá producida la liquidación de acuerdo con la propuesta formulada en el acta. A partir de ese momento se inician los plazos para el ingreso de la deuda tributaria por parte del obligado tributario.
- Actas de disconformidad. A la vista de las actas y en su caso de las alegaciones del interesado el superior jerárquico con competencias liquidadoras dictará expresamente el acto administrativo que corresponda.

Recursos a las actas

Las liquidaciones tributarias derivadas de las actas de la auditoría aduanera deben poder ser recurridas en vía administrativa y judicial. En ningún caso podrán impugnarse por el obligado tributario los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias respecto a los que dio su conformidad, salvo que pruebe haber incurrido en error de hecho.

4. Informes

Los auditores aduaneros emitirán, de oficio o a petición de terceros, los informes que sean preceptivos conforme al ordenamiento jurídico, los que soliciten otros órganos y servicios de las Administraciones Públicas o los poderes legislativo y judicial en los términos previstos por las leyes y los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos.

2.5. Procedimiento de obtención de información

Además del procedimiento propiamente auditor de verificación y control de un determinado contribuyente, es necesario que la legislación ampare normativamente otros procedimientos como el de obtención de información para darle la correspondiente cobertura jurídica. La obtención de información es en cierta medida la piedra angular de una auditoría eficaz. Este trabajo de campo de toma de información, tanto para la auditoría que estén realizando los auditores como para la obtención de información con destino a otras auditorías del mismo o distinto ámbito territorial, tiene que estar adecuadamente regulado, pues no debe tratarse de una actuación discrecional de los auditores. Por ello, la mejor garantía para el contribuyente es que esté reglamentariamente establecido el procedimiento para su realización.

Las actuaciones de obtención de información podrán iniciarse inmediatamente o incluso sin previo requerimiento escrito, cuando lo justifique la índole de los datos a obtener y la auditoría se limite a examinar aquellos documentos, elementos o justificantes que han de estar a su disposición.

En otro caso, se concederá a las personas o entidades requeridas un plazo no inferior a diez días para aportar la información solicitada o dar las facilidades necesarias a la auditoría aduanera para que sea obtenida directamente por ella, incurriendo si así no lo hiciere en infracción tributaria.

En el curso de las actuaciones de obtención de información los auditores tendrán las mismas facultades que en las actuaciones de comprobación y cuando se realizan por personación del personal auditor, se formalizan en diligencia o documento de constancia de hechos.

Dentro de la obtención de información debe recordarse la conveniencia de poder obtener información bancaria.

Se recomienda como mejor práctica regular la posibilidad de obtener información no sólo de un operador sobre sus propias operaciones y de sus clientes y proveedores, sino también, en un ámbito general, de toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de

sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

Como conclusión de esta parte de la guía, se adjunta en el Anexo VIII un ejemplo práctico recapitulativo de un procedimiento de auditoría aduanera

3. Ejecución de las auditorías aduaneras

3.1. Auditoría en materia de valor en aduana

3.1.1. Introducción

El artículo 1 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT) establece como principio general lo siguiente:

“El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8”.

De acuerdo con la definición de valor arriba transcrita, el riesgo principal que existe en este ámbito y que debe tenerse siempre en cuenta en la ejecución de una auditoría aduanera es la posible infravaloración de las mercancías importadas con el objeto de reducir la tributación de las operaciones de comercio exterior. Por consiguiente, el auditor en la ejecución de la auditoría tendrá que verificar:

- a) Si el precio realmente pagado o por pagar se ha declarado adecuadamente.
- b) Si dicho precio se ha ajustado correctamente de conformidad con el artículo 8 del Acuerdo.

En relación con lo expuesto deben hacerse dos comentarios:

1. Aunque como principio general el riesgo principal en este ámbito es el de la infravaloración de las mercancías importadas, en algunos casos puede haber riesgo de sobrevaloración de las mismas. En efecto, determinados derechos antidumping se aplican a mercancías cuyo precio es inferior a un nivel especificado, por lo que existe en estos casos un claro incentivo a sobrevalorar la mercancía importada evitando de esta forma la aplicación del derecho antidumping.

2. Aunque la regla general es la aplicación del valor de transacción, un control previo que debe hacerse en toda auditoría aduanera es la comprobación de si concurren condiciones que determinan la inaplicación del valor de transacción y la necesidad de recurrir a alguno de los métodos de valoración contenidos en los artículos segundo y siguientes del Acuerdo. Los supuestos más frecuentes que pueden llevar a la no aplicación del valor de transacción son los siguientes:

- a) Existencia de vinculación entre el comprador y el vendedor de la mercancía, siempre que dicha vinculación haya influido en el precio.

Desde un punto de vista práctico:

- El auditor de aduanas debe solicitar a la empresa los informes de auditoría realizados a la misma por empresas privadas de auditoría (sobre la documentación mercantil), donde, entre otros aspectos, se reflejará si la empresa forma parte de un grupo de empresas, qué empresas participan en su capital y cuáles son las empresas que forman parte del grupo.
- Cuando en una auditoría aduanera el auditor se encuentre ante una situación de vinculación y tenga que decidir si la vinculación existente ha influido o no en el precio, un criterio de utilidad puede ser acudir a los precios de reventa en el mercado interno de las mercancías importadas. Para ello el auditor solicitará al operador las listas de precios a sus clientes y, en su caso, requerirá directamente a los clientes de la empresa auditada para que informen a la Administración sobre los precios de compra al operador. De esta forma, el auditor de aduanas podrá establecer los márgenes con que está operando el importador y determinar

si dichos márgenes son aceptables o no en el sector de actividad del importador.

- b) Existencia de una venta. La aceptación del valor de transacción que se declara requiere que exista una compraventa de mercancías. Por tanto, en el supuesto de envíos en consignación, importaciones por sucursales, etc. no se aplicará el valor de transacción, debiéndose acudir a alguno de los criterios secundarios de valoración previstos en el acuerdo.

3.1.2. Preparación de la auditoría

En la preparación de una auditoría centrada en el valor en aduana debe hacerse un estudio profundo sobre la consistencia de los valores en aduana declarados por el operador.

Este estudio estará orientado a los siguientes aspectos:

Análisis de los antecedentes de la empresa

El auditor de aduanas deberá consultar toda la información existente relativa a actuaciones administrativas previas realizadas sobre el operador en materia de valor.

Entre otros aspectos deberán consultarse los ajustes de valor realizados a la empresa en auditorías aduaneras previas, así como los ajustes realizados en primera y segunda línea por motivo del valor en aduana. Para ello es fundamental que el sistema informático incorpore estos ajustes, pudiendo ser consultados de una manera ágil por el auditor de aduanas.

Dentro de los antecedentes de la empresa, el auditor debe poder acceder a los resultados de las auditorías sobre tributos internos realizadas al operador, pues pueden contener aspectos interesantes para la auditoría que se va a desarrollar (existencia de royalties, etc.)

Análisis de los precios medios

Este estudio tiene por objeto comprobar la relación que guardan los valores en aduana unitarios declarados por la empresa auditada tanto entre sus propias importaciones como entre sus importaciones de bienes y las importaciones del resto de los operadores. Una desviación importante de los precios medios declarados por la empresa auditada respecto de los del resto de los operadores que importan los mismos productos puede ser indicativa de una infravaloración de las mercancías importadas al objeto de reducir la tributación de las operaciones de comercio exterior.

Para poder realizar la comprobación que se propone es necesario disponer de la información sobre los precios medios nacionales a los que se están importando los diferentes productos.

Entre otros aspectos, el auditor debería preparar la siguiente información:

1. Lista de los productos importados por un importe superior a 50.000 dólares con unos precios medios inferiores en un 50% al precio medio nacional.
2. Lista de los productos importados con un importe superior a 50.000 dólares donde los precios medios de la propia empresa en el ejercicio auditado sean un 25% inferiores a los del ejercicio anterior.
3. Relación de declaraciones de importación del periodo auditado con un valor de más de 1.000 dólares con precios medios inferiores en más de un 100% a otras declaraciones de importación de la empresa del mismo producto con valor estadístico superior a 1.000 dólares.

Con los listados anteriores se pretende que el actuario centre las actuaciones en las posiciones arancelarias siguientes:

- a) Posiciones arancelarias con un precio medio de importación notablemente inferior al del resto de los operadores nacionales (listado 1).
- b) Posiciones arancelarias con precios medios contrvertidos atendiendo a las propias declaraciones de la empresa auditada. Esto puede ser porque el precio medio declarado ha variado de forma importante en el transcurso de un año (listado 2) o porque en el propio año auditado una misma po-

sición arancelaria se está declarando con precios muy diferentes (listado 3).

Análisis de los movimientos de divisas

La presente actuación tiene por objeto comprobar si el valor en aduana declarado por la empresa auditada en sus importaciones de bienes guarda relación con las transferencias de divisas que la misma ha realizado al exterior.

Para poder realizar esta comprobación es imprescindible que el auditor pueda disponer de la información relativa a las transferencias de divisas al extranjero realizadas por los operadores.

El auditor de aduanas debería elaborar la información siguiente:

1. Diferencia entre el valor en aduana total declarado por la empresa en el periodo auditado y el total de las salidas de divisas a países terceros.
2. Comparación para los principales países de origen del valor en aduana declarado en las importaciones de los mismos con el valor de las salidas de divisas transferidas a dichos países.
3. Salidas de divisas en las que el concepto declarado por la transferencia pueda afectar al valor en aduana declarado por la empresa (royalties, transportes, etc.).

Mediante el estudio anterior se pretende que el auditor de aduanas descubra posibles incongruencias que deberán ser aclaradas en la visita a la empresa. Así, si las salidas de divisas (por ejemplo, tomando como referencia un determinado país) son muy superiores al valor en aduana declarado por la empresa en sus importaciones de bienes, la empresa deberá justificar el motivo de las transferencias de divisas realizadas y acreditar que las mismas no guardan relación con sus importaciones de bienes. En caso de que dicho extremo no quede suficientemente acreditado podrán regularizarse los valores en aduana declarados atendiendo al importe de las divisas transferidas al exterior.

Ejecución de la auditoría

Tras la preparación de la auditoría, el actuario deberá estar en condiciones de poder seleccionar un conjunto de declaraciones que se consideren de riesgo por los antecedentes de la empresa, porque los precios medios declarados en las mismas son muy inferiores a los del resto de los operadores o bien porque las transferencias de divisas al exterior son muy superiores al valor consignado en las declaraciones de importación.

La ejecución de la auditoría de aduanas tiene por objeto comprobar si el valor declarado en dichos documentos es el correcto, además de determinar la existencia de posibles ajustes al valor de transacción con base en el artículo 8 del Acuerdo no declarados en el momento de realizarse las importaciones. En esta fase tiene una importancia crucial la revisión de la contabilidad de la empresa.

Verificación de los documentos que acompañan a la declaración aduanera (revisión de las declaraciones)

Partiendo de la base de una estructura de controles aduaneros donde en primera línea no son objeto de revisión todas las declaraciones de importación sino que un número importante de las mismas se despacha por circuito verde, en una auditoría aduanera debe realizarse la revisión de un conjunto significativo de declaraciones que no han sido objeto de control previo para poder determinar la existencia de errores entre la declaración aduanera y los documentos que acompañan a la misma.

Entre otros aspectos, el auditor en esta revisión deberá:

- Comparar el valor que consta en las facturas de compra que acompañan a la declaración con el declarado en las declaraciones de importación.
- Comparar la divisa que consta en las facturas de compra que acompañan la declaración con la declarada en las declaraciones de importación.
- Comparar los Incoterms de las facturas con los gastos de flete y seguro declarados en las declaraciones de importación y con los documentos de flete.
- Validar los números de factura si figuran en las declaraciones de importación.

- Comprobar si se ha aplicado un tipo de cambio correcto.

Análisis de la contabilidad

Como se ha señalado, en una auditoría aduanera es fundamental realizar un análisis profundo de la contabilidad del operador. Dicho análisis tiene como objeto descubrir infravaloraciones, pagos adicionales o la existencia de pagos que deben añadirse al precio pagado o por pagar en virtud del artículo 8 del Acuerdo.

En el análisis de la contabilidad deben realizarse las siguientes comprobaciones:

a) Análisis de los importes globales.

En una primera aproximación el auditor debe analizar el plan de cuentas del operador para familiarizarse con el mismo e individualizar aquellas cuentas que identifican operaciones de comercio exterior. Así, es habitual que mediante uno o varios dígitos se diferencien en el plan de cuentas del operador las compras de terceros países de las compras nacionales, los proveedores de terceros países de los proveedores nacionales, etc.

Una vez identificadas dichas cuentas, el auditor debe comparar la cifra global de adquisiciones al exterior que se deriva de la contabilidad de la empresa con los valores en aduana declarados en las declaraciones de importación y determinar si la misma se aproxima o es muy dispar.

b) Control cruzado de la contabilidad con los documentos de importación.

Este control pretende determinar si los valores y las facturas que se presentan en el momento del despacho aduanero de la mercancía guardan relación con los asientos que figuran en la contabilidad mercantil de la empresa. El control deberá realizarse en un doble sentido:

- Partiendo de las declaraciones de importación y llegando a la contabilidad. Es decir, se verá como

se han asentado en la contabilidad de la empresa las facturas que acompañan a las declaraciones de importación. Esta comprobación tiene especial importancia cuando las facturas utilizadas para despacho aduanero son facturas “pro forma”, en cuyo caso se deberá siempre comprobar si la factura definitiva coincide con la factura “pro forma”. También será necesaria esta comprobación cuando los importes que figuran en las declaraciones de importación sean frecuentemente redondeados o idénticos.

- Partiendo de la contabilidad y llegando a las declaraciones de importación. Es decir, se señalarán un conjunto de asientos contables que se consideren significativos y se solicitará información a la empresa sobre las declaraciones de importación que se utilizaron para su despacho aduanero. Esta comprobación permite detectar la existencia de pagos adicionales o complementarios relacionados con las mercancías importadas. En este sentido, pueden seleccionarse uno o varios proveedores que se consideren representativos y realizar un análisis completo de todos los asientos contables con los mismos relacionados.

c) Análisis de las cuentas de gasto relacionadas con ajustes del artículo 8 del Acuerdo.

Mediante el análisis minucioso del plan de cuentas de la empresa el auditor debe detectar cánones, comisiones de compra, etc. que pueden determinar ajustes positivos en el valor de transacción declarado por la empresa auditada. Por ello, los motivos de cargo de dichas cuentas deben quedar perfectamente aclarados en el curso de las actuaciones auditoras.

Otras comprobaciones a realizar en la auditoría de aduanas de valor

Además de las comprobaciones arriba referidas, otras comprobaciones relativas al valor que deben realizarse en una auditoría de aduanas centrada en el valor son las siguientes:

- a)** Comprobar toda la documentación comercial relacionada con la adquisición de las mercancías importadas (pedidos, contratos, etc.) para poder determinar de esta forma el precio real acordado con los proveedores de los productos importados.

- b) Verificar si los valores en aduana declarados por la empresa auditada son consistentes. Para ello se deberán comparar los valores en aduana declarados con el precio de venta interna, requiriendo si es necesario a los clientes nacionales de la empresa auditada para que informen sobre sus precios de compra a la misma. Este análisis es especialmente necesario cuando existe vinculación entre el importador y el exportador.
- c) Comprobar si existen sistemas de control interno que garanticen que toda factura recibida relacionada con productos importados es declarada a la aduana (especialmente si se reciben con posterioridad al despacho aduanero de las mercancías).
- d) Comparar, en el caso de que los productos se adquieran de varios proveedores, el precio de compra a todos ellos. Esta comparación es especialmente relevante cuando alguno de los proveedores está vinculado y otros no lo están.
- e) Comprobar si se han notificado a la empresa decisiones administrativas sobre valor en aduana y si el valor en aduana está siendo declarado conforme a dichas decisiones.
- f) En casos de duda, si los pagos se han realizado a través de remesas documentarias o créditos documentarios, requerir al banco toda la documentación relativa a dichos créditos.

Cánones y royalties (regalías)

La existencia de cánones o royalties (en adelante regalías) que puedan afectar al valor en aduana declarado por el operador es uno de los aspectos principales a fiscalizar en toda auditoría de valor.

Dada la importancia económica de los ajustes al valor de transacción que pueden producirse por la existencia de pagos por regalías, se ha considerado imprescindible realizar una exposición en este trabajo sobre los mismos.

1. Concepto de regalía

El concepto de regalía podemos encontrarlo, entre otros textos, en las siguientes disposiciones normativas internacionales:

- a) En la nota al artículo 8, párrafo 1 c), del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, según la cual:

“Los cánones y derechos de licencia podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, no se añadirán los derechos de reproducción de las mercancías en el país de importación”

- b) En la Unión Europea, el concepto de regalía se desarrolla en el artículo 157 del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión de 2 de julio de 1993 por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario. De acuerdo con el mismo:

“A los efectos de la letra c) del apartado 1 del artículo 32 del Código, se entenderá por cánones y derechos de licencia, especialmente, el pago por la utilización de derechos referentes a la fabricación de la mercancía importada (sobre todo, patentes, dibujos, modelos y conocimientos técnicos de fabricación), la venta para su exportación de la mercancía importada (en especial, marcas de fábrica o comerciales, modelos registrados) o la utilización o la reventa de la mercancía importada (especialmente, derechos de autor, procedimientos de fabricación incorporados a la mercancía importada de forma inseparable).”

- c) Otra definición de regalía la encontramos en el apartado 2 del artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE de Doble Imposición relativo al Ingreso y al Capital (1977), que la define como:

“Las remuneraciones de todo tipo pagadas por el uso o la concesión del uso de un derecho de autor de una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, una marca registrada, un diseño o un modelo, un proyecto, un procedimiento o una fórmula secretos, o por el uso o la concesión del uso de un equipo industrial, comercial o científico y por datos informáticos en relación con conocimientos técnicos (denominados habitualmente ‘know how’) en el ámbito industrial, comercial, o científico”

Como conclusión de lo arriba expuesto podemos señalar que estaremos ante una regalía cuando en una auditoría aduanera nos encontremos con: **“Pagos realizados como contraprestación por el uso de algún derecho de propiedad intelectual o industrial relacionado con la mercancía importada”**.

Por tanto, en una auditoría aduanera se deberá solicitar al operador el contrato de licencia en base al cual se están realizando los pagos, ya que en el mismo generalmente se especificará con detalle el producto licenciado, la naturaleza de los derechos asignados y los conocimientos técnicos proporcionados, las responsabilidades del licenciador y del licenciataro y los métodos de cálculo y pago de las regalías o cánones de licencia. En muchos casos, el estudio de los contratos de licencia pondrá de manifiesto que sólo es potencialmente ajustable una parte de las regalías pagadas, debiendo el auditor realizar en estos casos los cálculos oportunos para hacer un ajuste proporcional (por ejemplo, si se especifica en el contrato que una regalía del 10% se descompone en un 5% por uso de marca, un 2% por utilización de patentes y un 3% por asistencia técnica en aspectos de gestión y contabilidad, sólo sería ajustable el 7%). Sin embargo, cuando las ventajas concedidas en virtud de un contrato de licencia sean una mezcla de elementos potencialmente imponibles y no imponibles, si el licenciataro no saca provecho de los elementos no imponibles (por ejemplo, si en el caso anterior no se prueba por el operador la asistencia técnica recibida), podrá considerarse por el auditor incluir en el valor en aduana el total de las regalías o del canon de licencia

2. Requisitos para poder realizar el ajuste al valor de transacción

La existencia de pagos por regalías no determina por sí misma la realización de un ajuste al valor de transacción declarado por el operador, sino que de la redacción del artículo 8.1.c) del Código de Valor del Gatt se desprende la necesidad de que concurran los siguientes requisitos:

- Que el pago de la regalía esté relacionado con la mercancía que se valora.

Para poder realizar el ajuste al valor de transacción es necesario que el pago de la regalía esté relacionado con la mercancía que se importa.

Como principio general, cuando el método de cálculo del importe de un canon se refiera al precio

de venta de la mercancía importada, se podrá presumir que el pago de dicho canon está relacionado con la mercancía que se valora (por ejemplo, se importan vehículos y el importe de la regalía consiste en el 5% del precio de venta en el mercado interno de los vehículos importados).

El auditor debe tener en cuenta que, a la hora de determinar si una regalía está relacionada con las mercancías que se han de valorar, el aspecto fundamental no es saber cómo se calcula dicho canon, sino los motivos por los que se abona, es decir, lo que el tomador de la licencia recibe como contrapartida. Así, por ejemplo, en el caso de importación de un ingrediente o elemento constitutivo del producto autorizado-licenciado o en el caso de importación de máquinas o equipos utilizados para su fabricación, el canon abonado sobre el producto de la venta del producto autorizado-licenciado podrá estar relacionado con las mercancías importadas.

- Que el pago de la regalía constituya una condición de la venta de la mercancía.

En el análisis de este requisito el auditor debe determinar si el vendedor de las mercancías importadas estaría dispuesto a suministrar las mismas al operador sin que se abonase la regalía. Es importante tener en cuenta que la condición podrá ser explícita o implícita. Es decir, no es necesario que esté expresamente estipulado en el contrato de licencia que la venta de las mercancías se supedita al pago de la regalía. Incluso cuando las mercancías se adquieren de una empresa y el pago de la regalía se realiza a otra empresa diferente de la suministradora de las mercancías es posible considerar que el pago de la regalía es condición de venta de las mismas. Esto es importante en los grupos multinacionales, donde la regalía se suele pagar a la matriz del grupo y las mercancías se adquieren de otras empresas del grupo diferentes a la matriz. En estos casos resulta evidente que si no se pagase la regalía la matriz del grupo no consentiría el suministro de la mercancía por parte de sus filiales.

Por tanto, el auditor deberá analizar detenidamente la concurrencia de ambos requisitos y, en caso afirmativo, proceder al ajuste correspondiente.

3. Cuantificación del ajuste

En la cuantificación del ajuste a realizar al valor de transacción declarado por el operador deben tenerse en cuenta las siguientes reglas:

- a) Es conveniente tratar de llegar a un acuerdo entre el importador y las autoridades aduaneras sobre el importe del ajuste.
- b) Los ajustes se basarán siempre en datos objetivos y cuantificables. Por ello es importante tratar de fijar siempre las cifras con arreglo a la contabilidad de la empresa.
- c) Si el importe pagado por la regalía consiste en un porcentaje de la venta de las propias mercancías importadas (se importan CDs y se paga en concepto de regalía por derechos de autor un 5% del precio de venta en el mercado nacional de esos CDs), se podrá añadir al valor de transacción el importe total de la regalía pagada.
- d) Si el producto por cuya venta se paga la regalía no es el mismo que el producto importado (por ejemplo, se importan piezas y la regalía se paga por la venta del producto terminado), habrá que establecer la correspondiente proporción entre el valor de las mercancías importadas y el valor del producto por cuya venta se pagan las regalías.

Se adjunta como Anexo IX un ejemplo de cómo calcular el ajuste en caso de pago de regalías.

Auditoría en materia de origen

3.2.1. Introducción

El origen de las mercancías es un factor esencial en la aplicación de los correspondientes derechos de aduana (así como en lo que respecta a la elaboración de las estadísticas de comercio exterior). Es por ello que el control de este elemento resulta fundamental en una auditoría aduanera. En el marco de sus competencias externas, los países (o las uniones aduaneras como la Unión Europea) celebran acuerdos o adoptan unilateralmente medidas con determinados países o grupos de países de los que se deriva la concesión de un tratamiento arancelario

preferencial para los productos que sean originarios de dichos países.

Es una realidad que el volumen de las importaciones acogidas a preferencia arancelaria por razón del origen tiene una importancia creciente en el conjunto de las operaciones de comercio exterior de los operadores. Dada la importante reducción de derechos que la aplicación de un origen preferencial implica, la auditoría de aduanas debe ser muy rigurosa a la hora de verificar la correcta aplicación de la preferencia.

De acuerdo con lo expuesto, el riesgo principal que existe en este ámbito y que debe tenerse en cuenta en la ejecución de una auditoría aduanera es el posible falseamiento del origen de las mercancías importadas para obtener las ventajas arancelarias asociadas al origen preferencial. En ocasiones, el falseamiento del origen tiene como finalidad evitar la aplicación de derechos antidumping, cuando los mismos se destinan a las mercancías originarias de países concretos.

3.2.2. Preparación de la auditoría

La obtención de los beneficios arancelarios se asigna con carácter general únicamente a aquellas mercancías consideradas originarias en los respectivos acuerdos, por lo que es frecuente en una auditoría de origen tener que acudir a los mismos. El auditor debe tener acceso a dichos acuerdos de forma rápida y sencilla.

Análisis de los antecedentes de la empresa

El auditor de aduanas deberá consultar toda la información existente relativa a actuaciones administrativas previas realizadas sobre el operador en materia de origen.

Entre otros aspectos, deberán consultarse los ajustes por origen realizados a la empresa en auditorías aduaneras previas, así como los ajustes realizados en primera y segunda línea por motivo del origen de las mercancías importadas. Para ello, y al igual que se expuso en materia de valor, es fundamental que el sistema informático incorpore estos ajustes y que se puedan consultar de una manera ágil por el auditor.

Análisis de los orígenes declarados por la empresa

En la fase de preparación deberá analizarse el origen declarado por la empresa auditada en sus importaciones de bienes.

Cualquier cambio significativo de tendencia en los países de origen que la empresa auditada venía declarando puede ser indicativo de un falseamiento de los países de origen a los efectos de reducir la tributación en sus operaciones de comercio exterior.

El auditor de aduanas en esta fase de preparación debe obtener, entre otros aspectos, la siguiente información:

1. Un cuadro con el volumen total de las importaciones en los últimos años de los principales países de origen en el año auditado. En él constará el volumen de importaciones con preferencia arancelaria y sin preferencia arancelaria por razón del origen.
2. Cuadro con los países de origen cuyo volumen de importación se ha incrementado en el año auditado en más de un 100% y 50.000 dólares respecto al año anterior. Así mismo, se incluirá la preferencia declarada en cada uno de ellos.
3. Listado de las declaraciones de importación de la empresa auditada con preferencia arancelaria en los que existe discrepancia entre el país de origen del DUA de importación y el país del puerto de carga de la declaración sumaria.
4. Cuadro con los productos importados por el operador en que más de 50.000 dólares se acojan a preferencia y más de 50.000 dólares no se acojan a preferencia por razón del origen.
5. Para los principales países de origen con preferencia en el año auditado, salidas totales de divisas a dichos países e importaciones de los mismos.
6. Declaraciones de importación con preferencia en las que no coincida el país de origen con el país de expedición declarado en la declaración de importación.

Con la información anterior se pretende que el auditor centre las actuaciones en las importaciones de bienes con los siguientes orígenes:

- a) Orígenes con preferencia arancelaria cuyo importe se ha incrementado significativamente en los últimos ejercicios (cuadros 1 y 2).
- b) Orígenes problemáticos por no coincidir el país de origen de la declaración de importación con el país de expedición declarado en la misma o con el país del puerto de carga de la declaración sumaria (pruebas 3 y 6), porque la misma partida se importa en unos casos con preferencia y en otros sin preferencia arancelaria (prueba 4), pudiéndose estar falseando el origen de los productos importados con preferencia arancelaria o porque el importe de las divisas transferidas al país con origen preferencial es inferior a las importaciones de dicho país (prueba 5).

3.2.3. Ejecución de la auditoría

Tras la preparación de la auditoría el actuario deberá estar en condiciones de poder seleccionar un conjunto de declaraciones de importación que se consideren de riesgo en función de los países de origen declarados en las mismas.

La ejecución de la auditoría de aduanas tiene por objeto determinar si dichos países de origen han sido correctamente declarados por la empresa auditada.

Comprobación de la obtención de los productos originarios

Para la aplicación de los beneficios arancelarios otorgados en todos los sistemas preferenciales se considera como productos originarios de un país, siempre que se cumplan las restantes condiciones, los siguientes:

- a) Los productos enteramente obtenidos en ese país.
- b) Los productos obtenidos en ese país en cuya fabricación se hayan utilizado productos diferentes de los mencionados en el apartado anterior, siempre que sean objeto de transformaciones o elaboraciones suficientes.

Dado que los conceptos anteriores se desarrollan en cada uno de los tratados, cuando el auditor de aduanas tenga dudas sobre si un producto ha recibido una transfor-

mación suficiente para adquirir el origen de un país, deberá acudir a los diferentes acuerdos y comprobar el cumplimiento de los requisitos que allí se establezcan.

Comprobación de la prueba de origen

Para que los productos originarios de un país se beneficien en el momento de su importación de las preferencias previstas en cada uno de los acuerdos preferenciales, deberán presentar una prueba del carácter originario de los productos (EUR 1, FORM A, etc.).

El auditor de aduanas debe ser particularmente estricto en el análisis de la prueba de origen y, entre otros, en los siguientes aspectos:

1. Verificará la existencia y validez de la prueba de origen que presente el operador y se comparará con la prueba de origen consignada en la declaración de importación.
2. Comprobará que las mercancías importadas coincidan plenamente (naturaleza y cantidad) con las descritas en la prueba de origen.
3. Pondrá especial atención en aquellos casos en que la prueba de origen sea emitida sistemáticamente a posteriori.
4. Si existe una lista de sellos, el auditor comprobará en caso de duda que el sello de la prueba de origen conste en la lista de sellos de la Administración.

Comprobación del cumplimiento de la regla del transporte directo

Para que un producto sea considerado originario de un determinado país a los efectos de la aplicación de los beneficios arancelarios establecidos en los distintos acuerdos, debe someterse a la regla del transporte directo. Esta regla tiene por objeto mantener la identidad del producto exportado. De acuerdo con ella, las mercancías han de

transportarse hasta el país de importación sin atravesar otro país. En caso de que esto sea necesario, se impondrán obligaciones adicionales que garanticen la identidad deseada.

Entre las pruebas que con carácter general vienen exigiéndose en los diferentes acuerdos, en caso de que los productos se transporten hasta el país de importación a través de un país tercero incluso con transbordo o depósito temporal en dicho país, están las siguientes:

- a) Un documento único de transporte al amparo del cual se haya atravesado el país de tránsito.
- b) Una declaración expedida por las autoridades del país de tránsito que contenga una descripción exacta de los productos, la fecha y su descarga.

Por tanto, en una auditoría aduanera es esencial verificar el cumplimiento de la regla del transporte directo en los casos de importaciones de mercancías acogidas a preferencia arancelaria por razón del origen. Para ello se solicitará de la empresa y se estudiará toda la documentación relacionada con el transporte de las mercancías con el objeto de verificar el cumplimiento de la regla del transporte directo (contratos de transporte, pólizas de seguro, conocimientos de embarque, etc.).

Si existen dudas sobre la información obtenida en la empresa:

- a) En los casos de importación en contenedores se realizarán los requerimientos que se estimen oportunos a las empresas consignatarias acerca del lugar de carga del contenedor y de los trayectos siguientes que ha realizado.
- b) En caso de transporte por mar se podría consultar (si está disponible) la aplicación SCENT, que contiene información sobre los movimientos de buques proporcionados por Lloyd's.

Otras comprobaciones en materia de origen

Además de las arriba referidas, otras comprobaciones relativas al origen de las mercancías que deben realizarse en una auditoría de aduanas son las siguientes:

1. Si es posible, se verificarán todas las marcas que lleven los productos importados y que puedan ser indicativas del país de origen (por ejemplo, los códigos de barras).

2. Se comprobará que el proveedor figura como tal en la contabilidad mercantil de la empresa. Deberá tenerse especial cuidado cuando existan proveedores de un mismo grupo en países preferenciales no preferenciales.
3. En caso de que las importaciones con preferencia arancelaria por razón del origen se paguen a un país distinto del país de origen declarado en la declaración de importación, se solicitará a la empresa auditada el motivo de este hecho y se verificará que los productos no son originarios del país al que se están transfiriendo las divisas.
4. En caso de duda, si los pagos se han realizado a través de remesas documentarias o créditos documentarios, habrá que requerir al banco toda la documentación relativa a dichos créditos.
5. En caso de duda sobre la prueba de origen presentada por la empresa auditada, deberán retirarse los certificados de origen controvertidos para remitirlos a las autoridades aduaneras del país de expedición con el objeto de que certifiquen su autenticidad.

3.3. Auditoría en materia de clasificación arancelaria

3.3.1. Introducción

Al igual que sucede con el origen de las mercancías, la clasificación arancelaria de los productos importados es un elemento determinante para la aplicación de los correspondientes derechos de aduana y la elaboración de estadísticas sobre comercio exterior. Por ello, el control de la clasificación arancelaria realizada por la empresa auditada es uno de los aspectos a realizar en toda auditoría de aduanas.

El riesgo principal que existe en este ámbito consiste en que el operador, mediante la utilización de una clasificación arancelaria incorrecta, obtenga una reducción en la tributación de sus operaciones de comercio exterior. En ocasiones, la declaración de una posición arancelaria incorrecta persigue evitar la aplicación de derechos antidumping.

3.3.2. Preparación de la auditoría

Análisis de los antecedentes de la empresa

El auditor de aduanas deberá consultar toda la información existente relativa a las actuaciones administrativas previas realizadas sobre el operador en materia de clasificación arancelaria.

Entre otros aspectos, deberán consultarse los ajustes por cambios en la posición arancelaria realizados a la empresa en auditorías aduaneras previas, así como los ajustes realizados en primera y segunda línea por el mismo motivo. Para ello, y al igual que se expuso en materia de valor y origen, es fundamental que el sistema informático incorpore estos ajustes, pudiendo consultarse de una manera ágil por el auditor de aduanas.

En esta fase es importante comprobar si la empresa tiene informaciones arancelarias vinculantes y si alguna de las posiciones arancelarias que está declarando se ajusta a lo establecido en dichas informaciones. En caso negativo, puede ocurrir que la empresa esté clasificando incorrectamente los productos importados en alguna posición arancelaria diferente.

Otro aspecto importante que debe abordarse en este momento es comprobar, para las principales partidas importadas por la empresa, si hay análisis de laboratorio hechos a partidas idénticas (de la misma u otra empresa) en los que exista resultado contradictorio con la partida sugerida por el operador.

Análisis de la clasificación arancelaria realizada por la empresa

En la fase de preparación deberá analizarse la clasificación arancelaria declarada por la empresa en sus operaciones de comercio exterior, seleccionándose las posiciones con variaciones relevantes y las declaraciones de importación con clasificaciones problemáticas para su aclaración en la visita a la empresa. Los cambios importantes en la clasificación arancelaria declarada pueden ser indicativos de que se están utilizando códigos incorrectos con el objeto de reducir los derechos de importación.

El auditor de aduanas debe determinar:

- a) Si la empresa utiliza posiciones arancelarias con derechos reducidos o nulos y si hay productos similares con aranceles elevados.

- b) Si la empresa utiliza una gran diversidad de códigos arancelarios. Dicha diversidad puede ser indicativa de que se están usando diferentes códigos para un mismo producto.
- c) Si el operador utiliza frecuentemente la posición arancelaria residual “otras”.

Además de la aproximación señalada a las posiciones arancelarias declaradas por la empresa, el auditor de aduanas en esta fase de preparación debe obtener entre otros aspectos la siguiente información:

1. Para los principales productos importados por la empresa en el año auditado, cuadro con el importe y el arancel medio de los últimos ejercicios.
2. Cuadro con las partidas importadas por el operador cuyo volumen de importación se ha incrementado en el año auditado en más de un 100% y 50.000 dólares respecto al año anterior.
3. Cuadro con las partidas del año auditado superiores a 50.000 dólares que sean iguales en su clasificación arancelaria a nivel de 6 dígitos, pero diferentes a nivel de 8 dígitos, y el tipo medio de cada una.

Con la información anterior se pretende que el actuario centre las actuaciones auditoras en las siguientes importaciones de bienes:

- a) Posiciones arancelarias cuyo importe se ha incrementado significativamente en los últimos ejercicios (cuadros 1 y 2).
- b) Posiciones arancelarias problemáticas porque la misma empresa importa partidas próximas (cuadro 3), pudiendo estar clasificando incorrectamente unas posiciones por otras.

3.3.3. Ejecución de la auditoría

Tras la preparación de la auditoría el actuario deberá estar en condiciones de poder seleccionar un conjunto de declaraciones que se consideren de riesgo en función de las posiciones arancelarias declaradas por la empresa.

La ejecución de la auditoría de aduanas tendrá por objeto determinar si dichas posiciones arancelarias han sido correctamente declaradas por la empresa auditada.

Entre otros aspectos, en el curso de la inspección:

1. Se solicitarán, si existen, los criterios utilizados por la empresa para clasificar las mercancías importadas.
2. Se analizará toda la documentación comercial desde el inicio de los contactos entre el proveedor y el importador con el fin de determinar la verdadera naturaleza de las mercancías encargadas por la empresa auditada a sus proveedores.
3. Se deben investigar los sistemas internos de gestión de pedidos y de almacén con el fin de solicitar todos aquellos documentos internos que se estimen necesarios para aclarar la verdadera naturaleza de las mercancías importadas. Así mismo, el conocimiento de los sistemas de control interno permitirá identificar a las personas que pueden conocer información relevante sobre la naturaleza de los productos importados.
4. Se confirmará si la empresa tiene informaciones arancelarias vinculantes y si se están siguiendo los criterios de clasificación contenidos en ellas.
5. Se comprobará si los códigos arancelarios declarados son coherentes con la actividad de la empresa auditada o si, por el contrario, se están declarando códigos no congruentes con su actividad comercial.
6. Se obtendrán catálogos, listas de descripciones técnicas, etc. Y, si es posible, alguna muestra de los productos con clasificaciones controvertidas.
7. Se solicitarán, si existen, los informes de laboratorio que haya realizado por su cuenta el operador.
8. En casos de duda se deberán verificar las ventas y pedir a los clientes de la empresa auditada información sobre sus compras a la misma.

En caso de que el auditor tenga dudas en la correcta clasificación de alguna de las mercancías importadas por la empresa, podrá solicitar la colaboración de los órganos administrativos nacionales competentes en materia de clasificación arancelaria. Se adjunta como Anexo X listas de control cuyo fin es servir al auditor de guía en la ejecución de los diferentes tipos de auditoría que se han explicado en esta parte del trabajo.

ANEXOS

Anexo I. Propuesta de cursos de capacitación	62
Anexo II. Obligación de suministrar información a la auditoría	63
Anexo III. Medidas cautelares previas a la emisión de las resoluciones u órdenes de pago	64
Anexo IV. Carácter reservado de los datos de la auditoría y cesión de información	64
Anexo V. Derechos y garantías	65
Anexo VI. Derechos y garantías	66
Anexo VII. Procedimiento de fiscalización. Modelo del código tributario del CIAT	67
Anexo VIII. Ejemplo de práctica de procedimiento de una auditoría aduanera.....	68
Anexo IX. Ejemplo de ajuste por pago de regalías	72
Anexo X. Listas de control	73

Anexo I. Propuesta de cursos de capacitación

Curso	Núm. destinatarios	Grupos
FORMACIÓN DIRECTIVOS ÁREA DE ADUANAS	35	1
INTERROGATORIO DE FICHEROS	75	3
HERRAMIENTAS DE SELECCIÓN	21	1
DERECHO MERCANTIL Y COMERCIO EXTERIOR	50	2
NOVEDADES EN APLICACIONES INFORMÁTICAS DE ADUANAS	42	2
PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA DE ADUANAS	100	4
UNIDADES DE ANÁLISIS DE RIESGO	50	2
CURSO SOBRE ARANCEL Y CLASIFICACIÓN ARANCELARIA	50	2
BLANQUEO DE CAPITALES	20	1
INVESTIGACIÓN TRAMAS DE FRAUDE. FACTURAS FALSAS	68	2
IDENTIFICACIÓN DE BIENES CULTURALES	25	1
CONTABILIDAD	100	4
IVA Y COMERCIO EXTERIOR	75	3
CURSO SOBRE VALOR EN ADUANA	50	2

Anexo II. Obligación de suministrar información a la auditoría

Artículo 93 de la Ley General Tributaria española. Obligaciones de información.

1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

En particular:

- a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.
- b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración Tributaria.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

- c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración Tributaria en período ejecutivo, estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones.

2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración Tributaria, que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos.

3. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario.

Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio, podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración Tributaria que reglamentariamente se determine.

Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el período de tiempo al que se refieren.

La investigación realizada según lo dispuesto en este apartado podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino.

4. Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, estarán obligados a colaborar con la Administración Tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, salvo que sea aplicable:

- a) El secreto del contenido de la correspondencia.
- b) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.

- c) El secreto del protocolo notarial, que abarcará los instrumentos públicos a los que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

5. La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración Tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

Anexo III. Medidas cautelares previas a la emisión de las resoluciones u órdenes de pago

Artículo 146 de la Ley General Tributaria española. Medidas cautelares en el procedimiento de inspección.

1. En el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.

Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

2. Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

3. Las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron.

Anexo IV. Carácter reservado de los datos de la auditoría y cesión de información

Artículo 95 de la Ley General Tributaria española. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.

1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado. Sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:

- a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.
- b) La colaboración con otras Administraciones Tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.
- c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social, así como en la obtención y disfrute de prestaciones a cargo de dicho sistema.
- d) La colaboración con las Administraciones Públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.

- e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.
- f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.
- g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración Tributaria.
- i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas.
- j) La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago.
- k) La colaboración con las Administraciones Públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.

3. La Administración Tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado.

Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados.

Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este

particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.

Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de la persona agraviada, la Administración Tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal la relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del servicio jurídico competente.

Anexo V. Derechos y garantías

Artículo 34 de la Ley General Tributaria española. Derechos y garantías de los obligados tributarios.

1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:
 - a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
 - b) Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.
 - c) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
 - d) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y el personal al servicio de la Administración Tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.
 - e) Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.

- f) Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.
- g) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.
- h) Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria.
- i) Derecho a que las actuaciones de la Administración Tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- j) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.
- k) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia en los términos previstos en esta Ley.
- l) Derecho a ser informado al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.
- m) Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables
- n) Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria.
- o) Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.
- p) Derecho de los obligados a presentar ante la Administración Tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.
- q) Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta Ley. Este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio.
2. Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.

Anexo VI. Derechos y garantías

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (México).

Esta ley se publicó en el Diario Oficial de la Federación del 23 de junio de 2005, entrando en vigor a partir del 23 de julio del mismo año. Con relación a los derechos y obligaciones del contribuyente en el curso de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refiere esta Ley, destacan en el apartado los siguientes:

- Derecho a ser tratado con respeto y consideración por parte de la autoridad fiscal.
- Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos de los que forme parte.
- Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos de auditoría. Para ello se publica el directorio de servidores públicos en la página de Internet del SAT, en términos de la fracción III del artículo 7 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

- Derecho a obtener la certificación y copia de sus declaraciones presentadas, previo pago de los derechos correspondientes.
- Derecho a no aportar a la misma autoridad actuante en un acto de fiscalización los documentos que ya estén en su poder, cuando el contribuyente acredite fehacientemente que para el mismo acto de auditoría ya se presentaron los documentos. Cuando ya se hubiera presentado ante la misma autoridad actuante documentación en escritura pública, el contribuyente deberá manifestar bajo promesa de decir verdad que dicha escritura aún mantiene los mismos efectos jurídicos.
- Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que del contribuyente y terceros relacionados conozcan los servidores.
- Derecho a ser oído, previamente a la emisión de la resolución determinadora del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas que ya se contemplan en esta Carta.
- Derecho a ser informado al inicio de las facultades de comprobación, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de un acto de fiscalización, y a que éstos se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales. Se tendrá por informado al contribuyente cuando se le entregue esta Carta y así se haga constar en el acta correspondiente.
- Derecho a corregir su situación fiscal, de conformidad con lo señalado en las disposiciones legales que se explican en esta misma Carta.

Anexo VII. Procedimiento de fiscalización. Modelo de código tributario del CIAT

Sección 1. Procedimiento para la fiscalización externa. Artículo 113. Fiscalización.

La fiscalización externa en el domicilio o establecimiento de los contribuyentes o responsables se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

1. Toda actuación de fiscalización externa deberá estar fundada en orden de actuación proveniente de la autoridad competente de la Administración Tributaria de la que surja la individualización de la actuación, contribuyentes o terceros responsables comprendidos y lugares donde ha de practicarse el acto de fiscalización, así como la identificación del o de los funcionarios actuantes.

Cuando el ocupante de la finca o edificio bajo cuya custodia se hallare el mismo se opusiere a la entrada de los fiscalizadores, éstos podrán llevar a cabo su actuación solicitando directamente el auxilio de la fuerza pública. Cuando se trate de casa-habitación del contribuyente o tercero responsable será preciso obtener previamente mandamiento judicial.

2. La actuación se documentará en actas en las que se harán constar en forma circunstanciada los hechos y omisiones que se hubieren conocido por los fiscalizadores. Los hechos u omisiones consignados por los fiscalizadores cuando no sean desvirtuados por el fiscalizado, hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de los tributos a cargo del fiscalizado en el período revisado, aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en los actos a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señala el lugar en que se encuentran siempre que éste sea el domicilio tributario o el lugar autorizado para llevar su contabilidad.

Corresponderá al contribuyente o responsable probar con documentos, libros de contabilidad u otros medios que las normas establezcan, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y montos de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

3. Durante el desarrollo de la fiscalización, los fiscalizadores, a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archivos u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al fiscalizado o a la persona con quien se entienda la diligencia previo inventario que al efecto formulen. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archivos u oficinas que se sellen

sea necesario al fiscalizado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los fiscalizadores, quienes podrán sacar copia del mismo, dejándose constancia de este hecho.

En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia, y entre ésta y el acta final deberán transcurrir cuando menos días, durante los cuales el contribuyente o tercero responsable podrá aceptar total o parcialmente los hechos u omisiones consignados por los fiscalizadores.

4. Si en el cierre del acta final de la fiscalización no estuviere presente el fiscalizado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente. Si no se presentara, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar fiscalizado. En ese momento cualquiera de los fiscalizadores que hayan intervenido en la fiscalización y el fiscalizado o la persona con quien se entiende la diligencia firmarán el acta de la que se dejará copia al fiscalizado. Si el fiscalizado o la persona con quien se entendió la diligencia no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el fiscalizado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar la copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte a la validez y valor probatorio de la misma.

Anexo VIII. Ejemplo de práctica de procedimiento de una auditoría aduanera

Introducción

A continuación se expone un ejemplo del procedimiento seguido por una unidad de auditoría X en la comprobación de importaciones realizadas por una empresa.

En una provincia o región determinada se distribuyen por el superior jerárquico (que llamaremos inspector-jefe y no realiza auditorías) entre las diferentes unidades de auditoría de la provincia o región las empresas seleccionadas para el plan del año 200X.

Con carácter urgente llega desde la oficina central el "plan preferente textiles". Estos planes preferentes o especiales se basan en informaciones recibidas o en investigaciones propias y se suelen coordinar en todo el

territorio nacional para descubrir determinadas actividades ilícitas.

Por parte de la dirección de la auditoría territorial (el inspector jefe) se van asignando a la unidad X las empresas a auditar, pues cada equipo deberá, en la medida de lo posible, tener asignadas al principio del ejercicio las empresas que deberán ser fiscalizadas por la unidad durante el ejercicio, sin perjuicio de que, a lo largo del año, vengan programas preferentes que deben ultimarse, como sucede con éste.

La asignación de los expedientes a cada unidad debe estar en proporción con los medios disponibles, al mismo tiempo que equilibrarse de tal forma que se pueda valorar el trabajo de cada una de ellas. Una parte, aunque no muy importante, de las retribuciones debe tener el concepto de productividad, relacionado con la consecución de los objetivos a lo largo del año. Se trata de una forma de incentivar la mejora de resultados

Supongamos que a la unidad de auditoría X le asignan una de las empresas incluidas en el programa preferente. Dado el carácter prioritario que se le da a esta operación, dicha unidad va a proceder al inicio de las actuaciones de comprobación. Se trata de una actuación que afecta a la confirmación de la clasificación arancelaria y el valor en aduanas.

Se van a realizar actuaciones simultáneas en todo el país, siendo las empresas seleccionadas de nueva creación, con un capital social por debajo de los 6000 dólares o alternativamente sociedades en las que su objeto social cuando se crearon no coincide con la actividad que están desarrollando últimamente, la importación de textiles. Por ello, se sospecha que pueda tratarse de empresas "pantalla" que desaparecerán en un breve plazo de tiempo, siendo importante realizar la auditoría de forma inmediata.

A la organización central no le basta con detectar y suspender los despachos en la aduana. Quiere que se investigue dónde están los almacenes y quiénes son las personas físicas que están detrás de estas operaciones y sociedades. En base a las informaciones obtenidas en las aduanas de entrada, se determina que, además, las partidas declaradas por la empresa son determinadas posiciones de productos textiles con un tipo arancelario inferior a otros que se sospecha son los que traen realmente

Así mismo, se sospecha que, además de la inexacta clasificación arancelaria, hay diferencias tanto en las cantidades declaradas como en los valores que figuran en la documentación aduanera utilizada para el despacho.

El alcance de las actuaciones va a ser parcial, ya que se quieren comprobar sólo importaciones de textiles procedentes del país A realizadas en los últimos meses. Si las actuaciones fueran de carácter general, las operaciones de comercio exterior a fiscalizar serían todas aquellas realizadas en ejercicios que no estuviesen prescritos de acuerdo con la normativa nacional.

La unidad X de auditoría está formada por dos personas (se procura que las unidades no sean individuales). Uno de los integrantes es el jefe de la unidad, que dirige las actuaciones y pertenece a un cuerpo de auditores con conocimientos tanto aduaneros como contables, jurídicos y del sistema tributario en general. El otro miembro del equipo deberá tener conocimientos aduaneros y contables.

Para expedientes como éste, que va a requerir un cierto trabajo operativo de recuento de existencias, es recomendable la participación en las actuaciones materiales de funcionarios de vigilancia aduanera u operativos.

Iniciación de las actuaciones de control

Asignadas y atribuidas las empresas a fiscalizar por los equipos de auditoría, el jefe del equipo decidirá el orden de realización de las auditorías pero, dada la prioridad que se ha dado a las actuaciones de este programa (sector textil), se propone iniciar la auditoría a la empresa lo más pronto posible, inmediatamente después de haber recabado toda la información sobre la misma en la base de datos.

El inicio de las actuaciones auditorías se puede hacer mediante comunicación notificada a la empresa o mediante personación del equipo sin previa notificación en las oficinas, instalaciones o almacenes de la empresa. Esta forma de actuación se recomienda para casos como éste de empresas que se consideren menos fiables, existiendo el riesgo de que puedan hacer desaparecer o alterar documentación y demás elementos probatorios en el momento en que tengan conocimiento de que se va a realizar una auditoría de sus operaciones de comercio exterior. En caso de que se opte por esta forma de inicio se extenderá una diligencia para documentar el inicio de actuaciones y el resultado de la personación.

Dado el perfil de la empresa a auditar, el jefe de la unidad decide que van a iniciar por personación sin previo aviso. Si tiene oportunidad, hará coincidir la fecha de inicio con la llegada de una importación a la empresa o al almacén donde vaya a producirse la descarga (esto se puede hacer con una buena coordinación con las aduanas de entrada).

Sea cual sea la forma de inicio, deberían producirse los siguientes efectos:

- Interrupción del plazo legal de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria y, en su caso, sancionar.
- Los ingresos que a partir del momento del inicio de actuaciones se hagan por la empresa serán a cuenta del importe de la liquidación que resulte de la actuación auditora y no impedirán la imposición de sanciones.

Los auditores, avisados por la aduana de entrada de la salida de mercancía importada por la empresa como sujeto importador, se presentan en el almacén donde se va a proceder a la descarga del contenedor el mismo día y hora. Se trata de un lugar donde existe alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible.

Las actuaciones se entenderán con el interesado, si estuviere presente, o bien con quien ostente su representación como encargado o responsable de la oficina, registro dependencia, empresa, centro o lugar de trabajo.

Los auditores se identifican, solicitan ver la documentación que acompaña al medio de transporte y su carga, así como presenciar la descarga del mismo. De igual manera, se requiere a la empresa para que en un plazo de quince días presente una serie de declaraciones de importación realizadas con anterioridad a la del día de autos y la documentación relacionada con las mismas: contratos con el proveedor exportador, movimientos de pagos al extranjero y los registros contables, etc. Este requerimiento puede realizarse en un documento independiente o en la misma diligencia donde se va a dejar constancia de los resultados de la actuación en la empresa: recuento de mercancías, documentación examinada, irregularidades detectadas. Con el auxilio de la vigilancia aduanera (área operativa), se procedería al co-tejo de la documentación declarada en la aduana con el recuento de las mercancías que se van descargando. Se tomaría nota de las diferencias en bultos y número de

prendas y, como un elemento adicional, podría decidirse la toma de muestras necesarias para resolver las dudas de clasificación que puedan surgir, enviándolas, en su caso, al laboratorio de aduanas.

Como resultado de la comprobación, resulta que los bultos son conformes, aparecen diferencias en el número de prendas y algunas de ellas no coinciden con la clasificación arancelaria declarada en el momento de la importación.

Todas estas actuaciones se incluirían en diligencia o acta de constancia de hechos junto con todos los demás datos que se consideren relevantes:

- Datos de la fecha de la visita, identificación de los auditores y de la persona responsable en el almacén y su relación con la empresa.
- Detalle del recuento de la descarga.
- Requerimiento de datos para la próxima visita.
- Manifestaciones del interesado.
- Firma de los auditores del responsable presente. El responsable puede firmar o no la diligencia. En caso de que no quiera firmar es conveniente que lo hagan dos testigos.

Dada la posibilidad de que desaparezca la documentación de la empresa, decide adoptarse como medida precautoria o cautelar retirar el disco duro de la computadora que hay en el almacén, hecho que también debe hacerse constar en la diligencia.

En el mismo documento se emplaza a la empresa para una próxima visita de inspección fijada un día determinado.

Desarrollo de las actuaciones de auditoría aduanera

En el desarrollo de las actuaciones auditoras deberán tenerse en cuenta los aspectos que a continuación se apuntan.

El plazo de duración de las auditorías de aduanas deberá ser similar al existente en la inspección del resto de los tributos internos. Se considera que un plazo máximo de

18 meses es suficiente para finalizar una actuación auditora, si bien podrían establecerse supuestos que permitieran la ampliación del plazo inicial (por ejemplo, en casos de complejidad de las operaciones de comercio exterior, empresas vinculadas, confirmación de certificados en los países de origen, etc.).

Las actuaciones de control posterior podrán desarrollarse:

- a) En el lugar en el que el interesado tenga su domicilio fiscal.
- b) En el lugar en el que se realicen total o parcialmente las operaciones objeto de control posterior.
- c) En el lugar en el que se encuentren, en su caso, las mercancías relativas a las operaciones de comercio exterior objeto del control posterior.
- d) En el lugar en el que exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho objeto del control.
- e) En el domicilio fiscal del representante del interesado cuando esté dentro de la misma jurisdicción territorial del domicilio del interesado.
- f) En la sede de la unidad de control posterior cuando los elementos sobre los cuales deban realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ella.

En este caso, las actuaciones se inician en el almacén de la empresa donde según la documentación de la importación previsiblemente la mercancía va a llegar. Sin embargo, para la siguiente visita se emplaza en la diligencia de inicio por personación a la empresa para que acuda el titular o el representante autorizado a las oficinas públicas de la auditoría en fecha y hora señaladas.

Antes de la próxima visita de auditoría, el jefe de la unidad decide que se debe proceder a visitar a algunos de los clientes de la empresa auditada para ver qué tipo de mercancía es la que comercializa. El resultado de la obtención de información en cada uno de los clientes se diligenciará en el acta de constancia de hechos o diligencia.

De las averiguaciones en algunos de los clientes resulta que tienen en almacén compradas a la empresa auditada mercancías que no aparecen declaradas en ninguna importación.

Para poder hacer efectivas este tipo de comprobaciones a terceros, la auditoría aduanera deberá estar facultada para pedir a cualquier persona física o jurídica, pública o privada, toda clase de datos con trascendencia tributaria para las actuaciones que se están desarrollando. La solicitud de datos se realizará por escrito o, como en el presente caso, personándose la auditoría ante el sujeto que dispone de la información cuando lo justifique la índole de la información a obtener.

Como consecuencia de la documentación examinada, la auditoría conoce la existencia de otro almacén de la empresa auditada donde puede haber más mercancía almacenada de importación, por lo que decide realizar también una visita a este nuevo almacén y recabar en el propio lugar y del propio interesado información de la mercancía allí almacenada.

Para hacer efectiva este tipo de actuación, la auditoría de aduanas debe poder entrar en fincas, locales de negocio y establecimientos donde existan pruebas relativas a los hechos imposables que se están auditando, debiendo el interesado permitir siempre el acceso durante la jornada laboral a las oficinas donde tenga la contabilidad y el resto de justificantes del negocio. En los demás casos, si el interesado se opone, será necesaria la autorización judicial.

De la visita en el otro almacén de la empresa auditada aparecen mercancías distintas de las declaradas en las importaciones.

Finalización de las actuaciones de auditoría aduanera, trámite de audiencia y propuesta de resolución

Las actuaciones de control a posteriori se considerarán concluidas cuando se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar la propuesta que deberá constituir el resultado final de la actuación.

Sin perjuicio del derecho del interesado a realizar alegaciones en cualquier momento del procedimiento, con carácter previo a la formalización de las actas se dará audiencia al interesado para que pueda alegar lo que convenga a su derecho en relación con la propuesta que se vaya a formular.

A la vista de todas las actuaciones desarrolladas, la auditoría hace una propuesta de liquidación por las cantidades que ha demostrado que se importaron en

realidad y no fueron declaradas correctamente. La empresa, ante la amenaza de encontrarse ante un ilícito penal por contrabando decide presentar nuevas facturas de compra con las cantidades y los valores reales de las importaciones realizadas durante el período objeto de comprobación.

Además de la fecha y el lugar donde se levantan, la identificación de los auditores y de la persona con representación bastante de la empresa, las actas contendrán la propuesta de regularización que se estime procedente por la unidad de auditoría aduanera debidamente motivada, con relación de hechos y fundamentos jurídicos, debiendo ser firmadas por ambas partes. En caso de que el interesado se niegue a firmar las actas le serán remitidas por correo. Las actas pueden ser de conformidad o disconformidad según la manifestación del interesado con la propuesta de liquidación.

En este caso, la empresa manifiesta la disconformidad a la propuesta de liquidación, ya que, si bien está de acuerdo con incrementar el valor declarado de las mercancías, no lo está con las modificaciones en la clasificación arancelaria que, en base a los datos de sus clientes y a la toma de muestras, le ha hecho la auditoría.

El interesado podrá realizar alegaciones al inspector jefe del contenido de todas las actas.

Tramitación de las actas

Una vez suscritas por los auditores y el obligado auditado, las actas pasan al inspector jefe.

Todas las actas deben ser objeto de revisión por parte del inspector jefe, quien en su caso ordenará completar actuaciones si no está de acuerdo con la propuesta de regularización que el acta contiene. Es el inspector jefe el que dicta los actos administrativos de liquidación.

En el caso presente, el inspector jefe solicita al auditor jefe de unidad que le haga un informe ampliatorio al presentado junto con el acta de disconformidad, pues quiere que le justifique por qué no ha considerado que se trataba de un delito de contrabando en lugar de una propuesta de liquidación con cambio de partida estadística e incremento de valor.

En contestación al inspector jefe el auditor realiza un informe en el que establece que no hubo ocultación, uno de los supuestos de la Ley del Contrabando, y que lo que se ha producido en esta empresa es un ingreso inferior al debido en el momento de los despachos aduaneros. Argumenta también que las mercancías estaban bien declaradas, pero en número inferior al real, y que no precisaban de ningún documento adicional (como licencia de importación). En este caso, si faltara algún requisito para el despacho sí que, en su opinión, sería delito de contrabando.

A la vista del informe, el inspector jefe practica la liquidación con la cantidad propuesta en el acta e inicia un expediente sancionador por infracción muy grave. Notifica al interesado la liquidación y el inicio del expediente sancionador, acompañando las cartas de pago para el ingreso en plazo del pago voluntario de la deuda liquidada.

Recursos del interesado contra la liquidación administrativa

Las liquidaciones tributarias derivadas de las actas de la auditoría aduanera deben poder ser recurridas en vía administrativa y judicial. En ningún caso podrán impugnarse por el obligado tributario los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias respecto a los que dio su conformidad, salvo que pruebe haber incurrido en error de hecho. Si el interesado decide recurrir y no ingresar, tendrá que garantizar la deuda liquidada.

Anexo IX. Ejemplo de ajuste por pago de regalías

En la auditoría a la empresa X de su país se han puesto de manifiesto los siguientes hechos:

1. La empresa X fabrica coches de la marca Y utilizando piezas nacionales e importadas.
2. Tiene suscrito un contrato de licencia con su matriz, la empresa japonesa Y Inc. por el que transfiere el 4,8% del importe de la venta de los vehículos fabricados en su país como contraprestación por la utilización de determinadas patentes y el derecho de uso de la marca Y. En las declara-

ciones de importación de las piezas importadas no se ha realizado ningún ajuste al valor de transacción por pago de regalías.

3. Una parte de las piezas necesarias para fabricar los mencionados vehículos son importados de empresas del grupo del sudeste asiático.
4. De la revisión de la contabilidad de la empresa se han obtenido los siguientes datos:
 - a) Cantidades transferidas a la matriz japonesa por el pago del canon: 21.952.896.236 U.M.
 - b) Importe de las ventas de los vehículos licenciados: 457.352.004.917 U.M.
 - c) Valor en aduana declarado por los componentes importados que se utilizan en la fabricación de los vehículos licenciados: 26.402.482.498 U.M.

La forma de calcular el importe que se ajustaría en el ejemplo anterior sería la siguiente:

- a) Importe de las cantidades pagadas por canon por X (licenciatario) a Y Inc. (licenciador): 21.952.896.236 U.M.
- b) Importe de las ventas netas asociadas al canon: 457.352.004.917 U.M.
- c) Valor en aduana de las piezas importadas por la empresa: 26.402.482.498 U.M.
- d) Porcentaje que implican las piezas importadas respecto al precio neto de venta de los vehículos fabricados por X: $26.402.482.498 / 457.352.004.917 = 0,057729$. Ello quiere decir que sólo un 5,7729% del precio neto de venta de los vehículos está formado por el valor de las piezas importadas, y es por tanto este porcentaje el que debe tenerse en cuenta a la hora de establecer la cuantía del canon repercutible.
- e) Canon repercutible: 5,7729% de 21.952.896.236 U.M., es decir, 1.267.319.160 U.M.

En conclusión, de los 21.952.896.236 U.M. pagados por canon son repercutibles al valor en aduana 1.267.319.160 U.M., ya que el resto (20.685.577.076 U.M.) no guarda relación con las piezas importadas por la empresa.

Anexo X. Listas de control

Valor en aduana

- ¿Qué sistemas se usan en la empresa auditada para determinar el valor en aduana?
- ¿Es aplicable el valor de transacción? En caso contrario, ¿es necesario acudir a otro criterio de valoración?, ¿por qué?
- ¿Está vinculado algún proveedor con el operador? En caso afirmativo, indíquese el tipo de vínculo existente y si puede influir en el valor en aduana declarado por el operador.
- ¿El valor declarado en las declaraciones de importación es conforme con los pedidos, contratos, albaranes, facturas, etc.?
- ¿Las condiciones de entrega que constan en las facturas y los contratos de flete (Incoterms) corresponden a los gastos de flete declarados en las declaraciones de importación? ¿Paga el operador el flete por adelantado (riesgo de omitir añadirlo al valor en aduana)?
- ¿Se han efectuado deducciones al valor de transacción?
¿Se han calculado correctamente?
- ¿Son las cantidades declaradas en las declaraciones de importación por gastos de seguro coherentes con las pólizas de seguros del operador?
- ¿Se ha utilizado un tipo de cambio correcto de la moneda?
- ¿Existe la declaración del valor en aduana y está correctamente cumplimentada?
- ¿Se declara el valor de las transacciones sobre la base de facturas proforma o de facturas con valor sólo a efectos aduaneros? ¿El valor en aduana indicado es exacto o está redondeado?
- ¿Varían los valores respecto a los de mercancías similares importadas de otros proveedores?
- ¿El valor en aduana declarado por los productos importados se corresponde con los precios medios del sistema de información aduanero de su propia Administración de Aduanas (en caso de que esté disponible)?
- ¿Tiene el operador controles internos para asegurar (a) la conciliación de las operaciones de importación con la contabilidad y (b) que todas las facturas recibidas en relación con compras efectuadas en un tercer país se hayan presentado al efectuar la declaración de las mercancías para su despacho de aduana?
- ¿Las cantidades anotadas en las cuentas de las compras no comunitarias corresponden a los valores en aduana declarados en las declaraciones de importación?
- ¿Están las facturas utilizadas para el despacho en aduana anotadas en la contabilidad de la empresa?
- ¿Se declaran precios diferentes para el mismo producto?
- ¿Son similares entre ellas las facturas del mismo proveedor, es decir, son su estructura, formato, numeración, etc., consistentes?
- ¿Están respaldados por una declaración de importación los asientos contables correspondientes a proveedores no comunitarios?
- ¿Hay asientos en las cuentas contables con valores, comentarios o métodos de anotación inusuales?
- ¿Hay cuentas conectadas con regalías, comisiones, investigación y desarrollo, transporte, seguro y otros costes adicionales al valor de transacción con arreglo al artículo 8? ¿Se ha añadido correctamente al valor en aduana?
- En caso de que existan ventas sucesivas antes de la importación, ¿se ha declarado el valor de la última venta o de una venta anterior? ¿Es ello correcto?
- ¿Cuadran los pagos a los proveedores con el valor en aduana declarado?
- ¿Es el valor en aduana declarado muy bajo en comparación con el de la venta interna?
- ¿Se transfiere a través de una tercera empresa el dinero para pagar las mercancías importadas? En caso afirmati-

vo, ¿se ha añadido correctamente ese importe al valor en aduana?

Origen

¿Hay importaciones de mercancías en las que el país de origen consignado en las declaraciones de importación haya cambiado durante el último año?

¿Está el país de origen declarado en las declaraciones de importación cerca de países en los que para mercancías idénticas se haya introducido un derecho antidumping, un derecho compensatorio o sea necesaria una licencia de importación?

¿Se importan las mercancías de áreas geográficas de riesgo en términos de medidas comerciales (por ejemplo, derechos antidumping, contingentes, etc.)?

¿Se importa el mismo producto de diversos países?

¿Existe la prueba de origen? ¿Se ha cumplimentado correctamente? ¿Es válida? ¿Son las pruebas documentos originales (no meras fotocopias)?

¿Corresponden la naturaleza y cantidad de las mercancías importadas a las declaradas en la prueba de origen?

¿Se ha emitido sistemáticamente a posteriori la prueba del origen?

¿El sello de la prueba de origen figura en la lista de sellos correspondiente (en caso de que exista)?

En caso de que se trate de un exportador autorizado, ¿se ha hecho constar el número de autorización?

¿Se ha expedido al operador una información sobre el origen vinculante (IOV)? ¿Se ajustan a la IOV los productos importados y los orígenes?

Verifíquese la ruta de transporte para determinar si se ha cumplido la norma sobre el transporte directo.

¿Es el país de expedición incoherente o incompatible de algún modo con el país de origen declarado?

¿Resulta verosímil que el país de origen declarado pueda producir las mercancías en cuestión?

¿Figura el proveedor/fabricante como acreedor en la contabilidad?

¿Son coherentes los documentos de transporte con el país de origen declarado?

¿Se han efectuado los pagos a un país diferente del país de origen declarado? (Si es posible, examínense las existencias, así como el origen declarado y los códigos de barras en las cajas, los embalajes, los envases y las mercancías).

¿Utiliza el operador siempre a los mismos proveedores en los mismos orígenes o hay algún cambio?

¿Hay indicios de que las mercancías se hayan vendido varias veces antes de la importación? ¿Hay indicios de que el propósito fuera obtener un tratamiento arancelario preferencial por razón del origen?

Clasificación arancelaria

¿Qué clase de productos importa y exporta el operador?

¿Qué productos representan el mayor volumen? ¿Qué productos representan el mayor valor?

¿Hay clasificaciones arancelarias cercanas a otras a las que se aplican derechos antidumping o restricciones? ¿Ha cambiado el operador su forma general de clasificación? ¿Podría esto deberse a cambios en la legislación?

¿Utiliza el operador códigos de mercancía con tipos de derechos bajos o nulos?

¿Utiliza el operador códigos de mercancía a los que se aplican suspensiones arancelarias? En caso afirmativo, ¿se cumplen todos los requisitos para la suspensión?

¿Son coherentes los códigos de mercancía utilizados con las actividades del operador?

¿Se declaran los productos del operador en posiciones estadísticas residuales "otras mercancías"? ¿Es correcto?

¿Se ha efectuado una investigación previa referente a la clasificación arancelaria? En caso afirmativo, ¿con qué resultado?

¿Importa el operador productos que podrían estar sujetos a derechos antidumping o compensatorios? En caso afirmativo, ¿quién es el fabricante? ¿Se ha expedido un certificado correcto? (Examínese la clasificación arancelaria próxima o posibles alternativas a la declarada)

¿Declara el operador piezas? ¿Existe un derecho antidumping sobre los productos acabados?

¿Ha tomado muestras el auditor? ¿Se han pedido folletos, descripciones técnicas, etc.? ¿Cuál ha sido el resultado de la investigación?

¿Han sido sometidos a prueba los productos por un laboratorio? ¿La prueba ha sido hecha por la aduana o por el operador? ¿Cuál ha sido el resultado?

¿Hay correspondencia con los proveedores que permita la identificación de las mercancías?

¿Se ha expedido alguna información arancelaria vinculante (IAV) al operador? ¿Clasifica el operador las mercancías de conformidad con la IAV?