

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSGRADO
“DIPLOMADO EN AUDITORÍA FORENSE”



MONOGRAFÍA

**“POSIBLES ACTOS DE FRAUDE Y DEFRAUDACIÓN EN
LA ADUANA NACIONAL DE BOLIVIA POR PARTE
DEL VENDEDOR Y DEL COMPRADOR”**

POSTULANTE: VICTOR ESTEBAN GONZALES QUISPE

TUTOR: PABLO ARANDA MANRIQUE

LA PAZ - BOLIVIA

2019

DEDICATORIA

A Dios, por darme la vida, fuerza y sabiduría necesaria para continuar con mi crecimiento profesional y académico.

A la Universidad Mayor de San Andrés por su constante capacitación y motivación en la formación del Diplomado en Auditoría Forense para un mejor desempeño laboral, a los colegas que compartimos en aula e intercambiamos criterios y puntos de vista.

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por ser nuestro guía, bendecirnos, derramando su infinito amor en nuestras vidas y darnos un discernimiento para tomar una acertada decisión.

A mis padres, que con mucho esfuerzo y dedicación, siempre me empujan con su apoyo moral a mis aspiraciones personales.

A todos los docentes del Diplomado en Auditoría Forense, por transmitir sus conocimientos en la Unidad de Posgrado de la Carrera de Contaduría Pública de nuestra prestigiosa casa de estudios, la Universidad Mayor de San Andrés.

INDICE DE CONTENIDO

| | |
|---|----|
| RESUMEN | |
| 1. INTRODUCCIÓN..... | 1 |
| 1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA | 2 |
| 1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA..... | 3 |
| 1.3. OBJETIVOS | 3 |
| 1.3.1. Objetivo General | 3 |
| 1.3.2. Objetivos Específicos..... | 4 |
| 1.4. JUSTIFICACIÓN: METODOLÓGICA, ACADÉMICA Y PRÁCTICA | 4 |
| 1.4.1. Justificación Metodológica | 4 |
| 1.4.2. Justificación Académica | 4 |
| 1.4.3. Justificación Social | 5 |
| 2. MARCO TEÓRICO | 6 |
| 2.1. MARCO LEGAL | 6 |
| 2.1.1. Marco legal de importación para el consumo..... | 6 |
| 2.1.2. Marco legal de exportación | 7 |
| 2.2. MARCO CONCEPTUAL | 8 |
| 2.2.1. Definición de ilícito tributario y fraude aduanero | 8 |
| 2.2.2. Definición según el Código Tributario Boliviano (CTB) | 8 |
| 2.2.3. Contravenciones Tributarias | 8 |
| 2.2.4. Clasificación de los delitos tributarios | 9 |
| 2.2.4.1. Defraudación Tributaria | 10 |
| 2.2.4.2. Defraudación Aduanera | 11 |
| 2.3. EL FRAUDE ADUANERO..... | 12 |
| 2.3.1. Definición de fraude Aduanero..... | 12 |
| 2.3.2. El fraude en Aduanas..... | 13 |
| 2.3.3. Actores de la corrupción en el fraude Aduanero | 14 |
| 2.3.4. Manifestaciones más significativas del fraude Aduanero | 17 |
| 2.3.5. Metodologías para establecer el valor del comercio ilícito | 21 |
| 2.4. FASES DE UNA AUDITORIA FORENSE | 24 |
| 2.4.1. Planificación de una auditoria forense | 24 |

| | |
|--|----|
| 2.4.2. Metodología de investigación de la Auditoría Forense | 25 |
| 2.4.3. Definición y reconocimientos del problema, administrativo o en el ámbito jurisdiccional (diferenciar) | 26 |
| 2.4.3.1. Conocimiento de la entidad y su entorno | 27 |
| 2.4.3.2. Recopilación de evidencias de fraude / defraudación en los diferentes procesos de control | 30 |
| 2.4.4. Evaluación de la evidencia recolectada | 31 |
| 2.4.4.1. Obtención de evidencia probatoria y confiable | 31 |
| 2.4.4.2. Tipos principales de evidencia | 32 |
| 2.4.4.3. Evidencia por computadora | 32 |
| 2.4.5. Elaboración del informe final con los hallazgos | 35 |
| 2.4.5.1. Comunicación de los hallazgos a instancias pertinentes | 36 |
| 2.4.6. Evaluación del riesgo forense, entre ellos: operador de comercio exterior, declaración de tributos, documentos, componentes externos | 36 |
| 2.4.6.1. Establecimiento de áreas de riesgo | 37 |
| 2.4.6.2. Análisis de riesgos | 37 |
| 2.4.7. Detección de fraude o defraudación en cualesquier proceso de control . | 38 |
| 2.4.8. Evaluación del Sistema de Control Interno con relación a las normas especiales o específicas | 40 |
| 2.5. INFORME DE AUDITORÍA FORENSE | 41 |
| 3. MARCO METODOLÓGICO Y MARCO PROPOSITIVO | 43 |
| 3.1. MARCO METODOLÓGICO | 43 |
| 3.1.1. Enfoque de Investigación | 43 |
| 3.1.2. Tipo de investigación | 43 |
| 3.1.3. Diseño de investigación | 44 |
| 3.1.4. Método de investigación | 44 |
| 3.1.5. Técnicas e instrumentos de investigación | 45 |
| 3.1.5.1. Investigación Documental | 45 |
| 3.2. MARCO PROPOSITIVO | 45 |
| 3.2.1. Ley de Administración y Control Gubernamental N° 1178 de 20/07/90 .. | 45 |
| 3.2.2. Código Penal aprobado mediante D.S. N° 667 del 08/10/2010 | 46 |
| 3.2.3. Ley de Lucha contra la Corrupción, enriquecimiento ilícito e investigación de fortunas “Marcelo Quiroga Santa Cruz” N° 004 de 31/03/2010 | 46 |
| 3.2.4. Ley N° 466 de 26 de Diciembre de 2013 | 47 |

| | |
|--|----|
| 3.2.5. Fortalecer la lucha contra el fraude aduanero | 48 |
| 4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES | 50 |
| 4.1. CONCLUSIONES | 50 |
| 4.2. RECOMENDACIONES | 51 |
| BIBLIOGRAFÍA | 52 |

RESUMEN

En el Estado Plurinacional de Bolivia hay una preocupación por cubrir un vacío en el tema de la defraudación aduanera, que conjuntamente con la Aduana Nacional de Bolivia, buscan un mismo fin el de distribuir las riquezas del Estado para que así podamos cubrir las necesidades de personas humildes, llevando salud, educación, seguridad ciudadana, etc.

Heckscher Ohlin dice; una nación exportará la mercancía cuya producción requiera el uso intensivo del factor relativamente abundante y barato, e importará la mercancía cuya producción requiere del uso intensivo del factor relativamente escaso y caro. Por tanto; la nación relativamente rica en trabajo exporta la mercancía relativamente intensiva en trabajo, e importa la mercancía relativamente intensiva en capital (1968).

Este modelo explica por qué los países que disponen de una abundancia de este factor tenderán a exportar bienes intensivos en capital, mientras que los países que dispongan de poco capital y abundante mano de obra, tenderán a exportar los bienes que sean intensivos en trabajo. En este terreno, cualquier innovación tecnológica importante provoca un cambio en la relación de los factores de producción, especialmente entre el trabajo y el capital, y por tanto tendrá una incidencia directa en la estructura del comercio exterior de ese país.

La defraudación económica causada al Estado Plurinacional de Bolivia por este tipo de actos ilegales por parte de importadores, hace daño al erario público ya que estos actos la Aduana Nacional de Bolivia, no puede detectar debido a la escasa cantidad de funcionarios que resguardan las fronteras, así como el control en las zonas primarias y zonas secundarias por donde se interna la mercancía legal e ilegal.

El IBCE había calculado en un estudio de fines del 2006 que el país perdía 154 millones de dólares cada año por la mala aplicación del Acuerdo de Valoración de la OMC en el país, y por la defraudación aduanera existente.

La Aduana Nacional de Bolivia, está cada vez más haciendo frente a la lucha contra el fraude aduanero y el contrabando, contratando consultores profesionales para hacer seguimiento al importador que tiene como habitualidad para que pueda introducir mercancías de manera legal al territorio nacional, llevando una base de datos a través del sistema SIDUNEA que es manejado por los operadores de aduana frontera.

Se identificó posibles actores de corrupción en el comercio exterior que son: el vendedor, el comprador, el comisionista, el agente compañía marítima o área, la compañía aseguradora, el transportista, el operador de aduanas, funcionarios de la Aduana Nacional de Bolivia, que mediante la falsificación, adulteración, facturas clonadas, conocimientos de embarque y demás documentos privados propios de la actividad aduanera son utilizados para beneficio propio por parte de las partes vinculadas, que como resultado vemos a diario noticias de que están involucrándose en temas de contrabando nuestros propios custodios de fronteras y la internación de mercancías que nos deja mal visto, por la facilidad de vulnerar nuestros propios controles aduaneros y el no asumir nuestra responsabilidad como sociedad y contribuyente por dedicarse a este tipo de actos ilegales.

1. INTRODUCCIÓN

El delito tributario del que la defraudación es una modalidad que está previsto en el Código Tributario Boliviano, Ley N° 2492; desde su promulgación hasta la fecha que se tenga visiblemente anoticiando, ningún contribuyente ha sido condenado a pena privativa de la libertad en aplicación de norma por actos de fraude en la Aduana Nacional de Bolivia.

En general, cada vez que se desea conocer de cierto hecho debe merecer la calificación de delito, por tanto es necesario preguntarse ¿Cuáles son las razones que impulsa considerar y que determinada acción u omisión debe tener carácter punible?, ¿En atención a que razones puede la ley disponer que por lo hecho o sancionar con pena privativa de libertad?, ¿Cómo y por qué omisión del pago de un tributo puede considerarse delictiva?

En la Constitución Política del Estado, en el Artículo 108, numeral 7, señala lo siguiente: son deberes de las bolivianas y bolivianos, tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley.

El incumplimiento de esta obligación implica la violación de un deber social por que los tributos permiten al estado obtener los recursos que necesita para cumplir con su rol de procurar el bien común de todos los bolivianos (as).

Frente al hecho del no pago de tributos el Estado puede reaccionar, sancionar solo administrativamente a los omisos, mediante la aplicación de las respectivas penas pecuniarias amparados en nuestro Código Penal Ley N° 1768. El incumplimiento del contribuyente sea cual fuere la razón, merece una sanción en el plano administrativo que se traduce en el pago de recargos o multas y, en algunas legislaciones, intereses y reajustes para evitar la erosión que la inflación produce.

Las causas por las cuales se procede a la defraudación tributaria, es la evasión o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que lograrán tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales.

Según el maestro (Villegas, 2003, pág. 6) “La defraudación fiscal requiere, subjetivamente, la intención deliberada de dañar al fisco, y objetivamente, la de sustraer, en todo o en parte, a la obligación de pagar tributos”.

Esas maniobras están intencionalmente destinadas a incluir en error a la autoridad para que la falta total o parcial de pago aparezca como legítima, y de allí la mayor gravedad de esta infracción que traduce en la mayor severidad de las sanciones.

Vidal Henderson afirma que como para el delito tributario es necesaria la demostración de la responsabilidad en forma subjetiva, debe el delito tributario regularse por los principios del derecho penal resultando indispensable para su configuración la existencia de la intención dolosa del infractor, la que la administración debe acreditar fehacientemente al presentar la respectiva denuncia.

Bramont Arias Torres señala que en esencia el delito de defraudación tributaria consiste en la realización de uno o varios actos que tengan por fin de dejar de pagar en todo o parte los tributos que se establecen en las leyes, perjudicando el sistema de recaudación de ingresos y realizaciones del gasto público.

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La corrupción en la actualidad ya no es un problema local, nacional o regional, se trata de un problema a escala mundial, que solo puede ser enfrentado con políticas de estado permanentes e integrales, y con el respaldo de la cooperación y normas internacionales.

Las prácticas de esta índole son reprimidas por el ordenamiento jurídico nacional, que tras la tipificación de las infracciones clasificadas, según la gravedad, en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias, impone las respectivas sanciones.

Con el fin de determinar este tipo de actos corrupción, se debe fortalecer la lucha contra el fraude aduanero, tanto del importador como también por parte del exportador y sus funcionarios públicos que están día a día controlando que no ingresen mercancías de dudosa procedencia, para eso la Aduana Nacional de Bolivia lo que está haciendo es implementarse con más equipos tecnológicos modernos de punta como otros países vecinos hacen, para no causar un grave daño económico al Estado.

1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Qué tipos de manifestaciones más significativas del fraude aduanero podemos conocer y que métodos de estimación estadística podemos utilizar como rango aceptable de medición de los efectos económicos del tráfico ilegal de las mercancías en Aduana?

1.3. OBJETIVOS

A continuación, se detalla de manera general y específica los objetivos que se pretende alcanzar:

1.3.1. Objetivo General

Proponer la adecuada y correcta forma de comercio exterior, el incremento de las inversiones del sector privado en sistemas más modernos de fabricación, gestión de información, una cadena logística más eficiente y sobre todo eliminar la corrupción entre comprador y vendedor, y la delincuencia organizada transnacional que conlleva a la vulnerabilidad de la cadena logística comercial internacional de fraude fiscal por parte del importador y exportador.

1.3.2. Objetivos Específicos

- Analizar el control aduanero que afecta los intereses económicos, sociales y fiscales para el erario público.
- Desarrollar las manifestaciones más significativas que se presenta en el fraude aduanero.
- Identificar la metodología para establecer el valor del Comercio Ilícito.
- Analizar las fases de una auditoría forense en Aduanas.

1.4. JUSTIFICACIÓN: METODOLÓGICA, ACADÉMICA Y PRÁCTICA

1.4.1. Justificación Metodológica

La justificación metodológica del estudio se da cuando el proyecto que se va a realizar propone un nuevo método o una nueva estrategia para generar conocimiento válido y confiable.

Se aplicó el enfoque Cuantitativo, por el tema de que en Aduanas lo que se ve son las recaudaciones para el erario público que como bien sabemos las importaciones y exportaciones son manejadas a través de la Aduana Nacional de Bolivia.

1.4.2. Justificación Académica

Los controles en valoración aduanera no están operando como debe ser, es decir con un mayor desarrollo en el momento posterior al despacho y con un menor énfasis durante el despacho y con procedimientos razonables.

Se evidenció la ausencia del control posterior referido a los estudios e investigaciones sobre el valor de aduana de las mercancías importadas, con el desarrollo de auditorías a empresas e importadores en general, por sectores de la economía, regímenes aduaneros, o determinados aspectos del acuerdo sobre valoración.

1.4.3. Justificación Social

El mejoramiento de control en las operaciones aduaneras, ya sean estas en zonas francas primarias o zonas francas secundarias, controlando a sus funcionarios de planta y evitando que haya actos de corrupción entre funcionario y los que se dedican al comercio de todo tipo de mercancías que son internadas de manera legal e ilegal a Bolivia.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. MARCO LEGAL

El marco Legal vigente en nuestro país con relación a todo lo que se refiere con importación y exportación, está específicamente reglamentado, por la Ley 1990 de 28/07/1999, el Reglamento a la Ley General de Aduanas Decreto Supremo 25870 de 11/08/2000, respetando el Código Tributario Ley 2492 de 02/08/2003 y otras normativas que tienen relación que mencionaremos a continuación de manera ordenada:

2.1.1. Marco legal de importación para el consumo

Se debe tomar en cuenta para la importación al consumo los siguientes:

- Ley General de Aduanas - Ley N° 1990.
- Reglamento a la Ley General de Aduanas - D.S. 25870.
- Código Tributario Boliviano - Ley N° 2492.
- Reglamento al Código Tributario Boliviano - D.S. 27310.
- Modificación a la Ley General de Aduanas - Ley N° 037.
- Modificación a Mercancías Prohibidas sujetas a Autorización Previa D.S. 572.
- Modificación a la L.G.A. el C.T.B. - Ley 100 de Seguridad Fronteriza.
- Resolución Ministerial N° 139 del 07/04/2015 del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, que aprueba la nómina de mercancías y las respectivas Administraciones de Aduana de Frontera.
- Nacionalización de mercancías en Frontera - D.S. 2295.
- Instructivo - Enmienda DUI's Sujetas a Control Posterior del 13/01/2017
- R.N.D.10-0011-11 de 20/05/2011, Medios fehacientes de pago.
- R.N.D.10-0023-11 de 29/08/2011, Modificaciones y Complementaciones sobre medios fehacientes de pago.
- R.N.D. 10-0017-15 de 26/06/2015, Bancarización - Medios fehacientes de pago, iguales o mayores a Bs. 50.000

Se debe tomar en cuenta el impuesto al valor Agregado que nos menciona la Ley 843 donde en su artículo 1 menciona: Créase en todo el territorio nacional un impuesto que se denominará Impuesto al Valor Agregado (IVA) que se aplicará sobre: c) Las importaciones definitivas.

Cualquier persona que desee vender sus productos dentro el territorio nacional, al importar estará alcanzado por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), esto quiere decir que se sujetará a la siguiente normativa:

- Texto Ordenado Vigente - Ley N° 843
- Reglamento del Impuesto al Valor Agregado - D.S. 21530
- Resoluciones Administrativas de Directorio N° 05-039-99 - RND 10-0016-07 y sus modificaciones, RND 10-0025-14 de 29.08.2014 y sus modificaciones.

2.1.2. Marco legal de exportación

Se debe tomar en cuenta para la exportación los siguientes:

- Ley General de Aduanas - Ley N° 1990.
- Reglamento a la Ley General de Aduanas - D.S. 25870.
- Ley de Exportaciones - Ley N° 1489
- Ley de Sustancias Controladas - Ley N° 1008
- Ley de Minería y Metalurgia - Ley N° 535
- R. Secretarial 590/97 - Aprueba TIF/DTA
- R. Secretarial 811/96 - Aprueba del MIC/DTA
- R. Secretarial 796/96 - Aprueba MCI y DTAI
- D.S. 23484 - Aprueba MIC/Fluvial
- R. de Directorio ANB N° 01-002-12 de 12/04/2012, Despacho Aduanero de los Regímenes de Exportación definitiva e Importación a Consumo.

El espíritu de las normas legales es claro y tiene como objetivo dejar constancia y evidencia de todas las operaciones comerciales que se realizan tanto en importación y exportación.

2.2. MARCO CONCEPTUAL

2.2.1. Definición de ilícito tributario y fraude aduanero

Constituyen ilícitos tributarios, las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas por el Código y demás disposiciones normativas tributarias.

Los conceptos de incumplimiento en los que podemos incurrir en determinadas circunstancias para el pago de impuestos y la declaración de mercancías a la administración tributaria. Por tanto, constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en la disposición normativa tributaria.

2.2.2. Definición según el Código Tributario Boliviano (CTB)

La Ley N° 2492 - Código Tributario Boliviano, en el artículo 6º, Numeral I, no define claramente; sin embargo, genera directrices, y señala, que solo la Ley puede:

- Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo.
- Establecer regímenes suspensivos en materia aduanera.

2.2.3. Contravenciones Tributarias

Etimológicamente contravención proviene del latín *contravenire* y significa obrar en contra de lo que está mandando.

Según Adolf Schonke, las contravenciones son delitos pequeños de escasa trascendencia social respecto de, los cuales el legislador es benévolo; en atención a los bienes jurídicos, por cuya protección deben velar; se considera suficiente una pena de arresto por pocos días o la imposición de una multa, como sanción variable en su monto, según los casos.

El Código Tributario - Ley N° 2492, en el artículo 160 (Clasificación) menciona lo siguiente: Son contravenciones tributarias:

1. Omisión de inscripción en los registros tributarios;
2. No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente;
3. Omisión de pago;
4. Contrabando cuando se refiera al último párrafo del artículo 181;
5. Incumplimiento de otros deberes formales;
6. Las establecidas en leyes especiales.

Para ampliar un poco más de lo que menciona el punto 4, es menester leer todo el artículo 181 (Contrabando) hasta el Artículo 181 (Favorecimiento y Facilitación del contrabando) de la Ley 2492.

2.2.4. Clasificación de los delitos tributarios

Los delitos tributarios tienen carácter penal, y se rigen por las normas de la ley penal común, en adición a las disposiciones del Código Tributario Boliviano.

La clasificación de los delitos tributarios, está establecida en la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano (CTB), en su artículo 175 y se clasifica de la siguiente manera:

1. Defraudación tributaria;
2. Defraudación aduanera;
3. Instigación pública a no pagar tributos;
4. Violación de precintos y otros controles tributarios;
5. Contrabando;
6. Otros delitos aduaneros tipificados en leyes especiales.

El artículo 176 (Sanciones) de la Ley N° 2492, también menciona que: “Los delitos tributarios serán sancionados con penas, independientemente de las sanciones que por contravenciones correspondan”.

A continuación veremos los dos primeros puntos mencionados en la Ley N° 2492 en su artículo 175.

2.2.4.1. Defraudación Tributaria

Cuando un ciudadano debe pagar una cierta cantidad de dinero al fisco en concepto de impuestos y, sin embargo, evade su obligación de pago, podrá ser acusado de defraudación. El delito de defraudación suele estar tipificado dentro del Código Penal como una modalidad de estafa.

Se considera como tal, el que dolosamente efectuó acciones, en perjuicio del derecho del Estado Boliviano a través de la Administración Tributaria a percibir tributos, como consecuencia de:

1. Por acción u omisión disminuya la deuda tributaria, o
2. No pague la deuda tributaria,
3. No efectúe las retenciones a que está obligado, u
4. Obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales

Dichas acciones tengan el resultado de evaluación y considerados como tributarios omitidos, en el rango de una cuantía mayor o igual a 10.000 UFV, según establece el Código Tributario Boliviano, será sancionado con la pena privativa de libertad de 3 a 6 años y una multa equivalente al 100% de la deuda tributaria establecida en el procedimiento de determinación o de prejudicialidad. Asimismo; las penas serán establecidas sin perjuicio de imponer inhabilitación especial.

Por otra parte; en el mismo cuerpo legal, determina que los tributos de carácter municipal y liquidación anual, la cuantía deberá ser mayor a 10.000 UFV's por cada periodo impositivo, a efecto de determinar la cuantía señalada, si se trata de tributos de declaración anual, el importe de lo defraudado se referirá a cada uno de los 12 meses del año natural (UFV 120.000). En este delito, el bien jurídico protegido está constituido por el proceso de recaudación de ingresos y de distribución o redistribución de ingresos.

2.2.4.2. Defraudación Aduanera

Conforme se establece en la Ley N° 2492, comete el delito de defraudación aduanera, el que dolosamente perjudique el derecho de la Administración Tributaria a percibir tributos a través de las conductas que se detallan, siempre y cuando la cuantía sea mayor o igual a 50.000.- UFV's (Cincuenta mil 00/100 Unidades de Fomento de la Vivienda) del valor de los tributos omitidos por cada operación de despacho aduanero, y ésta determinación sea como consecuencia de las siguientes acciones cometidas por el sujeto pasivo:

1. Realice una descripción falsa en las declaraciones de mercancías cuyo contenido sea redactado por cualquier medio;
2. Realice una operación aduanera declarando cantidad, calidad, valor, peso u origen diferente de las mercancías objeto del despacho aduanero;
3. Induzca en error a la Administración Tributaria, de los cuales resulte un pago incorrecto de los tributos de importación;
4. Utilice o invoque indebidamente documentos relativos a inmunidades, privilegios o concesión de exenciones;
5. Cuando el Sujeto Pasivo haya cometido el delito y sea tipificado bajo este marco jurídico; será sancionado con la pena privativa de libertad de cinco (5) a diez (10) años y una multa equivalente al cien por ciento (100%) de la deuda tributaria establecida en el procedimiento de determinación o de prejudicialidad.

La gravedad de los delitos de la defraudación y el contrabando aduanero internacional, conlleva una responsabilidad de carácter penal y administrativo simultáneamente, generando privación de la libertad con prisión y la sanción de carácter económico.

2.3. EL FRAUDE ADUANERO

Al fraude aduanero, en un contexto general se debe definir como un engaño económico con la intención de conseguir un beneficio, y con el cual alguien queda perjudicado, como ser el Estado por no percibir los ingresos a través de las declaraciones de tributos internos que es la fuente del presupuesto General de la Nación. Asimismo; se debe contextualizar el fraude como que proviene del latín “fraus o fraudes”, que traducido al español significa engaño.

2.3.1. Definición de fraude Aduanero

El Fraude Aduanero, es un acto contrario a la verdad y a la rectitud, tendiente a eludir una disposición legal en perjuicio del estado o de terceros.

El ente regulador sobre el comercio internacional, la OMA define el fraude comercial como cualquier infracción o delito contra estatutos o disposiciones regulatorias en que la aduana sea responsable de asegurar su cumplimiento incluyendo:

1. Evadir o intentar evadir el pago de derechos, aranceles, impuestos al flujo de mercancías.
2. Evadir o intentar evadir cualquier prohibición o restricción a que estén sujetas las mercancías.
3. Recibir o intentar recibir cualquier reembolso, subsidio u otro desembolso al cual no se tiene derecho legítimo.
4. Obtener o intentar obtener en forma ilícita algún beneficio que perjudique los principios y las prácticas de competencia leal de negocios.

El concepto del fraude, en el caso de la norma aduanera en el País; también consideramos, como fraude aduanero o contrabando, aquellos hechos u acciones que pudiesen existir por parte del transportador internacional de carga o del operador económico, establecida en el artículo 66 de la ley N°1990 LGA, y que se entiende como que no fue declarada la mercancía en el Manifiesto Internacional de Carga (MIC/DTA), en aquellos casos:

- Cuando la cantidad existente sea superior a la declarada.
- Cuando se hubiera emitido la descripción de la mercancía.
- Cuando dicha mercancía no se relaciona con el Manifiesto Internacional de Carga.

Otro de los elementos que se debe considerar, es cuando la mercancía no fue entregada a la administración aduanera:

- Si no se procedió a la entrega de los documentos de transporte normalmente exigible por la administración aduanera.
- Si su ingreso se realzo por un lugar no habilitado del territorio nacional.
- Si la descarga de la mercancía se efectuó sin la previa entrega del manifiesto internacional de carga, a los depósitos aduaneros autorizados.

2.3.2. El fraude en Aduanas

La administración aduanera puede incumplir con la obligación de controlar el ingreso y salida de mercancías en virtud del error provocado mediante engaño realizado por el sujeto pasivo que de esta manera evaden o disminuyen el pago de las debidas contribuciones o se sustraen del cumplimiento de requisitos señalados como obligatorios por la ley, desde un punto jurídico, la falsificación, adulteración, forjamiento, etc., de facturas, conocimientos de embarque y demás documentos privados propios del comercio internacional o de la actividad aduanera en si no es delito como tampoco lo sería poseer el tronquel de un banco o el sello de una aduana; lo que resulta sujeto a pena es el uso de esos documentos o artefactos, por lo que el momento consumativo del delito sería el de la el caso de tronqueles y sellos el de la presentación ante la aduana de los documentos sellados o troquelados de forma irregular asunto distinto es la falsificación, alteración, simulación o forjamiento de documentos públicos.

Por un lado el derecho penal ordinario hace notorias diferencias entre la manipulación indebida de unos y otros; en lo que a los asuntos aduaneros respecta debemos empezar señalando que los oficios de clasificación arancelaria, delegaciones, permisos, licencias certificados y similares son documentos públicos por haber sido emitidos por órganos del estado pero igual a lo que sucede con los documentos privados es su consignación ante la aduana lo que consuma el delito aduanero, entonces concebidos que antes de esa consignación no se cometió el contrabando.

Puede darse el caso de un documento que no se consiga, pero se muestra al funcionario a objeto de inducirlo a error.

Tal sería el de la presentación ante el reconocedor de un oficio de clasificación arancelaria adulterado con el objeto evitar la aplicación de una restricción o la aplicación de una tarifa más elevada.

2.3.3. Actores de la corrupción en el fraude Aduanero

La corrupción en la actualidad ya no es un problema local, nacional o regional, se trata de un problema a escala mundial, solo puede ser enfrentado con políticas de estado, y con respaldo de la cooperación y normas internacionales. Las prácticas de esta índole son reprimidas por el ordenamiento jurídico nacional, que, tras la tipificación de las infracciones clasificadas, según la gravedad, en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias, impone las respectivas sanciones. Con el fin de determinar los participantes de este tipo de actos corrupción, identificamos a los participantes del comercio exterior, que son:

- Vendedor (exportador)
- Comprador (importador)
- Comisionistas
- Agente compañía marítima o área
- Compañía aseguradora
- El transportista
- Operador de aduanas
- Aduanas nacionales

Fuente: Alfonso Ballesteros, Comercio Exterior: Teoría y práctica, 2da edición México D.F.- México, Editorial Editum, 2001.

El concepto de cada actor posible en la corrupción de fraude aduanero puede ser:

El vendedor.- Es la persona natural o jurídica, quien provee los bienes y/o servicios en el mercado internacional, y se lo denomina como el exportador, fabricante o abastecedor.

El comprador.- Es la persona natural o jurídica, quien requiere los bienes y/o servicios que se encuentran en el mercado internacional, se lo denomina como el importador.

El comisionista.- Es la persona natural o jurídica, contratada que se encargará de vincular o contactar a los exportadores e importación realizada.

El Agente de la compañía marítima o aérea.- Es quien organiza con el vendedor el transporte de las mercancías hasta el lugar de donde serán exportadas, o hacia el lugar de la importación, para que la mercancía llegue en buenas condiciones y en el tiempo estipulado; recibe las informaciones sobre el flete y las transmite a las autoridades competentes, avisa al importador sobre el arribo de las mercancías y le envía los documentos requeridos.

La compañía aseguradora.- Es la empresa de seguros, mediante la cual se adquiere una póliza de seguros para la mercancía, a fin de prevenir las consecuencias económicas desfavorables causadas por un siniestro.

El transportista. - Recibe las mercancías procedentes del exterior y organiza su transporte hasta el domicilio del importador o en su defecto hasta el destino aduanero.

El operador de aduanas (Agencia Despachante de Aduanas).- Es la persona natural o jurídica contratada por el importador o el exportador, para tratar directamente con las aduanas, a fin de realizar el trámite pertinente para la exportación y/o importación de las mercancías.

Las administraciones de aduana.- Son las instituciones públicas, encargadas de vigilar el cumplimiento legal y administrativo de la internación y entrega de las mercancías y del pago de los tributos aduaneros. Cabe señalar que los diferentes actores citados no intervienen necesariamente de forma paralela, pero para el análisis a realizarse es importante conocerlo.

Los actos de corrupción pueden darse entre los distintos actores del comercio exterior y los más habituales se expresan en: documentos fraudulentos, doble facturación, subvaloración y el uso artificioso de regímenes especiales.

El fraude igualmente puede perpetrarse mediante el cohecho entendiendo como el delito en el cual la autoridad o funcionario acepta o solicita una dádiva a cambio de realizar u omitir un acto, este se presenta entre el importador, exportador, agencias despachantes de aduanas y el funcionario público a fin de evitar se realice el debido control o revisión de la documentación.

También, mediante el tráfico de influencias, que se da cuando existe relación directa de consanguinidad, afinidad o de poder entre los operadores de comercio exterior y los funcionarios públicos lo cual cohibe el debido control y pago de los impuestos al comercio exterior.

2.3.4. Manifestaciones más significativas del fraude Aduanero

El fraude aduanero afecta a los intereses económicos, sociales y fiscales del país, así como a los fabricantes y comerciantes que cumplen cabalmente con sus obligaciones. Las aduanas a nivel mundial enfrentan una serie de importantes desafíos como la globalización, nuevas formas de comercio internacional, el incremento de las inversiones del sector privado en sistemas más modernos de fabricación, gestión de información, una cadena logística más eficiente y sobre todo una delincuencia organizada transnacional que conlleva a la vulnerabilidad de la cadena logística comercial internacional e infracciones a los derechos de propiedad intelectual y de fraude fiscal.

A continuación, se describen las manifestaciones más significativas que se presentan en el fraude aduanero, sin que esto no quiera decir que pudieran existir otras:

- La subvaluación.-

Consiste en rebajar dolosamente el valor de una mercancía con la finalidad de reducir la base imponible y con ello obtener una liquidación de tributos menor al que legalmente estaría afectada su ingreso al país. Es la hipótesis donde el agente importa una mercancía al amparo de documentos de embarque o despacho aduanero que han sido preparados de modo fraudulento, lo que permite formular ante la aduana una declaración con valor menor al valor real de la mercancía.

Subvaluar es declarar dolosamente un valor que no corresponde, por estar debajo del valor de la mercancía determinado en aplicación de las normas vigentes en el lugar de ingreso, beneficiándose así con un acto ilícito.

- La sobrevaluación.-

Sobrevaluación es incrementar dolosamente el valor aclarado de una mercancía, por encima de su valor real. Generalmente, el agente procede a su registro.

Se presenta principalmente en aquellos países con alta tasa de impuestos a la renta y con impuestos a la importación muy bajos, esto permite que la mercancía al ingresar al país pague un pequeño monto, así el valor sobrevaluado se ingresa en la contabilidad de la empresa reduciendo ficticiamente la base para el impuesto a la renta.

El beneficio se obtendrá por un pago menor de impuestos anual sobre las utilidades de las empresas por el giro de su negocio.

- Falsedad de origen.-

Se utiliza para beneficiarse indebidamente de las reglas que conciernen a los regímenes preferenciales y los cupos arancelarios (consiguientes) fijado en función al país de origen. Existen acuerdos comerciales sean de libre tráfico o estén afectadas a tasas preferenciales. Los importadores buscarán que se apliquen dichas preferencias para la mercancía importadas de terceros países, no incluidos en el acuerdo comercial invocado.

Las modalidades más frecuentes son la falsificación de documentos para justificar un origen que otorgan el derecho a una preferencia (certificado de origen) y la falsa declaración del país del origen en los documentos de la aduana (declaración de aduna) o en su defecto clasificado de forma dolosa en otra partida arancelaria.

- Acogimiento indebido a una menor tasa.-

Se presenta cuando se requiere acceder a una tasa menor a la correspondiente a la mercancía material de la declaración para ello se recurre a la falsificación de documentos sustentatorios de la transacción y de transporte, haciendo descripciones genéricas de la mercancía y una incorrecta declaración de la partida arancelaria, consignado aquella que está sujeta a una menor tasa. Se presenta en aquellos casos en que existen varios niveles arancelarios o tasas reducidas de impuestos internos para algunas partidas arancelarias, o cuando se hace la declaración del valor en aduanas la mercancía como similar.

- Contrabando.-

El contrabando consiste en introducir o sacar mercancías de un país infringiendo las leyes y los reglamentos o medidas de prohibición y restricción o para eludir o tratar de eludir las ventas y tasa aplicables sin llenar la declaración única de importación (declaración de adquisición de mercancía) o para evitar los controles. En nuestro país el contrabando está latente debido a que no contamos con más puestos fronterizos y conciencia de las personas.

- Acogimiento indebido a un beneficio o exoneración tributaria.-

Se presenta cuando se requiere acceder a un beneficio tributario como el drawback o una exoneración tributaria interna. En el caso de drawback se recurre a la simulación de transacciones y regímenes aduaneros, que incluye la falsificación de documentos sustentatorios de la transacción y el transporte, para obtener la devolución de derechos correspondientes a mercancías que jamás se exportaron, en nuestro país se benefician con el certificado de devolución impositiva (CEDEIM). Y en este caso, también se puede presentar el sobre conteo.

En el caso de las exoneraciones generalmente el ingreso de la mercancía se realiza cumpliendo todos los requisitos para su acogimiento, el fraude se configura una vez ingresada la mercancía material de exoneración cuando es transferida a un tercero que no cumple con los requisitos para gozar de la referida exoneración.

- Prácticas de competencia desleal.-

Son consideradas el dumping y la infracción a los derechos de autor. Los dumpings se configuran con el ingreso de un producto al mercado de otro país a un precio menor al que la misma mercancía es vendida en el mercado del país exportador o a menos del costo incurrido para su producción y transporte.

Generalmente se establecen derechos antidumping para combatir este tipo de prácticas. Buscando evadir el pago de estos derechos se incurre en falsificación de documentos, se simulan embarques desde otros puertos o se declaran partidas arancelarias incorrectas, no vinculados al pago de estos derechos.

Las infracciones a los derechos de autor, se presenta cuando se ingresa mercancías que constituyen copia ilegal o copia no autorizada, pues no cuenta con el consentimiento del titular de los derechos de autor para ellos se incurre en falsificación de documentos.

2.3.5. Metodologías para establecer el valor del comercio ilícito

La mayoría de las metodologías que identifican para medir el comercio ilícito proponen estimaciones indirectas, de acuerdo con la naturaleza del fenómeno.

Al elegir un método para estimarlo requiere de un análisis previo detallado, incluso la determinación de la disponibilidad de información, tanto por los sectores afectados, como de los servidores públicos.

Entre los objetivos para contar con una herramienta de medición del comercio ilícito están:

- Medir la incidencia y el porcentaje de productos ilícitos que se comercializan y que son consumidos.
- Permitir el análisis de tendencias en el tiempo y su desarrollo.

Esta situación impide que se reconozca con exactitud el efecto que el contrabando y la defraudación aduanera genera en el consumo, la producción y la recaudación tributaria en un periodo de tiempo determinado para un país.

Por esta razón; se recurre a distintos métodos de estimación estadística para establecer un rango aceptable de medición de los efectos económicos del tráfico ilegal de mercancías. De acuerdo a la experiencia internacional, se identificaron siete métodos utilizables en la medición del contrabando y la defraudación aduanero en Latinoamérica (Whittembury Esparza, 2006) que son:

- Método de muestreo en punto de control,
- Método de la comparación de la actividad productiva,
- Método de registro histórico del comercio fronterizo,
- Método de registro histórico del comercio fronterizo,
- Método deductivo-inductivo basado en la incautación,
- Método comparativo de ventas y consumo por territorio, y
- Método de diferencial entre peso bruto de transportistas.

A continuación, se dará a conocer cómo se describen estos siete métodos utilizables en la medición del contrabando y la defraudación aduanero:

- **Método de muestreo en punto de control:** esta metodología utiliza como referencia un muestreo aleatorio de las mercancías comercializadas en un radio específico respecto del puesto aduanero más cercano, haciendo una extrapolación al total de la población. Para la estimación del valor de las mercancías se define una canasta de bienes a los cuales se les da seguimiento de forma semi-anual. Este método no hace diferenciación entre el contrabando y la defraudación aduanera.
- **Método de la comparación de la actividad productiva:** realiza una estimación de las ventas potenciales por sector y las ventas reales, la diferencia entre ambas descontadas por el crecimiento del PIB desagregado por actividad económica, se atribuye a comercio ilícito. Este método no hace diferenciación entre el contrabando y la defraudación aduanera.
- **Método de registro histórico del comercio fronterizo:** esta metodología utiliza como referencia los datos históricos del comercio registrado en cada punto de control fronterizo, ajustado por la tendencia natural en el crecimiento del comercio. El resultado es igual al diferencial entre la proyección anual y el registro entre el contrabando y la defraudación aduanera.
- **Método de registro histórico del comercio fronterizo:** esta metodología utiliza como referencia los datos históricos del comercio registrado en cada punto de control fronterizo, ajustado por la tendencia natural en el crecimiento del comercio. El resultado es igual al diferencial entre la proyección anual y el registro entre el contrabando y la defraudación aduanera.

- **Método deductivo-inductivo basado en la incautación:** esta referencia que posee es el valor de las mercancías incautadas y complementa la información con entrevistas dirigidas a los agentes de aduana sobre el tipo de productos contrabandeados y registrados de forma anómala por parte de las aduanas. El resultado se obtiene mediante una proyección mensual del tráfico de mercancías, diferenciando entre contrabando y la defraudación aduanera.

- **Método comparativo de ventas y consumo por territorio:** utiliza como referencia la diferencia entre las ventas realizadas por zona y el consumo de esas mercancías, tanto por los turistas como por los residentes de la zona, bajo el supuesto de que ingresan de manera ilegal al país. Este método no hace diferenciación entre el contrabando y la defraudación aduanera.

- **Método de diferencial entre peso bruto de transportistas:** esta metodología, empleada sobre todo en fronteras marítimas, estima el contrabando a través de la diferencia entre los pesos brutos manifestados por los transportistas y los pesos brutos recibidos por la Terminal de Almacenamiento, los mismos que se valorizaron en función al peso por kilo promedio de las importaciones que ingresan por dicha aduana. Este método no contabiliza el fraude aduanero.

Más allá de las formas y debilidades que presentan cada una de estas metodologías, los grados de complejidad varían en función de la información disponible y de la colaboración por parte de las autoridades aduaneras. Otro factor a tomar en consideración es el costo y el tiempo requerido para realizar la medición. Respecto a la efectividad de estas metodologías para la estimación del contrabando, Whitembury señala “que lo mejor es combinarlas”. Indica que el uso de métodos como el sub-registro, diferencia, estadística entre exportaciones de otros países e importaciones de cada país comunitario, no es suficiente para el cálculo del mismo. También se debe analizar el volumen, valor y precios de las incautaciones sobre el tema (Whitembury Esparza 2006).

2.4. FASES DE UNA AUDITORIA FORENSE

Las auditorías deben hacer pruebas de confirmación para detectar fraude utilizando los conceptos sobre escepticismo profesional. Estas pruebas deberán estar dirigidas hacia áreas de alto riesgo, tales como las cuentas materiales en la información tributaria que aparecen regularmente a lo largo del año, y las más importantes, entradas no rutinarias.

Las técnicas a aplicar en una Auditoría Forense, consiste en: hacer visitas inesperadas, solicitar confirmaciones escritas de los empleados y los sujetos pasivos y clientes, y probar las cuentas que los auditores normalmente no prueban anualmente o que han considerado inmateriales o de bajo riesgo.

La auditoría forense, está siendo utilizada por organismos internacionales para combatir hechos fraudulentos, los crímenes de cuello blanco y todo delito económico que afecte a la empresa.

2.4.1. Planificación de una auditoría forense

Se debe realizar una evaluación preliminar para planificar los recursos necesarios que se deben aplicar, de acuerdo a la solicitud realizada de alcance de la tarea a realizar y cronograma para el desarrollo de la misma.

Una referencia para el comienzo del desarrollo de una auditoría forense puede ser una denuncia formal e informal, oral o escrita y que obliga la ejecución de tareas forenses para la futura actuación judicial como consecuencia de una probable futura demanda, o puede ser derivada por alguno de los ejecutivos (MAE) de la entidad en un comienzo debido al conocimiento o el resultado de una evaluación primaria del sistema de control interno de la organización.

2.4.2. Metodología de investigación de la Auditoría Forense

Al iniciar un servicio de Auditoría Forense con fines de detectar y determinar los hallazgos de irregularidades, fraude y corrupción en la administración tributaria, es establecer una metodología que conste de elementos definidos, consistentes e integrales.

Como aporte para el desarrollo de nuevas y más eficientes metodologías de investigación de fraudes o realización de auditorías forenses, se debe considerar una adecuada aplicación; la misma está constituida por las actividades descritas:

1. Definición y reconocimiento del problema, administrativo o en el ámbito jurisdiccional (diferenciar).
2. Recopilación de evidencias de fraude o defraudación en los diferentes procesos de control.
3. Evaluación de la evidencia recolectada.
4. Elaboración del informe final con los hallazgos.
5. Evaluación del riesgo forense, entre ellos: operador de comercio exterior, declaración de tributos, documentos, componentes externos.
6. Detección de fraude / defraudación en cualesquier proceso de control.
7. Evaluación del sistema de control interno con relación a las normas especiales o específicas.
8. Otras que se considere pertinente cuando el riesgo es inesperado.

El objetivo es el de señalar al auditor una serie de procedimientos que le brindaran la posibilidad de contar con herramientas técnicas a fin de cumplir con éxito su cometido.

La estructura de trabajo sigue los lineamientos de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) y las declaraciones sobre normas de auditoría (SAS).

En cuanto a las etapas del proceso de auditoría (planeación, ejecución e informe), sin olvidar, por supuesto, que al detectarse un fraude o una irregularidad, el proceso puede verse afectado en cuanto al enfoque, objetivos, alcance de las pruebas, composición del equipo de auditoría y cronograma de trabajo.

Para un mejor entendimiento de la metodología, se parte del hecho de realizar una auditoría integral y no de la aplicación de un sistema de control en particular, aunque se hace énfasis en la evaluación del sistema de control interno, en el control financiero y en el control fiscal a la contratación estatal. En lo concerniente al establecimiento de áreas de riesgo, se utiliza la evaluación del sistema de control interno, según el COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). De igual manera, se debe considerar el término de banderas rojas, utilizado por la oficina del auditor general de Canadá, que hace referencia a los síntomas o indicadores de fraudes que se asocian con otros casos.

El término hallazgo es entendido como las deficiencias o debilidades presentadas a través del informe de auditoría y que hacen parte de los comentarios que el auditor redacta sobre los aspectos encontrados durante el proceso.

2.4.3. Definición y reconocimientos del problema, administrativo o en el ámbito jurisdiccional (diferenciar)

Determinar si hay suficientes motivos o indicios, para investigar los síntomas de un posible fraude. Antes de comenzar una investigación formal, se debe obtener la aprobación del directorio de una organización o de la máxima autoridad ejecutiva, ya que una auditoría de fraude es sumamente complicada, controvertida, extenuante y puede ser perjudicial para miembros de dicha entidad.

2.4.3.1. Conocimiento de la entidad y su entorno

Es de gran importancia para el proceso de auditoría, el previo conocimiento de la institución auditada, a partir del análisis de la información que al respecto pueda existir en la base de datos. Lo anterior permite que se cumpla con la expectativa de entender el contexto global de la entidad, así como la identificación de las actividades propias de la institución. El primer paso para conocer una entidad es comprender el medio en el cual se debe mover, es decir, el entorno.

El quehacer de toda organización se encuentra limitado por una serie de factores que de manera directa o indirecta, inciden en sus resultados, en las metas que debe trazarse, e incluso en su desarrollo o sobre vivencia. El auditor integral deberá por lo tanto, conocer las implicancias del medio a fin de evitar de sesgo en el momento de presentar sus conclusiones e incluso de preparar sus programas de auditoría y que debe ser de conocimiento por el equipo multidisciplinario.

a) El entorno de la entidad

Algunos factores externos que deben ser considerados por el auditor, y para entender el comportamiento de las actividades de las instituciones debe cerciorarse de lo siguiente:

- Sector de control tributario al cual pertenece.
- Leyes y normatividad que le rigen.
- Leyes y normatividad en curso.
- Localización.
- Operadores económicos o sujetos pasivos.
- Clientes que tienen relación con los sujetos pasivos.
- Estabilidad institucional - personal administrativo.
- Acciones legales en contra que pudieran presentarse.

Con el fin de identificar áreas de la institución susceptibles al fraude e irregularidades, se hace fundamental conocer el medio en el cual se desarrolla, el día a día de la administración tributaria y que se pueden prestar a prácticas inadecuadas por parte del personal de la entidad, entre ellas:

- La negociación de los contratos con el fin de favorecer a amigos, familiares o conocidos.
- Soborno para la obtención privilegiada de servicios, licencias entre otros.
- Incumplimiento de deberes formales.
- Incumplimiento al reglamento interno y manual de funciones de la institución.
- Proporcionar información a sabiendas que la información en las administraciones tributarias son de carácter confidencial.
- Pérdida, sustracción o daño a bienes del estado cuando hay conocimiento de liquidaciones (administración por los concesionarios aduaneros o por la cesación de estos).
- Errores cometidos a propósito y que obligan a la organización a cancelar demandas o verse inmersa en procesos legales.
- Otros que en el proceso que se pueda identificar.

b) La entidad en su interior

Una vez conocido el medio en el cual se mueve la institución, se hace necesario reconocer las actividades principales de la entidad y las áreas en las cuales se desarrolla, así como, la situación económica, administrativa y recursos humanos, y los procedimientos en general. Con el fin de determinar las principales áreas de actividad funcional, el auditor debe considerar aspectos tales como:

- Naturaleza del ente gubernamental.
- Presupuesto por áreas de (inversión- gastos)

- Personal asignado por áreas - unidades.
- Cumplimiento de contratación bienes y servicios.
- Cumplimiento de contratación del personal, respecto al nepotismo establecido en normas en vigencia.
- Manuales de procedimientos y de funciones.
- Estructura orgánica
- Misión - visión
- Reglamentos internos.
- Planes, programas y proyectos.
- Cumplimiento de las metas establecidas por el Vice Ministerio de Política Tributaria.
- Otros que se considere por el equipo multidisciplinario.

Algunos factores internos que el auditor debe tener en cuenta, a fin de establecer deficiencias o puntos vulnerables en la entidad, son:

- Ciclos transaccionales
- Poder del sindicato (cuando corresponda)
- Utilización, adquisición y disposición de los bienes y activos.
- Métodos de archivo, según el procedimiento (cuando corresponda).
- Sistematización y base de datos.
- Sistema de recaudación de ingresos.
- Actitudes y valores de los funcionarios.
- Evaluación de los servidores públicos (eventuales o de carrera administrativa).
- Cumplimiento de los incentivos establecidos en la entidad.
- Otros que considere necesario.

Cuando el auditor conoce la entidad, establece las áreas de actividad en las cuales puede florecer el fraude, asimismo determina el campo de aplicación e incluso cuenta con elementos que le permitan definir o modificar el equipo de auditoría. Algunas prácticas irregulares que se pueden identificar o presentar son:

- Negociaciones irregulares entre líderes del gobierno y los sindicatos.
- Excesiva concentración de poderes en manos de pocos funcionarios.
- Pérdidas o sustracción de bienes.
- Negligencias.
- Adquisición de bienes innecesarios.
- Sistema contable inusual.
- Conflicto de intereses.

2.4.3.2. Recopilación de evidencias de fraude / defraudación en los diferentes procesos de control

Una vez que hay indicios y se realiza la búsqueda de evidencias suficientes para garantizar el éxito de la investigación se deben recopilar evidencias para determinar si el fraude ha tenido lugar. Se debe considerar las siguientes causas: (Ver Cuadro N° 1)

| | | |
|---------------------------------|---|--|
| CAUSAS DE VULNERABILIDAD | * | Síntomas de creciente posibilidad de que el fraude está ocurriendo. |
| | * | Activos o mercancías que han desaparecido o han sido sustraídos. |
| | * | Individuos que ha dispuesto de estos activos o mercancías. |
| | * | Modos en que ha sucedido el evento. |
| | * | Métodos que el autor ha utilizado para ocultar el fraude, como ser subvaluación de mercancías en proceso de despacho. |
| | * | Racionalizaciones que se han podido usar para justificar el gasto. |
| | * | Controles internos vulnerados. |
| | * | Referirse a la "investigación" con una palabra menos intimidatoria como "trabajo especial", "auditoria", "consultoría de procesos", Etc. |
| | * | Iniciar las tareas usando técnicas de investigación que sean poco reconocibles. |
| | * | Involucrar al menor número de asistentes y referentes de la organización. |
| | * | Trabajar gradualmente en forma perimetral al evento denunciado. |

Fuente: Elaboración propia, 2019

Las evidencias recogidas deben ser para determinar quién, qué, cuándo, dónde, por qué, cuánto y cómo se ha cometido el fraude.

2.4.4. Evaluación de la evidencia recolectada

La evidencia debe ser evaluada para determinar si es completa y precisa, si es necesario seguir recolectando más evidencias.

2.4.4.1. Obtención de evidencia probatoria y confiable

Cuando se sospecha la existencia de irregularidades, la evidencia debe recabarse a manera de facilitar la tarea de quien debe investigarlo, ya sea en sede administrativa o judicial. La información recogida en forma inteligente se vuelve crucial, los auditores deben estar seguros que sus opiniones no están sesgadas por prejuicio acerca de las personas o hechos o por información (interna) proveído por partes interesadas.

El auditor debe permanecer independiente y objetivo y considerar todas las posibles interpretaciones de los eventos.

En este contexto, el enfoque de la auditoria podría verse afectado en su:

- Enfoque y objetivos.
- Alcance y alcance de pruebas.
- Estimado de tiempo.
- Composición y número de auditores.
- Preparación del informe.

Normalmente el auditor tendrá diferentes tipos de evidencia proveniente de varias fuentes. El desarrollo de tal evidencia es responsabilidad de las autoridades que correspondan. Sin embargo, los equipos de auditores responsables de los procesos iniciales deberán estar conscientes de cómo manejar la evidencia apropiadamente. Deberán inmediatamente considerar y preparar documentación de modo de facilitar la posterior acción por quien corresponda.

2.4.4.2. Tipos principales de evidencia

Generalmente en las principales evidencias que se pueden obtener son:

a) Clasificación “A”

- **Testimonial y documental.**- El equipo auditor debe ser el primero en acceder a documentos importantes. Deben hacerse fotocopias de la documentación anotando el funcionario responsable por los originales, y cuando sea necesario una fotocopia legalizada.

2.4.4.3. Evidencia por computadora

Recolectar evidencia por computadora requiere una cuidadosa planeación y ejecución. Si los funcionarios a cargo de las computadoras están inmiscuidos en las irregularidades, es posible que oculten o destruyan la evidencia tan pronto como estén advertidos que se efectuará una investigación. Al toque de un botón toda la evidencia puede desaparecer es por eso que requiere la mayor rapidez en su ejecución.

Para el caso específico de la evidencia que sustenta el hallazgo de fraudes e irregularidades, el auditor deberá tener especial cuidado, pues esta debe cumplir las especificaciones de suficiencia, competencia y pertinencia. La evidencia debe respaldar los hallazgos de la auditoría, por ellos se requiere que los papeles de trabajo sean claros y comprensibles. La suficiencia hace referencia al volumen o cantidad de la misma.

Cuando la evidencia permite que cualquier persona pueda llegar a las mismas conclusiones expuestas por el auditor, se determina que es competente y cumple con los requisitos de veracidad que se da. La pertinencia de la evidencia está relacionada con su validez, relevancia y relatividad con el hallazgo. Por esta razón, los papeles de trabajo acumulados tienen una relación directa con el mismo y las recomendaciones presentadas.

La diferencia entre la evidencia de auditoría y la evidencia legal estriba en que la primera puede conllevar a procesos judiciales y, por lo tanto, se encontrará sujeta a las disposiciones legales. La evidencia recogida por el abogado está destinada a determinar si se recomienda transferir el caso a las entidades reguladoras y con ello se iniciará el procesamiento que implique la falta.

b) Clasificación “B”

La evidencia en el proceso de auditoría puede ser de carácter administrativo, operacional y financiero y de todo tipo.

Asimismo; puede clasificarse en: evidencia física, testimonial, documental y analítica:

- **La evidencia física.-** Se obtiene cuando el auditor realiza una inspección u observación directa de las actividades ejecutadas, de los registros o de hechos.
- **La evidencia testimonial.-** Es la información obtenida mediante cartas, entrevistas o declaraciones recibidas en respuestas a indagaciones.

Estos resultados deben figurar en los papeles de trabajo, que son:

- **La evidencia documental.-** En la forma más común y consiste en contar con documentos que sustentan los hallazgos y que pueden clasificarse según su procedencia, en extremos (se originan fuera de la entidad) e internos (se originan en la entidad misma).
- **La evidencia analítica.-** Se obtiene al verificar o analizar la información que es suministrada por la entidad a través de informes, o listados computarizados, leyes y reglamentaciones. Lo importante de la evidencia es que se encuentre debidamente sustentada y comprobada; por ello, el auditor deberá registrarlos en los respectivos papeles de trabajo que deben ser elaborados conservando los criterios de orden y legibilidad.

c) Clasificación C

La evidencia, por lo tanto, se diferencia de la prueba obtenida que esta última es el resultado o el efecto de aquella.

Se le clasifica como directa y circunstancial.

- **Evidencia directa.**- Es aquella que prueba la existencia del principal o del hecho sin ninguna inferencia o presunción. Se da en el caso de quien tiene conocimiento de los hechos por medio de los sentidos y jura para verificar los hechos en disputa. Puede tomar la forma de admisiones o confesiones hechas en o fuera del fiscal de materia (ministerio público).

- **Evidencia circunstancial.**- Es aquella que tiende a probar la existencia del hecho principal mediante la inferencia. El ministerio público, la reconoce como un medio legítimo de prueba.

Incluye probar algunos hechos materiales los cuales, cuando se consideran en sus relaciones con otros tienden a establecer la existencia del principal o hecho último.

En muchos casos es la única disponible cuando se trata de combatir el fraude y el crimen económico.

Tanto la evidencia directa y circunstancial tienen que ser relevantes, materiales, competentes y de admisibilidad limitada.

También se merece una especial atención la evidencia documental y la evidencia secundaria:

- **Evidencia documentaria.**- Es aquella que está contenida por escrito y en documentos diferenciándola claramente de la evidencia oral. La mejor regla de evidencia, que aplica solamente a la evidencia documental, es que la mejor prueba del contenido de un documento es el documento mismo.

Tiene algunas dificultades cuando los documentos se almacenan y procesan por medios electrónicos, pero estos últimos han recibido el mismo tratamiento que los presentados en papel, para efectos de la prueba.

El principal obstáculo para este tipo de evidencia es la falsificación, que se convierte de hecho en otra modalidad de crimen.

- **Evidencia secundaria.**- Es toda aquella que no satisface la mejor regla de evidencia y se le entiende como sustituto de la evidencia documental. Es el caso de las copias de los documentos, si bien puede ser de naturaleza muy variada (fotografías, resúmenes, fotocopias, microfilmaciones, escaneado, transcripciones, graficas, cronogramas, notas, diarios, papeles de trabajo, memorandos, registros oficiales, etc.).

De hecho tiene que tener vinculación directa con el hecho que se pretende probar.

2.4.5. Elaboración del informe final con los hallazgos.

El informe de fraude normalmente es la evidencia primaria disponible y en algunos casos la única sustentatoria de la investigación realizada, es de tal importancia y puesto las demandas judiciales se ganan o se pierden mayormente en base a la calidad del informe presentado.

Para la elaboración de un buen informe de fraude debemos tener en cuenta que el mismo debe ser:

- Preciso
- Oportuno
- Exhaustivo
- Imparcial
- Claro
- Relevante
- Completo

2.4.5.1. Comunicación de los hallazgos a instancias pertinentes

Es obligación del auditor no solo detectar los hallazgos, sino presentarlos con la debida oportunidad y soporte. Lo anterior implica que luego de realizar los exámenes pertinentes y validar los hallazgos, también deberá tramitarlos.

El actual divorcio que existe entre la labor de auditoría y la del investigador hace que se generen mecanismos anexos tendientes a cerrar esta brecha, por eso es necesario que el auditor, consciente de la importancia de su labor, prepare el material probatorio, de manera que el traslado del hallazgo sea más específico y de valoración por parte del investigador, al encontrar suficiencia en la documentación referida.

El informe que prepara el auditor debe asimismo contar con las normas mínimas de redacción, de manera que se claro y entendible para la comunidad en general. La aceptación de las conclusiones y recomendaciones que presenta el auditor, por parte de la entidad, hacen parte de la constante comunicación que este debe tener con la administración o gerencia del ente auditado.

2.4.6. Evaluación del riesgo forense, entre ellos: operador de comercio exterior, declaración de tributos, documentos, componentes externos

El auditor debe evaluar el riesgo de distorsión material que el fraude o error pueden producir y debe indagar, lo siguiente:

- Existen fraudes o errores significativos que hayan sido descubiertos.
- Visualización de debilidades del diseño de sistemas de administración.
- Presiones inusuales internas o externas sobre la entidad.
- Cuestionamientos sobre la integridad o competencia de la administración.
- Transacciones inusuales.
- Problemas para obtener evidencia de auditoría suficiente y competente.

2.4.6.1. Establecimiento de áreas de riesgo

Una vez que han sido identificadas las áreas, estas deben ser priorizadas a fin de considerar su vulnerabilidad, para lo cual se puede utilizar en cierta medida el análisis sistemático de riesgo y que permite puntualizar las auditorías en áreas establecidas como de mayor riesgo, las cuales se compensan al ser comparadas frente al sistema de control interno, que permite determinar hasta qué medida el sistema compensa o contrarresta las amenazas de fraude.

Para realizar este diagnóstico, el auditor consultará documentación referente, como son los informes de auditorías anteriores de la contraloría general del estado si (existiera), de auditorías internas, de otros entes de control, denuncias y quejas, así como los procesos que se adelanten contra la institución.

2.4.6.2. Análisis de riesgos

El análisis sistemático de riesgos en un enfoque estructurado que ayuda al auditor y, por consiguiente, a la administración a tomar decisiones fundamentales. Lo básico es contar con una matriz donde se puedan resumir los resultados de la evaluación inicial.

El primer criterio es tener en cuenta los sectores de examen que hacen alusión a las tareas específicas que son llevadas a cabo en la entidad o en una unidad orgánica, en la matriz estas ocupan las filas. Luego, se establecen los criterios de evaluación, los que pueden ser numerosos, entre ellos se presentan el sistema de control interno, complejidad de las tareas, ponderación financiera, modificaciones y observaciones. Para ello, los criterios principales en una auditoría forense, se subdividen en criterios parciales, a los cuales se pueden asignar valores de ponderación.

3 = Ponderación alta

2 = Ponderación media

1 = Ponderación baja a niveles de evaluación:

Bajo = Buen grado de cumplimiento.

Medio = Grado de cumplimiento suficiente.

Alto = Grado de cumplimiento deficiente.

2.4.7. Detección de fraude o defraudación en cualesquier proceso de control

El auditor busca la evidencia de auditoría suficiente y competente que le asegure que no se ha producido un fraude o error que tenga efecto tributario o que de haberse producido, el efecto del fraude se refleja adecuadamente en la declaración de los tributos o que el error ha sido corregido. La probabilidad de detectar errores es por lo general, mayor que la detectar fraudes, puesto que el fraude va comúnmente acompañado de actos específicamente concebidos para ocultar su existencia.

Uno de los factores clave para que la actividad del auditor sea exitosa es el desarrollar la habilidad de distinguir situaciones anómalas, extrañas, inusuales, fuera de lugar, que despierten la sospecha del auditor. Es ese momento el auditor habrá detectado una bandera roja.

Los auditores deben tener conciencia de ellas, conocerlas y saber cómo detectarlas.

La técnica del uso de las banderas rojas podemos caracterizar de la siguiente forma:

- No necesariamente debe ser significativas, es solo una alerta que se plantea el auditor ante una situación que percibe extraña o fuera de lugar, pero la acumulación de varias pequeñas “bandejas rojas” podría si estar indicando la presencia de irregularidades.
- No establecen la existencia de irregularidades por sí mismas, pero constituyen una alerta para el auditor.
- No se deben descartar situaciones por parecer demasiado obvias.
- Cuando se busquen explicaciones para las banderas rojas, el auditor debe comenzar por las más simples, ya que muchas veces la irregularidad se encubre en el terreno de lo obvio.

El auditor deberá establecer una clasificación de banderas rojas en:

- **Documentales.-** Son aquellos que encontramos en documentos, contratos, facturas, correspondencias documentos externos o internos, etc.
- **Personales.-** Son aquellos que podemos distinguir respecto del personal administrativo que pueden traducirse en actitudes o comportamientos extraños o inusuales con relación a las personas que requieren el servicio de la entidad.
- **Del proceso.-** Son banderas rojas que se dan en los procedimientos administrativos en los que se efectúan gastos (contratos de bienes y servicios).
- **Conceptuales.-** Son aquellas banderas que necesitan del elemento racional para poder hallarlas, son las que no se derivan de la observación directa de los hechos si no que requieren de un proceso de razonamiento por parte del auditor.

La detección de fraudes e irregularidades puede afectar el normal desarrollo de la auditoria y la facultad de identificar lo que está fuera de lugar dependerá de aspectos tales como el discernimiento del profesional, su comercio (comercio exterior) conocimientos e incluso su intuición.

Por ello, debe estar alerta a algunos indicadores de fraude como son:

- Discriminación de ingresos por concepto de tributos.
- Subvaloración o sobrevaloración de las mercancías.
- Discrepancia en el registro contable.
- Variaciones excesivas a los presupuestos o contratos.
- Excesiva rotación del personal.
- Inestabilidad laboral.
- Falta de comprobantes.
- Adquisiciones innecesarias.
- Directivos que desempeñan funciones de los subalternos.
- Falta de controles y de evidencia de auditoría.

Si la matriz señala alto riesgo y se presentan este tipo de banderas rojas, el profesional tendrá elementos de juicio suficientes para el enfoque que dará el proceso de auditoría.

2.4.8. Evaluación del Sistema de Control Interno con relación a las normas especiales o específicas

Los procedimientos de evaluación del sistema de control interno estarán dirigidos a estudiar y verificar el control interno de la organización ayuda a identificar a los posibles responsables de las operaciones fraudulentas (que pueden ser de la misma organización o con terceros relacionados). Asimismo; los procedimientos de evaluación, estarán destinados a lograr una comprensión adecuada del sistema de control sobre sus operaciones o sobre sus activos la institución.

La comprensión será necesaria para:

- Planificar la investigación.
- Verificar que el sistema de control interno opera de acuerdo a su diseño original.
- Establecer si es adecuado para los propósitos de la investigación, en especial como garantía de la confiabilidad del material probatorio que proporciona y como fuente de dicho material.
- Comprobar la adecuada salvaguarda de activos y recursos materiales de la institución.
- Verificar la oportuna y exacta información tributaria-financiera económica emitida.
- Verificar la adhesión a las políticas de la institución.
- Visualizar el debido cumplimiento de las regulaciones locales u el estricto cumplimiento de la ley.

2.5. INFORME DE AUDITORÍA FORENSE

El caso de control en una Administración Aduanera, el fiscalizador auditor interno en el desarrollo de su actividad deberá observar que todos los requisitos y documentos o comprobantes que respaldan la importación se encuentran elaborados de acuerdo con las normas y cumplen con los plazos establecidos por ley, comprobar la veracidad de los datos consignados en la declaración de importación demás documentos exigidos, comprobar el cumplimiento del pago de tributos aduaneros dentro del término establecido, también se debe verificar que no hayan irregularidades en el proceso, que la mercancía introducida al país no es de contrabando y por tanto de cumplió con las normas aduaneras y cambiarias establecidas.

El auditor forense, deberá prestar especial atención a los aportes y pagos tributarios ya que le podrían servir como base para dar su opinión o demostrar un fraude o irregularidad, para lo cual se debe realizar una revisión de los documentos que soportan la importación, verificar si hubo autenticidad o falsedad en los documentos, comprobantes o se verifico manipulación intencional de los soportes, incumplimiento de las normas que regulan estas operaciones y buscar las pruebas necesarias que demuestren si la importación se realizó en forma legal o ficticia.

Los documentos que serán recolectados por el auditor forense, podrán realizar la cuantificación del fraude y recopilar las pruebas que van a servir de evidencia en el trámite administrativo o judicial. Tanto el fiscalizador /auditor interno como el auditor forense deberán tener en cuenta cada uno de los documentos soporte cumpla con los requisitos exigidos como prueba documental de acuerdo con la ley así por ejemplo (entre otros):

- La factura comercial debe cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 9 de la Resolución 1684 Reglamento Comunitario de la Decisión 571- Valor en Aduana de las Mercancías importadas.

- El cumplimiento el Artículo 256° del DS. 25870 Reglamento a la LGA en atención al Artículo 4° de la Decisión 379 de la Comunidad Andina de Naciones, igualmente verificar que los tributos aduaneros se hayan pagado sobre el valor en aduanas determinado en esta declaración.

La administración aduanera, se realiza a través de las unidades de fiscalización el control, el incumplimiento referida al valor de la mercancía, finalizando el ajuste del valor declarado, sin ir más allá, el por qué se habría realizado el posible fraude o defraudación aduanera.

- Informe Ejecutivo.
- Carta de Envío.
- Informe de Auditoría.

El presente informe de Auditoría debe contemplar los siguientes puntos:

- Introducción que señale el objeto del examen referido a las operaciones específicas sujetas a examen.
- De los antecedentes que dieron lugar a la auditoria forense (administrativo o en el ámbito jurídico).
- Fundamento legal de auditoría (disposición nacional- internacional)
- Los objetivos específicos del examen.
- El alcance del examen, señalando que se realizó de acuerdo con las NAGAS, los tipos de evidencia obtenida, el periodo, dependencias revisadas y otra información relevante.
- Los procedimientos de auditoría utilizados para alcanzar los objetivos de auditoría, así como los procedimientos legales aplicados como garantía del debido proceso.
- Limitaciones al alcance de la auditoria forense, producida por disposiciones legales y otros, si los hubiere.
- Los hallazgos de auditoría estructurados.
- Las conclusiones en la cual se resuma las responsabilidades, delimitando el o los responsables, el perjuicio económico, las disposiciones legales incumplidas.

3. MARCO METODOLÓGICO Y MARCO PROPOSITIVO

3.1. MARCO METODOLÓGICO

3.1.1. Enfoque de Investigación

El enfoque de investigación utilizado en el desarrollo y presentación de esta monografía, es el enfoque cuantitativo, por el tema de que en Aduanas lo que se ve son las recaudaciones para el erario público que como bien sabemos las importaciones y exportaciones son manejadas a través de la Aduana Nacional de Bolivia con su programa operativo en cuanto a los tributos que deben pagar para importación y exportación.

Cabe mencionar que el enfoque aplicado, tiene un desarrollo de manera ordenada hasta llegar a una conclusión directa y certera, es por esto que el tema es analizado en base a la normativa local de Aduanas y otros vinculados a la contribución de tributos como la Ley N° 2492, Ley N° 843 y otros que están contemplados por el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN).

El enfoque cuantitativo utiliza la recolección de datos para probar hipótesis con base en la medición numérica y el análisis estadístico, con el fin establecer de comportamiento y probar teorías estudiadas.”(Barragán , y otros, 2008).

3.1.2. Tipo de investigación

La investigación de este estudio tiene un tipo de investigación descriptivo.

“El propósito de las investigaciones descriptivas, es buscar especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, objetos, procesos, o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis”(Hernandez Sampieri, 6ta Edición)

3.1.3. Diseño de investigación

La presente monografía opera un diseño metodológico no experimental de tipo transeccional.

El tema no es nuevo y la importación - exportación se debe revisar a profundidad sus pólizas y todo lo contemplado en la ley 1990 y su reglamento a la ley 25870.

Se adecuarán a un diseño transeccional haciendo que la recolección de datos sea en un momento único y específico además segmentado al problema de investigación planteado.

Distintos autores han adoptado diversos criterios para catalogar la investigación no experimental. La clasificación de dicha investigación es por su dimensión temporal o el número de momentos o puntos en el tiempo en los cuales se recolectan datos.

El diseño apropiado es el transversal o transeccional. Ya sea que su alcance inicial o final sea exploratorio, descriptivo, correlacional o explicativo.”(Samperi Hernandez, 6ta Edición 2014).

3.1.4. Método de investigación

El método científico a manejar en esta monografía es el Inductivo con el cual obtenemos conclusiones generales para todos los contribuyentes del giro comercial de su actividad, partiendo de premisas particulares como la importación – exportación.

“En el procedimiento inductivo las partes significativas son las que permiten generar ideas, interpretaciones o conceptos.” (Samperi Hernandez, 6ta Edición 2014).

3.1.5. Técnicas e instrumentos de investigación

3.1.5.1. Investigación Documental

La investigación realizada es de carácter documental, porque me permitió una recopilación de antecedentes a través documentos formales e informales, como ser: que están directamente relacionadas con el tema de importación y exportación en el territorio Boliviano, los documentos que intervienen en el marco legal de importación para el consumo, el marco legal de exportación, los delitos tipificados según el código penal, normativas, sentencias, etc.

3.2. MARCO PROPOSITIVO

3.2.1. Ley de Administración y Control Gubernamental N° 1178 de 20/07/90

La Ley N° 1178, regula los sistemas de Administración y de Control de los recursos del Estado y su relación con los sistemas nacionales de Planificación e Inversión Pública, con el objeto de:

- Programar, organizar, ejecutar y controlar la captación y el uso eficaz y eficiente de los recursos públicos para el cumplimiento y ajuste oportuno de las políticas, los programas, la prestación de servicios y los proyectos del Sector Público.
- Disponer de información útil, oportuna y confiable asegurando la razonabilidad de los informes y los estados financieros.
- Lograr que todo servidor público, sin distinción de jerarquía, asuma plena responsabilidad por sus actos rindiendo cuenta no sólo de los objetivos a que se destinaron los recursos públicos que le fueron confiados, sino también de la forma y resultado de su aplicación.
- Desarrollar la capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo incorrecto de los recursos del Estado, por parte de los funcionarios públicos.

- Art. 35.- Cuando los actos o hechos examinados presenten indicios de responsabilidad civil o penal, el servidor público o auditor los trasladará a conocimiento de la unidad legal pertinente y esta mediante la autoridad legal competente solicitará directamente al juez que corresponda, las medidas precautorias y preparatorias de demanda a que hubiere lugar o denunciará los hechos ante el Ministerio Público.
- Art. 38.- Los profesionales y demás servidores públicos son responsables por los informes y documentos que suscriban. También serán responsables los abogados por el patrocinio legal del Sector Público cuando la tramitación de la causa la realicen con vicios procedimentales o cuando los recursos se declaren improcedentes por aspectos formales.

3.2.2. Código Penal aprobado mediante D.S. N° 667 del 08/10/2010

La presente investigación condiremos que el delito de peculado está tipificado en el Código Penal en su:

- Art. 142. (Peculado).-La servidora o el servidor público que aprovechando del cargo que desempeña se apropiare de dinero, valores o bienes de cuya administración, cobro o custodia, se hallare encargado, será sancionado con privación de libertad de tres a ocho años y multa de cien a doscientos cincuenta días.

3.2.3. Ley de Lucha contra la Corrupción, enriquecimiento ilícito e investigación de fortunas “Marcelo Quiroga Santa Cruz” N° 004 de 31/03/2010.

a) Antecedentes

La presente Ley tiene por objeto establecer mecanismos, y procedimientos en el marco de la Constitución Política del Estado, Leyes, tratados y convenciones internacionales, destinados a prevenir, investigar, procesar y sancionar actos de

corrupción cometidos por servidoras y servidores Públicos y ex servidoras y ex servidores públicos, en el ejercicio de sus funciones, y personas naturales o jurídicas y representantes legales de personas jurídicas, públicas o privadas, nacionales o extranjeras que comprometan o afecten recursos del Estado, así como recuperar el patrimonio afectado del Estado a través de los órganos jurisdiccionales competentes.

b) Fines

Los fines de la presente Ley es prevenir, detectar y sancionar la corrupción, en el ejercicio de la Función pública y privada y promover la ética y la transparencia en la Gestión Pública. La presente Ley se aplicará a los efectos de hechos anteriores a su vigencia.

3.2.4. Ley N° 466 de 26 de Diciembre de 2013

El régimen de las empresas públicas del nivel central del Estado, que comprende a las empresas estatales, empresas estatales mixtas, empresas mixtas y empresas estatales intergubernamentales, para que con eficiencia, eficacia y transparencia contribuyan al desarrollo económico y social del país, transformando la matriz productiva y fortaleciendo la independencia y soberanía económica del Estado Plurinacional de Bolivia, en beneficio de todos los bolivianos.

- El Consejo Superior Estratégico de las Empresas Públicas - COSEEP como máxima instancia de definición de políticas, estrategias y lineamientos generales para la gestión empresarial pública.
- Ley 004 Ley Marcelo Quiroga Santa Cruz
- Código Penal Boliviano

3.2.5. Fortalecer la lucha contra el fraude aduanero

La lucha contra el fraude aduanero, la misma es posible poder adecuar en las Administraciones Aduaneras.

- La creación en la Gerencia General, una Unidad Área de Auditoria Forense integradas por el personal altamente calificado en Auditoria Forense, con dependencia directa de la Gerencia General, independientemente de las acciones y responsabilidades de las Unidades de la Auditoria Internas, cuya misión se materialice en efectuar investigaciones de ilícitos significativos, derivados de denuncias o hallazgos resultantes de actividades de control y/o supervisión llevadas a cabo por las unidades de auditoría interna o externa.
- Las investigaciones de las Unidades de Lucha Contra La Corrupción, es nuestro criterio, son insipientes. Por ello, es menester que la Aduana Nacional debe re-direccionar las acciones netamente administrativas u operativas a las acciones más efectivas jurisdiccionales a través de la auditoria forense. Proceder a la evaluación continua de los sistemas de control interno, a fin de fortalecer el esquema de Risk Management (gestión de riesgo), entre ellos:
 - Ambiente de control,
 - Valoración de riesgos,
 - Actividades de información y control,
 - Comunicación y monitoreo,
 - Continuamente hacer diagnostico el sistema informático,
 - Otros, que se considere necesario.
- La promulgación y aprobación de leyes, reglamentos y políticas de control que constituyan un marco jurídico normativo, para la efectiva acción de la Auditoria Forense.
- Respaldo y brindar protección legal e institucional a los auditores forenses, en todas las etapas de su ejecución.

- El código de ética, difundir su existencia con más frecuencia y monitorear su acatamiento, para las buenas prácticas EN LAS Gerencias Regionales y Administraciones Aduaneras y que esta irradie a los entes privados, quienes están inmersos en el comercio exterior.
- La restricción a los funcionarios (con antecedentes) por un tiempo prudencial, para gestionar intereses privados ante entidades donde estuvieron vinculados. Ciertamente, se dirá que está en contra de los derechos humanos, derecho al trabajo, pero también se tiene que resguardar los intereses de un ente que hace servicio administrativo a la sociedad.

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1. CONCLUSIONES

- Los procedimientos de evaluación de control interno ayuda a identificar a los posibles responsables de las operaciones fraudulentas que afectan los intereses económicos, sociales y fiscales para el erario público.
- Las manifestaciones más significativas del fraude aduanero son: la subvaluación, la sobrevaluación, la falsedad de origen, acogimiento indebido a una menor tasa, contrabando, acogimiento indebido a un beneficio o exoneración tributaria, prácticas de competencia desleal.
- La metodología para establecerse el valor del comercio ilícito se proponen estimaciones indirectas, de acuerdo con la naturaleza del fenómeno, elegir un método para estimarlo requiere de una análisis previo detallado, incluso la determinación de la disponibilidad de información, tanto por los sectores afectados, como de los servidores públicos, para ello se debe contar con una herramienta de medición del comercio ilícito como ser: medir la incidencia y el porcentaje de productos ilícitos que se comercializan y que son consumidos, permitir el análisis de tendencias en el tiempo y su desarrollo.
- Las fases de una auditoría forense están siendo utilizadas por organismos internacionales para combatir hechos fraudulentos, los crímenes de cuello blanco y todo delito económico que afecte a la empresa.

4.2. RECOMENDACIONES

- El Estado debe ajustar la Constitución Política del Estado en los artículos 4, 21, 87, 88 y los tratados internacionales de los que Bolivia forma parte.
- Desarrollar otras investigaciones a profundidad con peritos en el área para detectar actos de corrupción por parte del concesional, revisando como sugerencia lo siguiente:

| | |
|----------|--|
| AC | Acuerdo de Cartagena |
| ALADI | Asociación Latinoamericana de Integración |
| ALALC | Asociación Latinoamericana de Libre Comercio |
| BID | Banco Interamericano de Desarrollo |
| BM | Banco Mundial |
| CAF | Corporación Andina de Fomento |
| CAN | Comunidad Andina de Naciones |
| FMI | Fondo Monetario Internacional |
| GATT | Acuerdo General de Aranceles |
| MERCOSUR | Mercado Común del Sur |
| OMC | Organización Mundial del Comercio |
| ONU | Organización de las Naciones Unidas |
| UDAPEX | Unidad de Política Exterior |
| URPABOL | Unión de Países de Uruguay, Paraguay y Bolivia |
| ZEE | Zona Económica Especial |

- Se sugiere solicitar a cada uno de los exportadores - importadores, funcionarios públicos de la Aduana, para ver quien administra y porque procedimientos no tuvo la herramienta básica y que filtros fueron vulnerados para cometer actos de corrupción.

BIBLIOGRAFÍA

- Ballesteros, A. (2da Edición 2001) Comercio Exterior - teoría y práctica. México D.F, Editorial Editum.
- Behar Rivero, Daniel S. (2008). Metodología de la Investigación. Editorial Shalom
- Briones, Guillermo (1996). Metodología de la investigación cuantitativa en las Ciencias Sociales
- Dominguez, Silvia & Sanchez, Enrique & Sanchez, Gabriel (1994)
- Fernández, Rengifo C. (2018). Control y Lucha contra el Fraude Aduanero. (1ra. Ed.) Yacuiba – Bolivia; Editorial Industrias Gráficas Carmelitas.
- Hernandez, Sampieri R. (6ta Edición 2014). Metodología de la Investigación. en C. Fernández Collado, & P. Baptista Lucio, (pág. 24). México: McGraw Hill Education.
- Hernandez, Sampieri R. (4ta Edición 2014). Metodología de la Investigación. en C. Fernández Collado, & P. Baptista Lucio, M. d. (2010). México: Sponsor: Jesús Mares Chacón.
- Ley Nº 2492 (30-09-2014). Código Tributario Boliviano - Texto Ordenado, Concordado, Complementado y Actualizado.
- Ley Nº 843, (30-09-2014). Texto Ordenado Vigente, Complementado y Actualizado.
- Muñoz, Merino, A. (1992). El Delito de Contrabando. Editorial Aranzadi.
- Ribero, D. B. (2008). Metodología de la Investigación. Editorial: Shalom.
- Sandoval, Gonzales Raúl. Metodología y Técnicas de la Investigación.
- Scoop.it! Recuperado el 13 de Marzo de 2019, de Scoop.it!: <http://www.scoop.it/t/lopsoros/p/4001555232/2013/05/13/que-es-una-auditoria-forense>
- Servicio de Impuestos Nacionales, Recuperado el 23 de Marzo de 2019, de www.impuestos.gob.bo. La Paz- Bolivia.
- Servicio de Impuestos Nacionales, Recuperado el 24 de Marzo de 2019, de www.impuestos.gob.bo. La Paz- Bolivia.
- Servicio de Impuestos Nacionales, Recuperado el 25 de Marzo de 2019, de www.impuestos.gob.bo. La Paz- Bolivia.
- Valdez, Montaya J. (2016). El Entorno Legal y Contable del Sistema Tributario Boliviano. (1ra. Ed.) La Paz - Bolivia; Editorial Quatro Hnos.
- Villegas Aldazosa, A. (2003). El Derecho Tributario y sus Principios. La Paz - Bolivia; Editorial AIT.