

TRADUCCION DEL TEXTO ORIGINAL EN INGLES Y FRANCES



**DIRECTRICES PARA
LA AUDITORÍA POSTERIOR AL
DESPACHO (APD)
VOLUMEN 1**

**ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS
JUNIO 2012**

Originalmente publicado en inglés por la OMA bajo el título: GUIDELINES FOR POST-CLEARANCE AUDIT (PCA) – VOLUME 1. Copyright© 2012, Organización Mundial de Aduanas, Bruselas, Bélgica. Todos los derechos de traducción, reproducción y adaptación reservados para todos los países. Cualquier pedido de traducción, reproducción o adaptación del presente documento debe dirigirse a copyright@wcoomd.org

Traducido por Dirección General de Aduanas, Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina (AFIP). La calidad de la traducción y su coherencia con el texto oficial es la responsabilidad de la Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina.



ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	5
II. VOLUMEN 1.....	7
1. ANTECEDENTES SOBRE LA AUDITORÍA POSTERIOR AL DESPACHO (APD)	7
1.1. ¿Cuáles son los objetivos de las APD?	7
1.3. Descripción del proceso de APD	8
2. MARCO JURÍDICO Y OPERATIVO PARA LA APD.....	10
2.1. Marco jurídico y facultades principales	10
<u>Alcance y campo de aplicación de la APD</u>	<u>10</u>
<u>Facultades de los funcionarios aduaneros</u>	<u>11</u>
<u>Obligaciones y derechos de las entidades auditadas</u>	<u>11</u>
3. PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA PARA LA APD	13
3.1. Consideraciones generales	13
3.2. Selectividad: selección para la auditoría.....	13
3.3. Promover un mayor cumplimiento de las leyes a través de la autoevaluación	13
3.4. Gestión de los recursos	14
<u>Necesidades de capacitación / competencias profesionales</u>	<u>15</u>
3.5 Limitaciones de la APD	17
4. GESTIÓN DE RIESGOS	17
4.1. Presentación del proceso de gestión de riesgos.....	18
4.2 Implementación de sistemas de inteligencia sobre los riesgos	21
5. RELACIÓN CON UNIDADES DE LA ADUANA Y OTROS SERVICIOS FISCALES /EXTRANJEROS	23
<u>Sospecha de fraude</u>	<u>23</u>
<u>Consejo jurídico</u>	<u>23</u>
<u>Otras unidades aduaneras.....</u>	<u>23</u>
<u>Relación con los servicios fiscales y los servicios encargados del IVA.....</u>	<u>23</u>
6. ANEXO: EJEMPLO DE LEGISLACIÓN (TURQUÍA)	24



III. VOLUMEN 2 (Sólo para los Miembros de la OMA)

1. IMPLEMENTACIÓN DE LA APD
 - 1.1. Elaboración de programas de auditoría y procedimientos normalizados
 - 1.2. Identificación de los posibles sujetos de auditoría
 - 1.3. Proceso de selectividad
 - Selectividad basada en los riesgos e indicadores de riesgo
 - Colaboración con otros servicios aduaneros
2. PREPARACIÓN DE LA AUDITORÍA
 - 2.1. Investigación previa
 - 2.2. Listas previas de verificación
 - 2.3. Notificación de la auditoría
3. DESARROLLO DE LA AUDITORÍA EN EL LUGAR
 - 3.1. Primera reunión sobre la auditoría
 - 3.2. Técnicas y herramientas de auditoría
 - Comportamiento durante la auditoría
 - Técnicas de encuesta
 - Listas de verificación sobre temas específicos
 - 3.3. Inspección
 - Inspección de libros y registros
 - Inspección de registros contables
 - Inspección de sistemas contables informáticos
 - Inspección material de mercaderías e instalaciones
 - Extensión de la auditoría a terceros
 - 3.4. Registro y análisis de los resultados y conclusiones
 - 3.5. Informe
 - 3.6. Evaluación y medidas de seguimiento
4. IRREGULARIDADES
 - 4.1. Fraude, negligencia y errores
 - 4.2. Indicio de infracción grave

ANEXO: ESTUDIO DE CASOS



I. INTRODUCCIÓN

La imagen tradicional de un funcionario aduanero es la de una persona uniformada situada en la frontera o en un aeropuerto. La presencia física de la aduana en los puntos de ingreso de un país ofrece la posibilidad de una verificación de mercaderías en tiempo real antes de que se tome una decisión sobre el levantamiento. Esta presencia es disuasiva para los candidatos al fraude.

Los controles en las fronteras cumplen siempre una función en una aduana moderna; pero las verificaciones excesivas y prolongadas en el punto de desaduanización pueden resultar contra productivas. El comercio internacional moderno trata de acortar los plazos y las economías nacionales se benefician con la desaduanización fluida y rápida de las mercaderías. Además, es preciso asegurar el comercio internacional de las grandes empresas con redes mundiales, cadenas logísticas, y sistemas comerciales complejos. La exigencia de poca documentación para la importación impide tener una visión completa y conocer el contexto de una transacción comercial, por ejemplo se desconocen los elementos necesarios para determinar el valor aduanero y la clasificación aplicable a las mercaderías, o la posibilidad de beneficiarse con un régimen preferencial en materia de origen.

Por eso para las aduanas resulta imposible tomar decisiones en relación al pago de derechos en plazos tan cortos. Tampoco es adecuado, a menos que exista sospecha de fraude, postergar la desaduanización de las mercaderías hasta conocer estas cuestiones. Por eso hoy, muchas administraciones se dedican a controlar el medio post-importación conservando la capacidad selectiva de verificación en las fronteras.

A través de un enfoque a posteriori basado en los riesgos, las aduanas tienen la posibilidad de seleccionar con mayor eficacia sus recursos y trabajar junto con la comunidad comercial para asegurar un mejor cumplimiento de las leyes y facilitar el comercio. El proceso de auditoría posterior al despacho (APD) puede definirse como un análisis estructurado de los sistemas comerciales pertinentes de una empresa; contratos de venta, registros contables y no contables, stock de materiales y demás activos para evaluar y mejorar el cumplimiento de las leyes.

Para la APD es indispensable contar con un programa dinámico de gestión de riesgos. Existe información complementaria sobre ese tema en el [Compendio de la OMA sobre la Gestión de riesgos](#).



Hacia un sistema eficaz de APD

La transición para pasar de los controles efectuados mayormente en las fronteras a los controles basados en las APD requiere varios años, el tiempo necesario para elaborar los nuevos procesos, establecer los nuevos procedimientos y adquirir nuevas competencias. Sin embargo, la implementación de la APD no es un proceso independiente; debe estar inscripto dentro de un contexto más amplio de facilitación, hay que adoptar regímenes simplificados de desaduanización en las fronteras, regímenes de depósito y otros regímenes aduaneros basados, por ejemplo, en las relaciones regulares entre la administración aduanera y la entidad controlada. A través de las distintas etapas, los controles aduaneros pasan de la frontera al ámbito de la post-importación. Para algunas administraciones, en la primera etapa se introducen controles post-importación, basados en la transacción y luego implementan la APD basada en el cumplimiento de las leyes. Las administraciones comprometidas con las APD pueden adoptar esta propuesta. Ver la [sección 1.3](#) para mayores detalles

Las presentes Directrices se dividen en dos volúmenes; el Volumen 1 trata fundamentalmente sobre el nivel de gestión y contribuye a la elaboración y administración de un programa de APD (volumen accesible para todos). El [Volumen 2](#) está dedicado a los aspectos operativos de la APD, e incluye directrices completas y listas de verificación para los funcionarios encargados de las auditorías (Está reservado a las administraciones aduaneras). Otras herramientas pedagógicas elaboradas por la OMA (ver la Lista del Documento ingresos) contienen más información sobre los ámbitos aduaneros técnicos que dan lugar a auditorías (por ejemplo: valoración aduanera, clasificación y origen).



II. VOLUMEN 1

1. ANTECEDENTES SOBRE LA AUDITORÍA POSTERIOR AL DESPACHO (APD)

1.1. ¿Cuáles son los objetivos de las APD?

Los objetivos principales de la APD pueden resumirse así:

- Asegurarse de que las declaraciones aduaneras se completaron cumpliendo las exigencias de la aduana, a través del análisis de sistemas, registros contables y locales de la empresa;
- Verificar que el cálculo y el pago de los impuestos sea correcto;
- Facilitar el flujo del comercio internacional de las empresas que cumplen con la ley;
- Asegurarse de que la declaración de mercaderías sujetas a controles específicos en la importación/exportación sea correcta, especialmente en lo que se refiere a las prohibiciones y restricciones, las licencias, los cupos, etc.;
- Tratar de que se cumplan las condiciones relacionadas con las aprobaciones y autorizaciones específicas, por ejemplo la autenticación previa de los documentos de tránsito, certificados de circulación/origen preferencial, licencias, disposiciones relativas a los cupos, depósito aduanero y depósito de mercaderías sujetas a impuestos especiales y demás disposiciones aplicables a los regímenes simplificados.

Observación: hay que diferenciar la APD de la « auditoría interna », que constituye un mecanismo de verificación y revisión que realiza una empresa para controlar los procedimientos internos o que realiza la aduana para controlar sus propias normas y procedimientos. Las auditorías internas resultan útiles para la gestión, son una parte importante del programa de ética pero son diferentes a la noción de APD.

1.2. Ventajas de la APD

La APD tiene las siguientes ventajas:

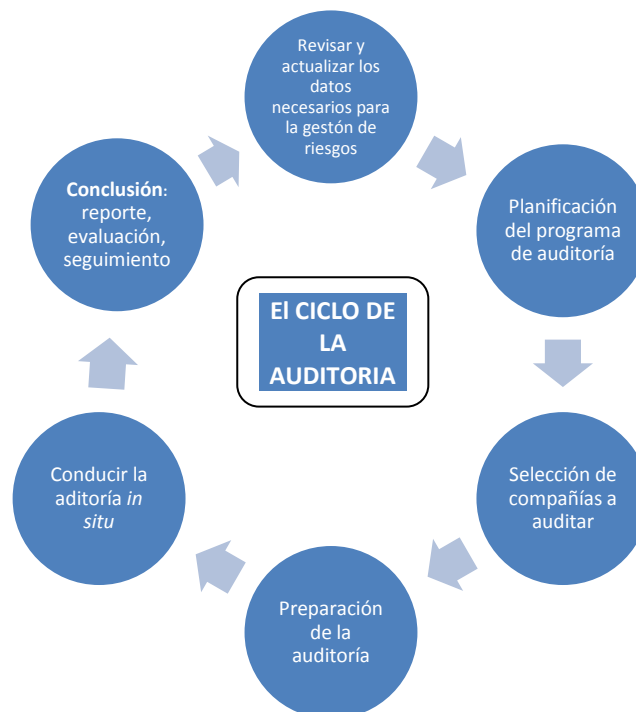
- Se facilita el comercio que cumple con la ley en el lugar de desaduanización ya que se reducen los controles en las fronteras;
- Permite a la aduana obtener mayor información sobre la actividad de los clientes y entenderla;
- Se evalúan y analizan con facilidad los niveles de riesgo: la visita a las instalaciones permite determinar los riesgos y las falencias de los sistemas de una determinada empresa;
- Facilita la educación de los clientes y la focalización en una gestión basada en el



- cumplimiento de la ley a largo plazo;
- Existe un despliegue más eficiente de los recursos de las administraciones aduaneras;
- La aduana puede promover los conceptos de cumplimiento voluntario de la ley y la auto-evaluación;
- Permiten presumir las actividades fraudulentas y denunciarlas ante la unidad de lucha contra el fraude para que tome las medidas necesarias ;
- Ofrece una plataforma para la evaluación continua del derecho a la condición de Operador económico autorizado.

1.3. Descripción del proceso de APD

El siguiente esquema muestra la presentación del ciclo recomendado para la planificación de un programa de auditoría basado en los sistemas:



Tipos de control / verificaciones

- **Verificación de la transacción post importación**

Como mencionamos en la introducción, las administraciones que acaban de establecer controles posteriores a la importación pueden pensar en realizar verificaciones a una determinada transacción. Este procedimiento puede presentarse de dos maneras: 1) Una



observación que emana de un funcionario del puerto/puesto fronterizo que durante la desaduanización tiene dudas sobre una determinada declaración. Si los derechos alcanzan niveles significativos, se presenta una solicitud ante el servicio aduanero correspondiente para que realice un análisis complementario de la declaración de acuerdo con el importador. Este análisis puede incluir una visita a las instalaciones de la empresa. Se podrán liberar las mercaderías en cuestión o se tomarán las medidas necesarias. 2) El equipo encargado de la selectividad realizará luego de la desaduanización un análisis minucioso de las declaraciones y seleccionará aquellas que le ofrecen dudas. Luego estas declaraciones se verificarán, como ya dijimos, junto con el importador, y se tomarán las medidas necesarias. En cualquier caso se recomienda recurrir a criterios de selectividad basados en los riesgos con el fin de seleccionar las declaraciones que hay que verificar.

Luego la administración estará en condiciones de establecer un enfoque de control basado en los sistemas posteriores a la importación.

- **Control / verificación desde el servicio**

Algunos controles se realizan por correo o por teléfono, generalmente cuando hay que solucionar un solo tema o cosas simples. El control desde el servicio puede resultar adecuado cuando se hace una investigación previa al control. Aunque los controles desde el servicio no sean tan minuciosos como los que se hacen en el lugar, requieren menos recursos y demuestran a las empresas que la aduana vigila sus actividades. También es conveniente destacar que los controles desde el servicio pueden derivar en un control posterior en el lugar para analizar en profundidad un tema específico.

- **Control en el lugar / en las instalaciones**

Como su nombre lo indica un control en el lugar se desarrolla en las instalaciones de la entidad controlada. La cantidad de información que deben analizar los auditores puede ser importante pero eso dependerá de la frecuencia de las APD para una entidad determinada. El control en el lugar aporta una visión completa de la empresa y en especial de los sistemas contables, métodos de comercio y de sus socios.



2. MARCO JURÍDICO Y OPERATIVO PARA LA APD

2.1. Marco jurídico y facultades principales¹

Con el fin de facilitar la APD, es necesario aplicar una legislación que brinde a la aduana la base jurídica necesaria para realizar los controles pero que además, establezca los derechos y obligaciones de la entidad controlada. Cada administración aduanera elaborará leyes y reglamentos que cumplan con los requisitos nacionales o regionales en el caso de formar parte de una Unión aduanera.

Las leyes y reglamentos aduaneros deben incluir:

- la definición del campo de aplicación de la APD (personas/empresas sujetas a la APD);
- facultades de los funcionarios aduaneros /auditores encargados de realizar las APD ;
- obligaciones y derechos de las entidades auditadas;
- Dispositivo penal;
- Derecho de apelación.

Alcance y campo de aplicación de la APD

El alcance y el campo de aplicación de la APD – que determina las personas que pueden ser sometidas a una auditoría – se debe definir con claridad dentro de las leyes y reglamentos aduaneros. Todas las empresas involucradas en la importación y/o exportación de mercaderías o también en la recepción, almacenamiento, fabricación y entrega de mercaderías sujetas al control aduanero pueden ser objeto de una APD.

Pueden ser las siguientes entidades:

- Importadores;
- Declarantes;
- Destinatarios de mercaderías importadas;
- Propietarios de mercaderías importadas;
- Compradores posteriores de las mercaderías importadas;
- Despachantes aduaneros que se encargan de las mercaderías importadas;
- Agentes encargados de almacenar las mercaderías importadas;
- Empresas de transporte de las mercaderías importadas;
- Demás personas/empresas directa o indirectamente ligadas a la comercialización de las mercaderías importadas.

¹ En el anexo figuran algunos ejemplos de disposiciones legales descritas en el presente capítulo.



Facultades de los funcionarios aduaneros

Las leyes y reglamentos de la aduana otorgan a los funcionarios aduaneros que realizan las APD las facultades necesarias para llevar a cabo una auditoría en las instalaciones de la entidad controlada. Esas facultades son las siguientes:

- el derecho de acceso a las instalaciones de la entidad auditada;
- el derecho de analizar los registros y sistemas comerciales así como los datos comerciales relacionados con las declaraciones aduaneras;
- el derecho a inspeccionar las instalaciones de la entidad auditada;
- el derecho de confiscar y conservar los documentos y registros comerciales;
- el derecho de inspeccionar las mercaderías y tomar muestras.

Obligaciones y derechos de las entidades auditadas

Las leyes y reglamentos establecen los derechos y obligaciones de las personas/empresas involucradas en el comercio internacional. Esas disposiciones se presentan generalmente de la siguiente manera:

- obligación de tener la documentación, la información y los registros actualizados. El período de conservación de dichos registros no debe ser menor al tiempo máximo durante el cual la aduana puede, luego de la importación, exigir el pago de derechos subvalorados y reintegrar los montos que se pagaron demás;
- obligación de poner de inmediato a disposición de la aduana la documentación, la información y registros;
- derecho de apelación²
- derecho de recibir por parte de la aduana las explicaciones sobre la determinación del valor aduanero³;
- derecho de confidencialidad con respecto a la documentación comercial ;
- derecho de obtener la desaduanización en la frontera si se paga una garantía⁴;

Cuando la auditoría se extiende a otras entidades además de los declarantes e importadores, hay que preguntarse si la obligación de conservar los libros y registros atañe a todas las personas y empresas involucradas en las auditorías. Hay que determinar si es razonable imponer, en términos de leyes y reglamentaciones aduaneras, la obligación legal de conservación de libros y registros a personas/empresas que no sean aquellas que se encuentran estrechamente ligadas a los procesos de importación y desaduanización, como por ejemplo el importador, el despachante aduanero, el agente de transporte, etc. Otras leyes nacionales relativas a la actividad comercial (por ejemplo, la ley sobre el impuesto a las ganancias) pueden incluir sus propias obligaciones.

² Convenio de Kyoto revisado, Capítulo 10 y Acuerdo de la OMC sobre valoración, Artículo 11

³ Acuerdo de la OMC sobre valoración, Artículo 16

⁴ Acuerdo de la OMC sobre valoración, Artículo 13



La adaptación de las facultades de la aduana previstas en la legislación nacional se debe analizar regularmente y si es necesario habrá que modificar dichas facultades para cumplir con los nuevos compromisos nacionales e internacionales.

Existen otras disposiciones legales no aduaneras que resultan pertinentes e interesantes para la aduana durante la implementación de una APD. Por ejemplo:

- reglamentación sobre entidades comerciales y sus actividades, como las disposiciones sobre derecho comercial, derecho empresarial, derecho tributario, etc.
- criterios de otorgamiento de licencias de importación/exportación
- normas relativas al control de divisas extranjeras, etc.
- obligaciones derivadas de Resoluciones vinculantes (Capítulo VII de la Carta de las NU) del Consejo de seguridad de las NU (por ejemplo, prohibiciones, controles de las exportaciones).

2.2. Estructura de la organización

La APD se relaciona con otros ámbitos del servicio aduanero, en especial con la gestión de riesgos y la inteligencia, la lucha contra el fraude, el cobro de deudas / impuestos y el respaldo jurídico. La estructura organizacional y administrativa debe considerar esta realidad y facilitar la estrecha colaboración y una comunicación eficiente entre estos ámbitos.

En general, el programa de APD se sitúa bajo la conducción de un equipo central encargado de la política, responsable del programa de control. En función de los datos demográficos de un país, la administración podrá establecer una o varias unidades operativas encargadas de las APD. El personal de la aduana debe poder visitar las instalaciones de una empresa y, la situación geográfica de los servicios aduaneros deberá necesariamente considerar ese imperativo. Por ejemplo, la economía de una pequeña isla podrá contar con un único centro de negocios lo que requerirá la instalación de un servicio único encargado de las APD. Por el contrario, un país grande tendrá muchos centros de negocios separados unos de otros por largas distancias y ubicados en distintos husos horarios.

Algunas administraciones establecieron equipos que se encargan especialmente del control de grandes empresas. En el modelo presentado, se designan los funcionarios para integrar el equipo y tienen como única misión velar por el cumplimiento permanente de la ley. Dentro de estos equipos puede resultar útil capacitar a especialistas para determinados sectores comerciales como por ejemplo la industria automotriz, el sector textil, la industria química etc.

La estructura organizacional real y la asignación de responsabilidades podrán variar según las administraciones aduaneras involucradas.



3. PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA PARA LA APD

3.1. Consideraciones generales

Cuando se establece una estructura y un sistema de APD, la siguiente etapa consiste en elaborar un plan de control; este plan permite determinar la cantidad de auditorías que se van a efectuar y a quién se auditará en un período determinado (generalmente, un año).

La elaboración de un plan de control también está ligada a la estrategia global adoptada para los controles previos al arribo de las mercaderías, y los controles realizados durante la desaduanización. De esta manera, el ciclo completo de control que realiza la aduana se inscribe dentro de una estrategia unificada.

3.2. Selectividad: selección para la auditoría

El equipo que se encarga del análisis de riesgo / selectividad realiza este trabajo. La selección se basa en la evaluación de riesgos y debe considerar los recursos humanos disponibles para efectuar los controles. Luego, el equipo presenta o propone un plan al equipo que se encargará de realizar las auditorías. La frecuencia de las auditorías a una determinada empresa varía en función del riesgo percibido.

Es importante comunicar los resultados de la auditoría al equipo que se encarga del análisis de riesgo /selectividad para poder revisar el nivel de riesgo de la empresa en cuestión. Esta información ayuda a determinar si hace falta realizar controles de seguimiento /repetidos.

Cuando se detectan muchas irregularidades se pueden realizar controles especiales durante un tiempo y en ámbitos específicos (por ejemplo, los sectores comerciales del país de origen). Esta puede ser una forma de utilizar eficientemente los recursos y mejorar el cumplimiento de las leyes.

3.3. Promover un mayor cumplimiento de las leyes a través de la autoevaluación

Las APD brindan a la aduana la posibilidad de alentar a los operadores comerciales a que cumplan con los requisitos aduaneros y aconsejarlos en este sentido. Las administraciones aduaneras deben promover ante la comunidad empresarial las ventajas de cumplir con las leyes, dar información y asesoramiento a través de un servicio telefónico de información, de Internet o cualquier otro medio publicitario.

Algunas administraciones proponen decisiones previas en los ámbitos de la clasificación, la valoración y el origen preferencial, decisiones que brindan una mayor certeza al importador antes de la llegada de las mercaderías.



Durante una auditoría, los auditores deben dar recomendaciones a las entidades controladas para alentarlos a establecer, actualizar y mejorar sus controles y sistemas internos. Estas recomendaciones resultan eficaces en ámbitos como la confiabilidad de las cuentas financieras o el cumplimiento de las leyes y reglamentaciones aplicables. Los controles internos también ayudan a detectar y prevenir el fraude, las negligencias o errores operativos que inciden en las declaraciones aduaneras. Cuando los auditores consideren que los controles internos de la entidad controlada funcionan correctamente, su opinión debe volcarse en la evaluación del nivel de riesgo de la empresa involucrada.

Si los controles internos cumplen con las condiciones que fija la aduana, la persona/empresa involucrada podrá beneficiar de un régimen aduanero facilitado, de acuerdo a la Norma transitoria 3.325 (« Authorized Trader ») del Convenio de Kyoto revisado/CKR.⁵

Los importadores y despachantes aduaneros también tienen la posibilidad de pedir espontáneamente una modificación de la declaración aduanera si detectan errores sin riesgos de ser penalizados, incluso luego de la desaduanización.

Cuando se aplica la APD, la aduana puede elaborar un programa publicitario o pedagógico destinado a difundir la información necesaria para que los importadores conozcan los objetivos de la APD, sensibilizarlos y mejorar su nivel de cooperación. Al principio estos programas podrán encontrar una cierta resistencia por parte de algunos operadores comerciales que no llegan a comprender los beneficios de las APD y no se hacen a la idea de que los funcionarios aduaneros los visiten.

Para mejorar el nivel de conformidad de las declaraciones aduaneras a través de la autoevaluación, resulta útil informar a los declarantes y en especial a los importadores y despachantes los errores que se cometen con mayor frecuencia en las declaraciones aduaneras y ayudarlos así a evitar futuros errores. Es importante destacar la noción de responsabilidad mutua entre los importadores y los despachantes para garantizar la exactitud de las declaraciones; el importador brindará toda la información necesaria a su despachante y de la misma forma el despachante pedirá explicaciones al importador si cree que la información es incorrecta o incompleta.

3.4. Gestión de los recursos

Pasar de los controles fronterizos a los controles realizados en el ámbito post-importación produce un fuerte impacto en las administraciones aduaneras en materia de recursos. El aumento de las actividades de la APD debe coincidir con una reducción proporcional de los controles en las fronteras; a partir de una evaluación eficaz de los riesgos, es posible concebir

⁵ La expresión « Authorized Trader » como se define dentro de la Norma transitoria 3.32 del CKR no debe confundirse con el operador económico autorizado (Marco Normativo SAFE, capítulo 2.3. y capítulo 5.1.)



una reducción del personal en el puerto y en los puestos fronterizos, y ampliar los equipos encargados de las APD. La aduana también puede crear nuevos servicios. Puede brindar una nueva capacitación a los funcionarios aduaneros y reconsiderar los recursos humanos y financieros disponibles y mejorar la infraestructura de TI

Necesidades de capacitación / competencias profesionales

Para realizar una APD en forma eficaz, es necesario contar con conocimientos, competencias y experiencia adquirida. Cada vez más, se utiliza la contabilidad electrónica y dada la complejidad y diversidad de los intercambios comerciales internacionales se impone una capacitación cada vez más especializada. Las administraciones aduaneras deben comprometerse a brindar a los funcionarios auditores la capacitación necesaria para llevar a cabo su misión. Los servicios de capacitación cumplen un papel importante en la adquisición por parte de los funcionarios de los conocimientos necesarios para realizar una auditoría.

Todos los auditores deben tener los conocimientos generales necesarios para realizar las auditorías, entre ellos:

- conocimiento de las técnicas y principios contables, como los que se presentan en los principios técnicos de contabilidad ;
- conocimiento de procedimientos y normas en materia de auditoría ;
- práctica habitual en relación a las leyes y reglamentos aduaneros;
- conocimiento general de regímenes aduaneros (valoración, clasificación, origen, etc.);
- conocimiento de sistemas contables informáticos
- Sensibilización con las cuestiones comerciales y conocimiento de las estrategias comerciales en los intercambios internacionales

También se recomienda que algunos miembros del personal encargado de las auditorías tengan una formación técnica específica en algunos ámbitos como:

- valoración aduanera, las Reglas de origen, la clasificación arancelaria.
- la contabilidad a través de herramientas informáticas
- la contabilidad de empresas multinacionales, inclusive en materia de determinación de los precios de transferencia
- conocimiento de los sectores comerciales especializados.

La política aduanera en materia de contratación de personal y capacitación debe considerar las necesidades anteriormente descritas. En algunos casos, se necesitará un apoyo externo para contar con las competencias especiales necesarias. En cuanto a los conocimientos referidos a la determinación de los precios de transferencia, se puede solicitar la colaboración de los funcionarios que se encargan de los impuestos directos.





Normas éticas aplicables a los auditores

Cuando realizan una APD los auditores deben cumplir con normas profesionales muy estrictas.

a) Ética

La OMA elaboró un [Modelo de código de ética y conducta](#) que define la conducta y el comportamiento que se espera de un funcionario aduanero. Los funcionarios que realicen las APD deben respetar el Código de conducta.

b) Confidencialidad

Los auditores tienen que respetar cierto nivel de confidencialidad cuando acceden a los datos de la entidad controlada y los analizan. Los auditores no deben divulgar ninguna información comercial obtenida en el ejercicio de sus funciones a menos que la legislación nacional prevea la divulgación de información en casos específicos. Así mismo, deben tratar de no revelar información confidencial de la aduana a personas externas.



c) Competencia profesional, atención brindada al trabajo de auditoría

Los auditores deben actuar con diligencia y de acuerdo a las normas técnicas y profesionales de aplicación. Además, deben cuidar los bienes pertenecientes a las entidades auditadas y respetar las políticas y exigencias que ellas establecieron en materia sanitaria y de seguridad (por ejemplo, llevar cascos de protección)

d) Equidad/Imparcialidad

Los auditores deben ser objetivos, garantizar un tratamiento equitativo y justo para asuntos similares y no hacer uso arbitrario de sus poderes o tomar posición por algo, crear conflicto de intereses, o influenciar indebidamente a los demás, o tomar partido sobre decisiones profesionales o de negocios. No deben utilizar de manera inapropiada sus poderes sobre la entidad auditada.

3.5 Limitaciones de la APD

La APD se considera la forma más eficaz de garantizar el cumplimiento de las exigencias aduaneras. En ámbitos como la valoración aduanera, para realizar una verificación eficaz se necesita acceder a los registros y al sistema contable del importador, lo que no se puede hacer en el momento de la desaduanización. Las administraciones aduaneras deben implementar las APD con la mayor frecuencia posible.

Sin embargo en muchos países existen altos niveles de comercio informal en donde los sistemas contables no están tan desarrollados o son inexistentes, donde los intercambios se realizan con dinero en efectivo y las empresas no cuentan con instalaciones permanentes. En estos casos, las APD no constituyen la herramienta más práctica; la ubicación de la empresa puede ser problemática y cuando la aduana ubicó a la empresa constata que no tienen un sistema contable estructurado ni registros, ni libros etc. que les puedan ser útiles.

Por lo tanto, los controles en las fronteras constituyen la única posibilidad real de control y hay que aplicar la selectividad a través de las técnicas de gestión de riesgos. Sin embargo, la aduana debe promover el cumplimiento de las leyes y tratar de que el sector informal pueda adaptar sus procedimientos a las exigencias de la aduana.

4. GESTIÓN DE RIESGOS

[El Compendio de la OMA sobre la gestión de riesgos](#) define la gestión de riesgos como el conjunto de actividades coordinadas por las administraciones para procesar y controlar los



riesgos. Adoptada como principio de gestión, la gestión de riesgos permite a las aduanas no sólo asumir eficazmente sus responsabilidades más importantes sino también organizar y distribuir los recursos para mejorar su desempeño y facilitar los intercambios.

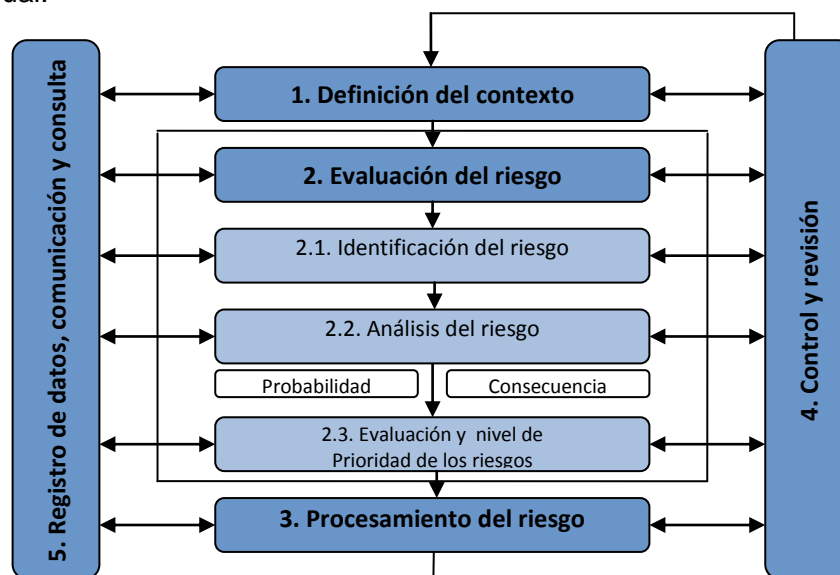
Este enfoque basado en los riesgos muchas veces resulta necesario ya que las administraciones aduaneras deben lograr mejores resultados con la misma cantidad de recursos o a veces menos.

4.1. Presentación del proceso de gestión de riesgos

El proceso de gestión de riesgos incluye:

1. La definición del contexto
2. La evaluación del riesgo
 - 2.1. La identificación del riesgo
 - 2.2. El análisis de riesgo
 - 2.3. La evaluación y el nivel de prioridad de los riesgos
3. El procesamiento del riesgo
4. El mantenimiento, la comunicación y la consulta
5. La supervisión y la revisión

El siguiente cuadro describe el proceso a seguir para la gestión de riesgos, ya sea que se trate de un análisis de alto nivel de riesgos destinado a planificar las APD a nivel nacional, o de actividades operativas de menor nivel como la elección de entidades auditadas para un plan de control mensual.



La definición del contexto en el que se desarrolla el proceso de gestión de riesgos nos permite establecer las finalidades, los objetivos, las estrategias, el alcance y los parámetros pertinentes para la actividad que se realice o para la parte de la organización sujeta al proceso de gestión de riesgos.



Esta etapa consiste además en establecer los criterios de riesgo, es decir aquellos a partir de los que se evaluarán los riesgos. Entre estos criterios podemos citar los que se refieren a la pérdida de ingresos fiscales, la imagen de la aduana y la implementación de la política que desea el gobierno. Las decisiones de las etapas siguientes se basarán en estos criterios fundamentales.

Estos criterios deben servir para determinar los niveles aceptables o inaceptables de riesgo (cual es el nivel aceptable de pérdidas fiscales, hasta qué punto se puede aceptar una imagen negativa de la aduana, la tolerancia si hablamos de separación de la política gubernamental deseada).

La gestión de riesgos en el contexto de la APD puede ser: a) estratégica; b) táctica; y c) operativa. El proceso de gestión de riesgos se puede aplicar a todos estos niveles.

a) Gestión estratégica de los riesgos

La evaluación estratégica de los riesgos se basa en la capacidad de la aduana para identificar el riesgo global que representa todo un sector o un grupo de importadores. Identificando a ese grupo, la aduana es capaz de identificar el conjunto de empresas del sector considerado que representan un alto riesgo o una selección de estas empresas.

Un sector industrial puede representar un alto riesgo por distintas razones como por ejemplo:

- La importancia estratégica de esa industria frente al interés nacional;
- Los acuerdos comerciales internacionales que rigen el sector;
- Consideraciones ligadas a la salud y seguridad pública;
- Los derechos de propiedad intelectual;
- El impacto económico de las importaciones;

Los estudios sobre sectores comerciales específicos

Un estudio general sobre el sector comercial o sobre la importación en cuestión puede ayudar al funcionario a reubicar información específica dentro del contexto deseado. Recurrir a análisis sobre un determinado sector se considera hoy una fuente confiable para la recopilación de información en el lugar. Los estudios sectoriales pueden abordar ámbitos específicos de un programa como por ejemplo:

- La valoración;
- El transbordo de productos textiles;
- Los derechos de propiedad intelectual etc.;

El sector involucrado será objeto de una selectividad previa que obedece a ciertos criterios:



- estimaciones del valor de la mercadería;
- sensibilidad de los ciudadanos de un país o de un sector industrial con respecto a las actividades ilegales, etc.

Una vez elegido el sector, La información se debe definir y recoger en base a los distintos elementos pertinentes en los niveles macroeconómicos (importancia del sector, producción, consumo, etc.) y microeconómico (cantidad de empresas involucradas, capacidades tecnológica, estructura de esas empresas, tipos de fraude a los que se encuentran expuestas, etc.). Esta información se debe guardar en una base de datos u otro formato electrónico.

b) Gestión táctica de los riesgos

Este proceso consiste en identificar a los grupos de importadores específicos cuyas transacciones presentan un alto riesgo. Durante este proceso habrá que considerar los siguientes datos:

- el volumen de las importaciones realizadas por el importador;
- el valor total de las mercaderías importadas;
- los tipos de mercadería importadas;
- problema ya encontrado con el importador y no cumplimiento de la legislación anterior;
- el importador/exportador opera por primera vez.

c) Gestión operativa de los riesgos

Los factores a considerar durante la identificación de transacciones que presentan alto nivel de riesgo pueden ser los siguientes:

- quién es el importador
- cuál es la mercadería involucrada
- divergencias o infracciones anteriores en relación a la mercadería
- importación de alto valor
- País de origen
- si se aplica a este tipo de importación una reglamentación o programa específico (cupos, por ejemplo)
- el valor declarado para la mercadería está fuera de la estadística anteriormente establecida.

Otros factores pueden aumentar el riesgo para los casos anteriormente citados:

- datos de referencia brindados por otras unidades de la aduana;
- posibilidad de cobro de impuestos;
- riesgo de pérdida de ingresos fiscales;



- prioridades establecidas en el programa gubernamental o información específica.

Identificación de riesgos

Los siguientes elementos pueden ser útiles en la identificación de riesgos:

- Desempeño de una industria con relación a los requerimientos legales y/o administrativos;
- Desempeño de los individuales auditados;
- Elementos de las operaciones de individuales auditados (por ejemplo, controles internos, separación de tareas, resultados de revisiones externas, de ser apropiado).

Análisis de riesgos

El análisis de riesgo está definido en el Compendio de la OMA sobre la gestión de riesgos como la utilización sistemática de la información disponible para establecer la frecuencia con la que se manifiestan determinados riesgos y el alcance de las posibles consecuencias. La probabilidad y las consecuencias de un evento pueden establecerse de acuerdo a una notación (por ejemplo, alto, medio y bajo o de 1 a 6). Estas herramientas de medida (probabilidad y consecuencias) permiten establecer un nivel global de riesgo que puede ser alto, medio o bajo.

Control y revisión de riesgos

El control y la revisión de riesgos forman parte de la gestión de riesgos. Son necesarias para:

- Determinar si continúan los riesgos anteriormente identificados ;
- Identificar nuevos riesgos ;
- reevaluar los niveles de riesgo anteriormente establecidos a partir de la información actualizada;
- evaluar la eficacia de la auditoría.⁶

4.2 Implementación de sistemas de inteligencia sobre los riesgos ⁷

La inteligencia se puede definir como el producto de la recopilación y procesamiento de datos pertinentes, en base a la cual se efectúa la evaluación de riesgos y la toma de decisiones durante la elaboración de un plan de control.

Cada administración aduanera debe establecer sus propias redes y sistemas de inteligencia, adaptados a sus necesidades y en base a la percepción de los riesgos. Esta red podría incluir unidades de inteligencia locales que operen en puertos y aeropuertos, y una unidad central capaz de recoger y reagrupar la información pero también capaz de difundirla a la totalidad del servicio. Los funcionarios utilizan información que reciben pero también deben mostrarse activos para buscar información en todas las fuentes disponibles.

⁶ Compendio de la OMA sobre la gestión de riesgos

⁷ Compendio de la OMA sobre la gestión de riesgos y SMIR



Riesgos e inteligencia

Puede resultar útil para la aduana un equipo que se encargue de los riesgos y la inteligencia. En general su función consiste en:

- identificar, administrar y enriquecer las fuentes de información;
- ayudar a identificar y medir los riesgos ;
- comunicarse con los colegas del sector operativo para tomar de inmediato las medidas adecuadas y eficaces;
- revisar la información obtenida en base a la devolución de la experiencia y revisar la selectividad en base a esto.



5. RELACIÓN CON UNIDADES DE LA ADUANA Y OTROS SERVICIOS FISCALES /EXTRANJEROS

Como lo indicamos anteriormente, la APD no es un sistema independiente sino que constituye una de las funciones de la aduana ligada al resto de las funciones.

Sospecha de fraude

Cuando una infracción aduanera potencial se actualiza durante el control, el equipo encargado del control debería interrumpir el control y trabajar en conjunto con el equipo que se encarga de la lucha contra el fraude quien decidirá si conviene iniciar una investigación oficial.

Consejo jurídico

Si, durante el control, surge la necesidad de una interpretación legal complementaria, el auditor puede solicitar el asesoramiento del servicio jurídico de la aduana. Las entidades controladas también pueden pedir una revisión de las decisiones específicas de la aduana aplicables a determinadas transacciones. En el caso de desacuerdo con el importador en relación a los resultados de una auditoría que sea imposible resolverlo a través del diálogo, el importador tendrá la posibilidad de solicitar una revisión oficial de la decisión y de interponer un recurso de apelación de acuerdo a los procedimientos previstos en la legislación nacional.

Otras unidades aduaneras

Se recomienda establecer canales de comunicación con las unidades de la aduana encargadas de la auditoría, de los riesgos y de la lucha contra el fraude para poner en común los conocimientos y la información relativa a un determinado operador.

Relación con los servicios fiscales y los servicios encargados del IVA

Puede resultar útil, en la medida en que la legislación lo permita, intercambiar conocimiento e información con los servicios encargados del IVA, de los impuestos indirectos e impuestos directos.

Relación con las administraciones aduaneras extranjeras

Se puede solicitar la cooperación de las administraciones aduaneras extranjeras a través de las herramientas pertinentes para una asistencia administrativa mutua.



6. ANEXO: EJEMPLO DE LEGISLACIÓN (TURQUÍA)

ADUANA DE TURQUÍA

REGLAMENTACIÓN DE LAS AUDITORÍAS POSTERIORES AL DESPACHO Y CONTROLES DE LAS TRANSACCIONES DE RIESGO

CAPÍTULO I

Objetivo, contenido, fundamento y definiciones

Objetivo

ARTÍCULO 1 – (1) Esta reglamentación establece los principios y fundamentos de las auditorías posteriores al despacho que se realizan en las instalaciones del declarante con el fin de detectar las transacciones de riesgo y verificar la exactitud de las declaraciones aduaneras y operaciones de desaduanización.

Contenido

ARTÍCULO 2 – (1) De acuerdo al objetivo establecido en el Artículo 1, esta reglamentación abarca los principios y fundamentos de las auditorías posteriores al despacho que se realizan en las instalaciones del declarante y otras personas involucradas.

Fundamento

ARTÍCULO 3 – (1) esta reglamentación se funda en los artículos 10 y 73 del Código de aduanas con fecha 27/10/1999 número 4458.

Definiciones

ARTÍCULO 4 – (1)

a) Declarante: la persona que presenta la declaración por sí misma o la persona que presenta una declaración en representación de otra.

b) Persona: se trata de personas físicas o jurídicas o asociación de personas que no posean el estatuto de persona jurídica pero tienen el derecho de iniciar acciones legales de acuerdo a las leyes vigentes.

c) Auditores del nivel central: inspectores del ministerio de aduanas.

i) Consejo de evaluación de riesgos y coordinación: se trata de un consejo integrado – bajo la presidencia del Subsecretario de aduanas – por el Subsecretario y el Subsecretario adjunto de la oficina encargada de la secretaría, el responsable de la oficina de investigación y orientación, el director general de aduanas, el director general de lucha contra el fraude, el director general de gestión de riesgos y controles así como el director general de los servicios de liquidación.



d) Persona o transacción de riesgo: personas o transacciones de alto riesgo, identificadas de acuerdo a los criterios en materia de riesgos.

e) Auditorías posteriores al despacho: los controles de la documentación comercial relativa a las mercaderías, operaciones aduaneras o actividades o datos comerciales posteriores, o personas o transacciones de riesgo en las instalaciones de los declarantes, realizados para verificar la exactitud de las declaraciones aduaneras y operaciones de desaduanización.

f) Plan de controles a posteriori: el plan que incluye los datos utilizados para establecer el programa de controles a posteriori.

g) Programa de controles a posteriori: el programa anual o limitado, preparado en el marco del plan de controles a posteriori.

CAPÍTULO II

Principios y fundamentos importantes de las auditorías posteriores al despacho

Autorización

ARTÍCULO 5 – (1) Las auditorías posteriores al despacho que entran en el marco de la presente reglamentación se realizan a través de auditores del nivel central del ministerio.

(2) Los controles de las declaraciones aduaneras, los controles documentales y secundarios son efectuados por los agentes aduaneros en las oficinas aduaneras de acuerdo a la reglamentación del Código de aduanas y demás leyes relacionadas.

Personas u operaciones sujetas a las auditorías posteriores al despacho

ARTÍCULO 6 – (1) Las auditorías posteriores al despacho realizadas en el marco de esta reglamentación se refieren a las personas u operaciones directa o indirectamente ligadas a las operaciones aduaneras o, al resto de las personas que poseen documentos y datos ligados a las operaciones aduaneras con el fin de iniciar acciones comerciales, permitir la detección de documentos comerciales y otros datos relativos a las operaciones aduaneras o actividades posteriores.

(2) Es fundamental que las auditorías posteriores al despacho se realicen en las instalaciones de las personas mencionadas en el punto 1. Sin embargo, cuando esto no sea posible, las auditorías también se podrán efectuar en las oficinas aduaneras en caso de que existan en el lugar en que se encuentra la persona, y de lo contrario en otras oficinas de la administración. Si la empresa involucrada en la auditoría tienen distintas filiales en distintos lugares, el control se puede efectuar en la sede central de la empresa.

El objetivo y el contenido de las auditorías posteriores al despacho

ARTÍCULO 7 – (1) Las auditorías posteriores al despacho definen la posición de los



declarantes con respecto a los derechos aduaneros para determinar si cumplen con las exigencias provenientes de otras legislaciones.

(2) Las auditorías posteriores al despacho pueden limitarse a algunas actividades.

Determinación de las personas que serán auditadas y los métodos de auditoría

ARTÍCULO 8 – (1) La oficina a cargo de la Secretaría, en base a un análisis de riesgo selecciona a los declarantes que serán auditados en el marco del sistema de auditorías posteriores al despacho.

(2) El sistema de la auditoría posterior al despacho se basa en la planificación y es sistemático. Los declarantes que serán auditados durante un año serán previamente seleccionados en el marco de un plan de auditorías posteriores al despacho.

(3) Si es necesario, se pueden efectuar controles por fuera del plan.

CAPÍTULO III

Auditoría posterior al despacho

Programa de auditorías posteriores al despacho

ARTÍCULO 9 – (1) La oficina a cargo de la secretaría prepara el programa de auditoría posterior al despacho y lo presenta ante el Consejo de evaluación de riesgos y de coordinación.

(2) Una vez aprobado por el Subsecretario, el programa entra en vigencia. Se distribuye a la Oficina de investigación y coordinación. Se sigue el mismo procedimiento para los planes preparados por una necesidad específica y no figuran dentro del plan anual. Estos programas tienen el fundamento legal de las auditorías posteriores al despacho, las personas u operaciones a controlar así como los términos, el contenido y las fechas de las auditorías posteriores al despacho.

Notificación de la auditoría posterior al despacho

ARTÍCULO 10- (1) El auditor notifica la realización de la auditoría posterior al despacho a las personas que corresponda con 15 días de anticipación.

(2) Cuando las personas sujetas a la auditoría posterior al despacho solicitan por escrito una prórroga de la auditoría, invocando una razón válida y aceptable, dentro de la semana siguiente a la notificación, se puede acordar la prórroga en casos excepcionales.

(3) Cuando la notificación previa fuera perjudicial para la auditoría posterior al despacho, el auditor no lo notificará. En estos casos, el auditor notifica a las personas involucradas en el lugar, en sus instalaciones.

(4) En base a la propuesta de los auditores y siempre que el ministerio lo apruebe, se podrá completar y ampliar el campo de aplicación del programa de auditoría posterior al despacho.



Inicio de la auditoría

ARTÍCULO 11- (1) Cuando llegan al domicilio de la persona involucrada, los auditores muestran su documento de identidad y se presentan.

(2) Hay que registrar la fecha y hora del comienzo de la auditoría en un informe o se describe la situación en un acta.

Principios de la auditoría posterior al despacho

ARTÍCULO 12- (1) Los auditores que realizan las auditorías posteriores al despacho analizan cada elemento a favor o en contra de la persona involucrada de acuerdo a la legislación aduanera y cualquier otra ley relacionada.

(2) Sin perjuicio del objetivo y del procedimiento de la auditoría posterior al despacho, se informará a la persona involucrada las conclusiones de la auditoría y las consecuencias jurídicas de estas conclusiones.

Medidas de investigación

ARTÍCULO 13- (1) Cuando aparezcan pruebas de comportamientos fraudulentos, se aplicarán las leyes que reglamentan los métodos de trabajo y los principios de los auditores.

(2) En el caso mencionado en el primer apartado, se tomarán las medidas necesarias como la confiscación de mercaderías, documentos y datos, de conformidad con la Ley relativa a la lucha contra el contrabando n°5607 del 21.03.2007, del Código penal turco n°5237 del 26.09.2004 y la Ley de procedimiento penal n°5271 del 04.12.2004.

CAPÍTULO IV

Obligaciones, evaluación final e informe

Obligaciones de las personas involucradas

ARTÍCULO 14- (1) Las personas involucradas deben brindar todos los datos, registros, libros y otros documentos necesarios sobre los cuales se basará el control. También deben permitir el acceso directo o indirecto a los auditores a la documentación necesaria, a los datos y documentos existentes en los sistemas de procesamiento de datos.

(2) Cuando las personas involucradas no pueden brindar información o la información proporcionada por esas personas es insuficiente, los auditores pueden solicitar información a cualquier otra persona involucrada quien deberá dar la información solicitada.

(3) Las personas involucradas deben brindar un puesto de trabajo adaptado y todo el material necesario.



(4) Las auditorías posteriores al despacho se realizarán durante el horario de apertura de las personas involucradas, a menos que éstas acepten que sólo se hagan fuera de ese horario.

(5) Los auditores tienen derecho a ingresar y realizar búsquedas en cada uno de los lugares de las personas involucradas presentes durante los controles.

Fin y evaluación de la auditoría posterior al despacho

ARTÍCULO 15- (1) Los auditores tendrán una entrevista final con las personas involucradas sobre los resultados del control. Cuando no haya resultados en términos de derechos aduaneros y nada que corregir en relación a las leyes aduaneras u otras leyes relacionadas, o cuando las personas involucradas no soliciten una entrevista final, se puede obviar esta etapa. En la entrevista final, los auditores detallan los elementos en donde existen problemas, las consideraciones de orden jurídico y las consecuencias de los resultados en términos de derechos aduaneros y otras normativas.

(2) La conclusión de la entrevista final queda registrada en el acta donde se menciona el lugar, la fecha, el tema de la entrevista así como los nombres, cargos y firmas de todos los participantes. Se entrega una copia del acta a todas las personas involucradas.

Informes

ARTÍCULO 16- (1) Los auditores preparan un informe sobre las conclusiones que son pertinentes para el procedimiento fiscal, las modificaciones de los montos aproximados de los impuestos y las orientaciones para los declarantes. Sin embargo, cuando no existe ninguna conclusión significativa, será suficiente informar en forma oral a las personas involucradas en vez de redactar un informe.

(2) Cuando las personas involucradas lo solicitan, se les podrá enviar una copia del informe previamente para que puedan dar su opinión al respecto dentro de los 15 días.

(3) Se prepara un informe final con las conclusiones, consideraciones y sugerencias sobre los recaudos que deberá tomar la administración y se presenta al Ministerio.

Limitaciones de los controles

ARTÍCULO 17- (1) Cuando los criterios del análisis de riesgo demuestran que los controles no son necesarios, se podrán limitar.

(2) Los controles limitados están sujetos a las mismas normas que los controles clásicos.

Resultados de las auditorías posteriores al despacho

ARTÍCULO 18- (1) Toda persona sujeta a un control va a tener un coeficiente de riesgo basado en los informes. Estos coeficientes se considerarán durante las actividades de evaluación.

CAPÍTULO V Disposiciones finales



Otros puntos

ARTÍCULO 19- (1) Esos puntos no están incluidos en la presente reglamentación que fija las normas del ministerio de investigación y observaciones.

Entrada en vigencia

ARTÍCULO 20- Esta reglamentación entrará en vigencia en la fecha de su publicación en el Boletín oficial.

Aplicación

ARTÍCULO 21- El Ministro aplicará las disposiciones de la presente reglamentación (implementación en curso).

