

Definición y contexto:

Para la mejor comprensión de los elementos aprendidos, recordaremos, los elementos básicos para la efectiva fiscalización aduanera:

- a) Fiscalización planificada integral en todos los controles y acciones aduaneras.
- b) Inteligencia sistemática capaz de centralizar la información procedente de cada Aduana.
- c) Selección efectiva mediante gestión de riesgos
- d) Investigaciones de alta efectividad.

De estos elementos, tres procesos que merecen la más alta atención para su correcta comprensión, en relación a la investigación cuyo tratamiento iniciamos a continuación:

- *La Gestión de Riesgos* como metodología que direcciona la actividad fiscalizadora y los recursos disponibles hacia aquellas operaciones o movimientos de mercancías, transportes o pasajeros, que involucren los mayores riesgos de quebrantamiento de la normativa aduanera vigente, priorizados según definición estratégica del nivel superior.
- *La Inteligencia* como proceso sistemático de transformación de la información disponible en el medio, en insumo utilizable en la acción fiscalizadora, contenido lógicamente en una o más hipótesis, que orientan y explican anticipadamente la ocurrencia del evento riesgoso, y
- *La investigación* como proceso destinado a someter a prueba, confirmar o reformular la/s hipótesis formuladas, configurar de manera efectiva las evidencias o pruebas y formular la denuncia al Tribunal correspondiente seguido del Cargo por derechos y demás gravámenes dejados de percibir cuando corresponda.

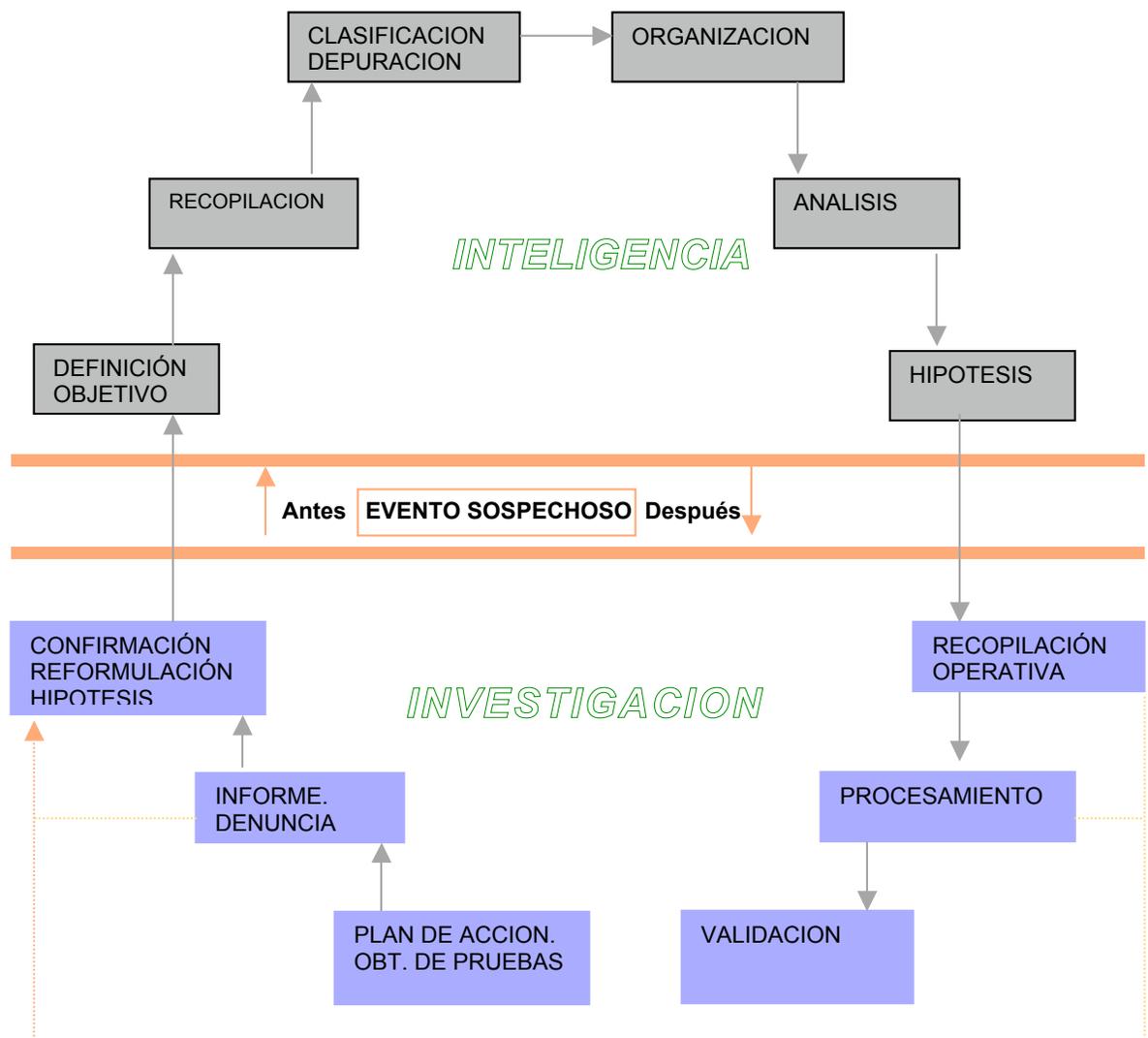
Además de lo señalado, los tres procesos anteriores se desarrollan con sus particularidades en los niveles estratégico – táctico y operativo.

En consecuencia, una primera y básica conclusión, es que la fiscalización será inteligente cuando los recursos disponibles para esta actividad se orientan clara y planificadamente hacia las áreas de mayor riesgo definidas, en todos los niveles y momentos.

El proceso de la investigación:

En adelante, examinaremos el proceso de la investigación y su estrecha relación con la inteligencia y la gestión de riesgos. En el nivel operativo, se encuentran las unidades de Fiscalización regionales y en el nivel central, la Subdirección de Fiscalización (DEFIOP). El proceso comienza naturalmente a partir de la formulación de una hipótesis acerca de un hecho riesgoso de posible ocurrencia futura. La hipótesis podrá ser originada en el DIA o provenir del propio nivel operativo (análisis o información recibida directamente).

El esquema siguiente representa este ciclo de inteligencia – investigación, con la salvedad que el proceso puede desarrollarse también a partir de datos ciertos del nivel operativo (denuncias, informantes, análisis u observaciones directas) cuyo resultado enriquecerá la inteligencia de todos los niveles:





Recopilación de la información en la investigación:

A partir de la/s hipótesis de trabajo respectiva, la investigación comienza recolectando información operativa tendiente a la individualización más precisa posible del riesgo investigado. De acuerdo a cómo se utiliza en la investigación científica, una hipótesis puede ser definida como una conjetura acerca de las relaciones que existen entre dos o más variables. La forma como las hipótesis se usan en Inteligencia e Investigación en Aduana es consistente con esta definición. También se puede establecer que las hipótesis son presunciones que surgen en el ambiente de trabajo y son tentativamente aceptadas como verídicas y utilizadas para enfocar una investigación posterior con el esfuerzo analítico correspondiente.

El propósito primario de las hipótesis como se usan en análisis de Inteligencia, es estructurar los requerimientos explícitos del funcionario planteando el problema bajo investigación y limitando sus posibles soluciones a aquellas que son más verosímiles.

En consecuencia, la hipótesis orientará la recolección. Se trata de conocer las DIN o DUS posiblemente involucradas, los Agentes de Aduanas, las carpetas de despacho, antecedentes de la empresa investigada (socios, capital inicial etc.) etc. Independiente del examen de la información anotada, también en esta fase puede recurrirse a otras técnicas como la entrevista a personas que posean conocimiento técnico u observado de los hechos (otros funcionarios investigadores, agentes de Aduana, transportistas, embarcadores, exportadores o importadores de la competencia etc).

En esta fase preliminar también se consideran todas las acciones sobre la mercancía, para verificar marcas, ubicación, documento de recepción y observaciones, número contenedor, sellos; sin llegar al examen o aforo físico propio de la fase de la recolección de las pruebas.

No obstante que el diagrama presenta a la reformulación de la hipótesis secuencialmente al final para fines de representación, debe tenerse presente que ello puede ocurrir en cualquier fase, dependiendo de la contrastación con la información recolectada. En este sentido, no solo la reformulación, sino también el rechazo y la formulación de hipótesis alternativas son posibles según el contraste con los hechos.

Procesamiento de la información:

Durante esta instancia, la información recolectada debe ser principalmente asociada y ordenada, teniendo en cuenta el direccionamiento de la o las hipótesis formuladas. Esta fase es fundamental y define la calidad de la investigación. En ella no solo se establece la asociación entre la información recolectada, sino también con otras investigaciones anteriores y bases de datos disponibles, como también con la normativa legal y reglamentaria en el tema investigado.

Es el momento en que se definen las cooperaciones externas, sean de otras Aduanas (Rilo), de otros servicios fiscalizadores o policiales, como también los estudios o pronunciamientos legales y reglamentarios que se requieran internamente.

Validación de la información:

La validación de la información recolectada contempla el análisis de su consistencia y coherencia respecto de la/s hipótesis formuladas, las características del investigado y la normativa vigente vulnerada.

Durante esta fase se descartan la información no atinente o no consistente, las pistas o datos infundados y declaraciones falsas.

Plan de acción. Obtención de evidencias y pruebas:

El plan de acción se refiere al conjunto de actividades programadas para la obtención de las evidencias capaces de sostener con éxito una denuncia. Una evidencia, en consecuencia, son todos aquellos antecedentes usados para configurar hechos que prueban o desaprueban un delito aduanero.

En la práctica existen tres tipos de evidencias:

- *las evidencias físicas*, referidas a todas aquellos medios reales o tangibles que pueden relacionados con un delito.
- *las evidencias documentales*, referida a todos los medios escritos, lo que incluye documentos aduaneros como DIN, DUS, facturas, contratos, conocimientos de embarque y otras declaraciones. Debe tenerse en cuenta que mucha evidencia documental, demuestra la existencia de sistemas y bases de datos electrónicas, desde donde han sido impresos.

- *Las evidencias orales*, referida a los testimonios, entrevistas y declaraciones de personas asociadas a los hechos investigados.

- **La planificación de la acción:**

En términos generales la clave del desarrollo de un buen caso, se encuentra en una acertada planificación. Planificar significa decidir anticipadamente lo que tenemos que hacer para conseguir un objetivo o alcanzar una meta de antemano. Se trata de una actividad que conscientemente la estamos haciendo siempre en forma individual. En la investigación se trata de planear la acción del equipo investigador para disminuir la utilización de tiempo y esfuerzo.

En el diseño se debe relacionar la hipótesis formulada o reformulada, con el delito configurado según la normativa vigente, de manera de tener absoluta claridad sobre la figura que será denunciada. Es imprescindible que el funcionario domine la legislación y procedimientos administrativos aplicables en el caso. La información que sustente lo anterior o los documentos probatorios debe recolectarse lo más pronto posible, para impedir su ocultamiento o destrucción.

Para que un plan de acción sea exitoso, hay que seguir ciertos pasos básicos que en términos generales son:

- Estudio de antecedentes (Hipótesis / Normativa contravenida)
- Recopilación de información
- Identificación y análisis del riesgo (probabilidad/consecuencia)
- Selección del agente económico a fiscalizar
- Planificación de las operaciones (definición de la estrategia)
- Ejecución
- Informe resultados

No obstante lo anterior debe tenerse presente que actuar planificadamente es esencial en la actividad fiscalizadora, pero es inconveniente asumir rígidamente el curso de acción diseñado, por cuanto especialmente la investigación requiere flexibilidad y capacidad de adaptación, según sea los resultados obtenidos.

Entendiendo que cada una de las fases diseñadas, significarán actividades que deberán cumplirse, es preciso utilizar un mecanismo de programación (carta Gantt por ejemplo) que asegure el control y coordinación entre las fechas de inicio y término de cada una de ellas.

El tipo de las evidencias que se necesita obtener para sostener la denuncia, definirá la mejor estrategia de la ejecución (allanamiento, visita de fondeo, revisión de carpetas de despacho, incautación de documentos) la que puede incluir o basarse en técnicas y procedimientos de auditoria, cuando sea necesario.

- **Aplicación de técnicas de auditoria:**

La utilización de las técnicas de auditoria en la fiscalización a posteriori (por ej. valoración, origen, pago diferido y amortización, tributación en bandas de precios etc.) resulta gravitante para la obtención de las evidencias o pruebas. Los procedimientos de Auditoria a Posteriori han sido diseñados basados en siete Técnicas de Auditoria que pueden ser adaptadas para la fiscalización aduanera de cada riesgo definido. Estas técnicas se asocian a procedimientos diseñados para la ejecución de las pruebas de auditoria al momento de la acción fiscalizadora. Su descripción es la siguiente:

Comparación

Consiste en Identificar en forma visual o electrónica aquello que es igual y lo que es diferente entre dos o más documentos, partidas tangibles o datos.

Cálculo

Verificar la exactitud aritmética de los documentos fuentes y los registros contables o efectuar cálculos independientes.

Confirmación

Es una respuesta, normalmente por escrito, a una indagación, también normalmente por escrito, para corroborar información contenida en los registros contables u otros medios de pruebas.

Indagación

Procurar obtener información apropiada de personas capacitadas dentro o fuera de la entidad. En el contexto de las pruebas de controles, solicitar al personal capacitado del Agente Económico que provea información, atender a sus respuestas y considerarlas, hacer preguntas de seguimiento y corroborar la información, según sea apropiado. Las indagaciones pueden ser formales o informales, por escrito u orales.

Inspección

Leer registros o documentos, ya sea visual o electrónicamente. A diferencia de la observación, no es necesario que estemos presente en el momento en que se efectúa el proceso o procedimiento para obtener evidencia de auditoría.

Observación

Presenciar físicamente como se realiza un proceso o procedimiento.

Examen Físico

Inspección de una partida tangible, que normalmente no es un documento, tal como un artículo, un producto, un bien inmueble, etc.

a) Informe

El informe constituye la fase final de la investigación propiamente tal. La elaboración de un buen informe será clave para sostener el proceso posterior en las instancias judiciales que correspondan. El informe de investigación debe contener a lo menos:

- **Los hechos:** esto es el relato circunstanciado (en detalle) de los hechos, con algún orden lógico (cronológico por ejemplo) describiendo el caso e individualizando las personas y operaciones aduaneras involucradas.

Asimismo en este punto se deben incluir las diligencias realizadas, sus resultados y evidencias recolectadas, adjuntas en forma de anexo cuando son documentos.

- **El derecho:** esto es la normativa aduanera vigente vulnerada y la descripción del delito configurado, consignando con precisión la irregularidad detectada en contraste con la conducta legalmente aceptada.
- **Conclusiones:** instancia en que se refuerza la idea principal sostenida en los dos puntos anteriores y se solicita al tribunal la ejecución de diligencias específicas que se deben fundamentar y detallar.

Finalmente debe tenerse presente que la denuncia que haga la Aduana debe cumplir con los requisitos establecidos en el artículo. 174 del Código de Procedimiento Penal, esto es, contener: identificación del denunciante y

su domicilio, narración **circunstanciada** del hecho, designación de quienes lo hubieren cometido y de las personas que lo hubieren presenciado o que tuvieran noticias de él, todo en cuanto le conste al denunciante.

Archivo manual y electrónico:

Carpeta manual:

En el curso de la investigación los hechos se sucederán dinámicamente, conforme se presenten en la realidad. Es de la mayor importancia con el fin de apoyar el correcto direccionamiento de las diligencias, mantener un archivo manual organizado. Cuando estamos organizados y ordenados con nuestros antecedentes, cometeremos menos errores y seremos más certeros y eficientes.

Un archivo es una carpeta que contiene la información suficiente para sostener la denuncia y alegación del delito denunciado. En el curso de una investigación de cualquiera de las modalidades de contrabando, lo básico para entrar en acción debiera estar respaldado en el archivo mismo. Pieza a pieza, documento a documento, el archivo ofrece el desarrollo desde fracciones de información hasta la configuración de una evidencia presentable en un proceso.

A pesar de que cada equipo de investigación puede darse el orden más aprovechable al archivo, generalmente se utiliza el orden cronológico.

Independiente de lo anterior, deben considerarse las siguientes razones para mantener un archivo ordenado:

- Los antecedentes acumulados son potenciales fuentes de información para el análisis, pudiendo ampliar el mismo caso en otra oportunidad o relacionarlo con otra investigación, evitándose la nueva recolección de la evidencia.
- Los hechos guardados solo en la memoria son fácilmente olvidados.
- Debe posibilitarse la continuación de la investigación por otros funcionarios.
- Posibilita la re-evaluación de lo actuado, como también la revisión de los procedimientos utilizados.

Archivo electrónico:

Como se sabe, el Departamento Fiscalización Operativa de la Subdirección de Fiscalización desarrolló un sistema de registro para las investigaciones, conocido como SIN. Se trata de un software que actúa en línea con todas las Aduanas, que tiene por objetivo:

- Constituir la memoria histórica de las investigaciones desarrolladas a nivel nacional.
- Ser una herramienta de análisis, permitiendo relacionar casos similares o del mismo agente económico, cuando ha sido investigado antes por la misma u otra Aduana.
- Poner a disposición del funcionario investigador diversas aplicaciones de búsqueda y relación, que posibiliten la certeza del análisis.

El ingreso de la información al SIN y el procedimiento asociado se encuentra debidamente reglamentado, pero por sobre la normativa, es de la mayor importancia y beneficio para todos, la constante actualización del sistema, lo que permitirá mejores y expeditas investigaciones.

El proceso de investigación desde una perspectiva procesal.

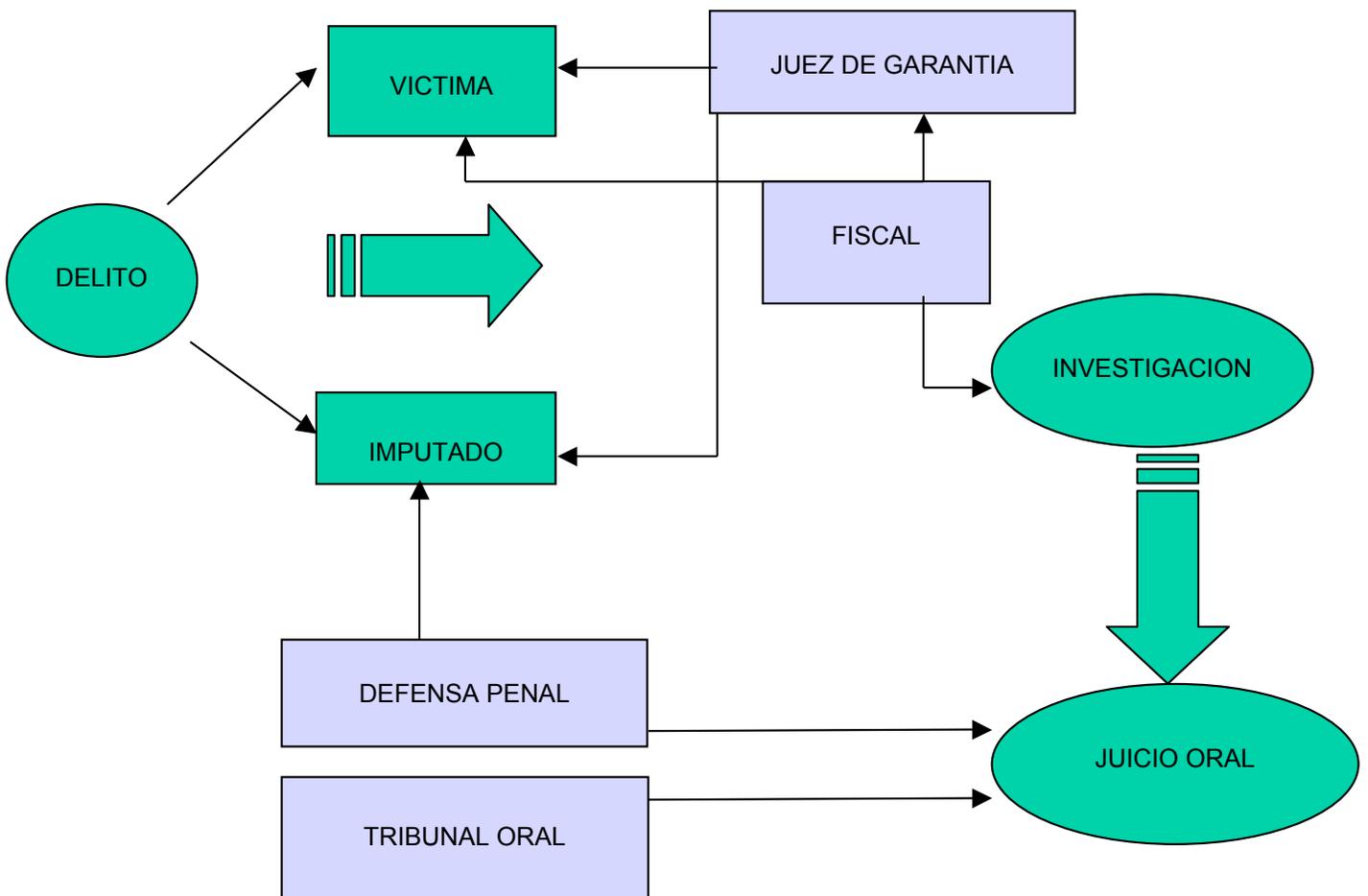
Como se sabe, está en plena aplicación a nivel nacional la reforma procesal penal en todo el país. Al respecto, inicialmente hay que tener presente dos premisas principales:

- La primera, que la investigación criminal es una función exclusiva de Ministerio Público. Lo anterior no significa que la Aduana no pueda investigar, para concluir que pueda haber un delito, pero la acción fiscalizadora se enmarca como función administrativa. Si la Aduana detecta que hay o puede haber delito, tiene la obligación de denunciarlo al Fiscal, a fin de que éste formalice la investigación, pasando - de ahí en adelante - la fiscalía a dirigir la investigación, sin perjuicio de los aportes que haga la Aduana trabajando directamente en colaboración con el.
- En segundo término, que toda prueba recogida con infracción a las normas que rigen el proceso será inadmisibles en el juicio oral, como sería por ejemplo un documento incautado por Aduana investigando un delito.

Los órganos previstos en el nuevo sistema son:

- **Ministerio Público**, que dirige la investigación, acusa y defiende los intereses de la comunidad.
- **Defensa Penal Pública**, que brinda apoyo a los imputados.
- **Juez de Garantía**, que controla que no se vulneren los derechos de las víctimas y los imputados, y
- **Tribunal del Juicio Oral**, compuesto de tres jueces que resuelven el juicio oral y público.

El proceso general con la actuación de los órganos citados es el siguiente:



APROXIMACIONES SOCIOLOGICAS Y SICOLOGICAS EN LA INVESTIGACIÓN DEL CONTRABANDO.

En la investigación de las distintas figuras de contrabando y de las acciones para su adecuado tratamiento, no solo deben considerarse los clásicos aspectos comerciales o económicos. Debe considerarse además, la existencia de factores culturales y psicológicos, que pueden favorecer su desarrollo en determinadas circunstancias. Tratándose de una variable cualitativa, adentrarse en su conocimiento y consideración durante el proceso de la investigación es un tema potencialmente interesante.

La evasión tributaria es un fenómeno del que no está libre ningún sistema. La alteración de la base imponible es el resultado de una decisión individual en la que – además de otras motivaciones morales, sociales o políticas – pesan motivos puramente económicos. Esto último, por cuanto si la declaración alterada deliberadamente no es descubierta por Aduana, la situación económica del importador será mejor que si lo hubiese hecho en forma honesta.

Por el contrario, cuando se descubre una subvaloración manifiesta o cualquier ocultamiento de información en la declaración, la situación para el importador será peor que si lo hubiera declarado en su momento, pues además de tener que pagar lo dejado de percibir como derechos e impuestos, afrontará denuncia y multas.

Esta exposición básica, nos sirve para ilustrar como primera idea que la declaración efectuada ante Aduana con el fin de defraudar, es una decisión sometida a la incertidumbre, por lo que se elegirá una modalidad óptima de ocultar la información real, para maximizar la utilidad esperada.

En este sentido la teoría utilitarista del fraude fiscal, como modelo de fiscalización basado en la maximización de la utilidad esperada por el defraudador, consiste en que éste basa su decisión en la probabilidad de revisión, el nivel de la sanción y el derecho o impuesto comprometido. Si consideramos la variable bajo control directo de Aduana: la probabilidad de revisión, cabe entender que:

- El efecto positivo del aumento de la probabilidad de revisión en la disuasión del fraude, se cumple fiscalizando un número creciente de usuarios, y

- Para que el efecto de esta variable se produzca, no basta con visitar a los importadores o exportadores seleccionados, sino que debe darse a cada fiscalización la intensidad y profundidad adecuada a cada tipo de usuario.

Este razonamiento de actualidad en nuestro medio, considera que una acción fiscalizadora que no tenga la calidad y profundidad necesaria, producirá exactamente el efecto inverso al que se pretende, por cuanto no se habrá descubierto la figura fraudulenta y producirá en el fiscalizado una cierta sensación de que, a pesar de haber sido revisado, es preferible seguir defraudando.

La disminución de las fiscalizaciones rutinarias o las basadas en el aumento cuantitativo, deben dar paso a la planificación y ejecución de acciones de mayor calidad e intensidad, con los recursos humanos y tecnológicos adecuados al tipo de empresa que se visita.

Una segunda reflexión, emana de la conclusión que en el terreno psicológico, mientras el Estado – por un deber fiscal más consciente – se dirige a la razón del individuo, la oposición al impuesto procede en la esfera más vital del ser humano, en sus instintos y tendencias naturales, de tal manera que ocasionalmente puede neutralizar y vencer el deber racional. En este sentido, la decisión de evadir el tributo, solo puede ser contrarrestada por

- un sentimiento muy fuerte de solidaridad,
- por la facilidad de cumplimiento, o
- por temor ante las consecuencias de la evasión.

Esta última reflexión resulta especialmente importante, si se piensa en el efecto demostrativo que puede resultar, dentro de asociaciones o sectores económicos, los resultados de acciones fiscalizadoras con resultado positivo.

Si bien es cierto que las motivaciones del importador para eludir el pago de los derechos o impuestos pueden ser muy variadas, pudiendo mencionarse a la disposición al fraude por aspectos culturales, la ausencia de formación empresarial, la situación económica circunstancial etc., debe tenerse presente que:

- ◆ El comportamiento que asumirá, se verá influido por la percepción que se tiene individualmente, de la eficacia de la actuación fiscalizadora de la Aduana, y
- ◆ La percepción social de un fraude elevado constituye, a su vez, un factor de agravamiento del propio fraude .

Bibliografía;

- “La experiencia de la gestión tributaria: Una visión desde las Delegaciones” Ana María Naveira Naveira, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1996.
- “Lo irracional en la Hacienda Pública” Günther Schmolders, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1996.
- “Fraude fiscal y aceptación social del sistema tributario”, Manuel Lagares Calvo, “Moneda y Crédito” N° 192, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1996.
- “Hacia un planteamiento más general de la teoría del fraude fiscal” Manuel Lagares Calvo, “Hacienda Pública Española” N° 129 febrero 1994.
- “La investigación científica” Vladimir Kourganoff, Editorial Universitaria, Buenos Aires 1969.
- “Manual de Procedimientos Auditoria a Posteriori” Proyecto Aduana Auditoria a Posteriori, Kpmg Consultores, Valparaíso 2000.