

“CONTROL INTEGRAL Y SELECCIÓN DE CONTRIBUYENTES EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIZACIÓN”

Valeria Verónica Visintín

Región Aduanera Córdoba

Claudia Carolina Baulies

Región Aduanera Córdoba

Administración Federal de Ingresos Públicos – AFIP

Argentina

Segundo Premio

XV Concurso de Monografías

CIAT/AEAT/IEF

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo que aquí se desarrolla se enmarca dentro del temario propuesto por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, en su XV Concurso de Monografías 2002: **“Control Integral y Selección de Contribuyentes en el ámbito de la fiscalización”**.

La Dirección General de Aduanas (DGA) en Argentina, depende orgánicamente de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), al mismo nivel que la Dirección General Impositiva (DGI), encontrándose fusionadas a partir de la Disposición N° 128/98 (AFIP), modificada posteriormente por la Disposición N° 633/99 (AFIP). Se formalizaron ciertas transferencias de personal de DGI hacia la DGA (sólo en este sentido), produciéndose paulatinamente una importante capacitación aduanera en quienes ya tenían incorporado el bagaje impositivo. Esto obedeció a la necesidad de desarrollar nuevas habilidades profesionales en áreas donde hasta dicho momento, la formación era netamente aduanera.

El país necesita reducir la evasión tributaria para empezar a salir de los serios problemas de gobernabilidad fiscal que hoy enfrenta. Estudiosos de la Bolsa de Comercio han estimado en aproximadamente 50% de evasión en los impuestos personales, y en un 40% el relativo al impuesto al valor agregado. Esto resulta mayor aún si tenemos en cuenta el hecho de que la reforma tributaria de diciembre de 1999 elevó aún más la presión tributaria. Esto no logró más que aumentar el nivel de evasión.

Dada la complejidad de estructuras y actividades económicas de muchas empresas, y sus incursiones en el comercio global, no es posible ya efectuar auditorías y fiscalizaciones miopes que tiendan a observar el comportamiento y cumplimiento de obligaciones básicas aduaneras, sino que los análisis deben estar orientados a estudiar dichas empresas bajo un único análisis posible: la integración de los datos impositivos y aduaneros, considerando además todos los factores de su propio entorno económico y financiero. Por tal motivo, es que se llevó adelante el presente trabajo, pretendiendo la mentada integración de conocimientos.

En Argentina, si bien la intención de las transferencias de personal ha sido potenciar el intercambio de información y la interacción de ambos organismos, no han sido productivos los esfuerzos... **¿Por qué?**

En primer lugar, la cultura de la capacitación formal ha sido un elemento constante y característico de DGI y no así del personal aduanero. Las inspecciones de DGI con su necesidad de justificar los ajustes y pretensiones impositivas, obligan a los funcionarios a abocarse concienzudamente a la lectura y autocapacitación. Sin embargo, en la DGA, se

observó que es más notoria la vocación de inspección física de la mercadería, y no así la fiscalización documental, conllevando esta actividad otro tipo de capacitación que no se ve reflejada en las fases de auditoría y control a posteriori, propuestas que se elevan en el presente análisis.

Por otro lado, es llamativa la escasa cantidad de empleados con título profesional y de post-grado, lo que sumado al escaso nivel de capacitación interno, ofrece un panorama de personal poco dispuesto a sacrificar tiempo y espacio personal en aras de incrementar la capacitación particular. Este elemento endógeno de la organización resulta vital a la hora de elaborar un diagnóstico que nos permita conocer la causa de tan poca efectiva fiscalización, el cual sumado a la imagen deteriorada que del servicio aduanero tiene el sector privado en general, se transforma en un obstáculo que debe franquearse con paciencia pero con constancia y motivación. Sin embargo, se ha observado paralelamente, que los inspectores impositivos también carecen en su mayoría de la capacitación aduanera necesaria para volcar en sus fiscalizaciones, por lo cual, este simple método para el análisis de contribuyentes, resulta de utilidad a ambas administraciones con una cierta capacitación previa de los conceptos básicos que cada una desconoce de la administración hermana.

Volviendo a dichas diferencias, trasuntas en espíritus fiscalizadores desde distintas órbitas, llevaron a que una parte del personal transferido aunara en una misma tarea, la función de análisis y fiscalización, considerando los aspectos impositivos y aduaneros en su conjunto, intentando enfocar al Administrado como un único contribuyente / importador / exportador que le debe ciertas obligaciones tanto pecuniarias como de control, a un mismo Fisco, aunque se divida en dos Administraciones distintas según el ámbito en que se encuentre operando.

Este proyecto, se puede decir que se enmarca dentro de las tendencias analizadas y elaboradas por la Organización Mundial de Aduanas (WCO), las cuales surgen de la encuesta efectuada a 38 países: *Survey of Customs Reform and Modernization trends and Best Practices*. Entre ellas, se observó que el 89% de los países tienden a implementar análisis de riesgo cuya principal herramienta sea la inteligencia fiscal, implementando estrategias y armas que permitan identificar el fraude y el contrabando. Para ello, el 57% de dichos países ya comenzó a diseñar cambios que enfocan una administración con análisis integrados, impositivos y aduaneros (ver cuadro n° 5 de la Encuesta: www.wcoomd.org).

A los fines de sumarnos a dichas tendencias, el trabajo que aquí se desarrolla tiene como **objetivo:**

Proyectar métodos de trabajo para la administración tributaria que comprenda la selección inteligente y automática de casos para fiscalización a través de la elaboración de perfiles de riesgo preestablecidos; y el análisis de los mismos bajo una óptica integradora de conceptos impositivos y aduaneros, como herramienta de lucha contra la evasión, el fraude, el contrabando y el lavado de dinero.

A continuación, se detallarán dos métodos de análisis de riesgo, ideados para detectar irregularidades, anomalías o posibilidades de fraude en dos instancias diferentes. Mas allá de las herramientas técnicas que se precisan para cada uno de los métodos, el proyecto en sí tiene un mismo propósito:

“La implementación de un método sistemático de recopilación de información variada, la cual luego de un proceso coherente de conexión, pueda ser vinculada y relacionada entre sí, con el objeto de detectar posibles irregularidades o elementos de riesgo en una operación determinada o en el comportamiento general del contribuyente.”

El **SISTEMA AUTOMÁTICO DE SELECCIÓN** (en adelante **SAS**) es un sistema a ser implementado en la Administración Central de la AFIP, o dada su operabilidad en el planteo aquí expuesto, en cualquier sistema tributario y aduanero que presente características similares. El trabajo aquí elaborado no se encuentra en la actualidad funcionando, por ello se trata de un proyecto cuyo análisis se llevó a cabo desde el conocimiento cabal de la existencia de todos los elementos necesarios para que el mismo sea operable. Es un proyecto viable y necesario. Es preciso adaptar algunos sistemas existentes, y sobre todo lograr la integración de los mismos, para la correcta obtención de resultados.

Es imprescindible un cambio radical en la forma de selección de contribuyentes. De otro modo, sería prolongar en el tiempo el actual sistema con todas sus deficiencias.

En cuanto al **METODO FOCALIZADO** (en adelante **MEFO**) de análisis, sí se encuentra vigente. Si bien su implementación es limitada ya que no todos los agentes tienen los conocimientos técnicos necesarios para ello, se han observado muy buenos resultados, estimándose los mismos en aproximadamente 20 millones de dólares en concepto de reclamos efectuados a algunos contribuyentes en dos años, pro tributos no ingresados al fisco. Estos reclamos han sido generados por sólo un par de agentes que han puesto en práctica la metodología que se describe más adelante.

Estos métodos han nacido dentro de las áreas actuales de Análisis y Fiscalización, como necesidad de encontrar herramientas que permitieran la detección de los grandes niveles de evasión existentes, mediando escasos recursos disponibles, aunque sí una gran voluntad de estudio y superación.

EVASIÓN

Antes de entrar de lleno al desarrollo de los métodos **SAS** y **MEFO**, analizaremos el fundamento teórico que origina que nos aboquemos conscientemente a la lucha contra la evasión como medida más efectiva para disminuir el déficit fiscal existente.

Es sabido que la política tributaria dispone de 3 elementos para lograr obtener un aumento en la recaudación:

- 1. Ampliar la base de contribuyentes.*
- 2. Incrementar las alícuotas impositivas.*
- 3. Reducir los índices de evasión.*

En el primer caso y considerando la grave recesión y cierre de empresas en Argentina, esto podría obtenerse con la eliminación de exenciones, beneficios y/o franquicias otorgadas a diversos contribuyentes según su actividad económica, productos comercializados, o tipos societarios. Sin embargo, y frente al escaso consumo existente, esta política podría ser negativa en un primer momento ya que volvería menos competitivos algunos rubros que vienen gozando de determinados beneficios. Incrementar la base vía la aparición de nuevas firmas puede ser un objetivo de largo plazo, pero cuyo leit motiv dependerá de la situación económica general del país, y no sólo de las políticas fiscales.

En el segundo caso, elevar los porcentajes aplicados en los distintos impuestos no sería razonable, en Argentina por lo menos. Este país tiene muy altas alícuotas impositivas, resultando en una presión fiscal demasiado fuerte para una población que no ve en los servicios prestados por el Gobierno un retorno adecuado al esfuerzo que debe realizar cada uno de sus ciudadanos al momento de concretar sus obligaciones.

La tercer posibilidad, es luchar contra la evasión existente. Además del incremento de recursos para el estado, tiene beneficios desde el punto de vista de la eficiencia y la equidad, ya que la evasión representa un factor de competencia desleal de aquellos que evaden pagar en relación a los que sí lo hacen. Obteniendo resultados positivos en esta lucha, se ayuda a que la asignación de recursos sea más equitativa. Por otro lado, si la población observa que efectivamente se está reduciendo la cantidad de sujetos que no pagan, se promueve un clima de mayor cumplimiento, disminuyendo la resistencia natural en toda persona o empresa, ya que percibe una menor distorsión entre el cumplimiento de cada uno de los implicados.

¿Qué factores inciden en una mayor o menor evasión? La decisión de evasión quedará supeditada a un juego de variables que incluye el nivel de ingreso del contribuyente, las tasas impositivas, la percepción que éste tenga de la probabilidad de detección, y las consecuencias que esto acarrearía (multas, sanciones, penas). En este sentido, las administraciones juegan un rol esencial.

Pero al mismo tiempo, la probabilidad de detección de la evasión dependerá de los recursos y facultades que tenga cada administración para fiscalizar. El efecto disuasivo depende más de la probabilidad “real” de ser detectado que de las meras intenciones que tenga una administración tributaria en hacerlo. Éstas pueden ser muy buenas, y puede dicha administración efectuar un gran despliegue mediático que incluirá consejos, advertencias, riesgos, elementos educativos, información, etc. El contribuyente evalúa todo estos datos, sumando además los conocimientos que tiene sobre las herramientas efectivas y reales que poseen los fiscalizadores o inspectores para detectar fehacientemente la evasión. En la medida en que la brecha de dicha percepción sea mayor, el efecto disuasorio tenderá a disminuir, traduciéndose en gasto y no en inversión todos los recursos destinados a provocar el cambio de actitud en los contribuyentes.

La aplicación de sanciones, ajustes y/o multas, depende también de las administraciones tributarias. La efectividad en la aplicación de las mismas incide en la percepción de que el control de los contribuyentes es mas “justo”.

En este modelo de riesgo, siempre habrá otras variables en juego tales como la simplicidad de la estructura tributaria, los costos en que incurren los contribuyentes para cumplir sus obligaciones, la aceptación de dicho sistema tributario, el compromiso de los ciudadanos con las instituciones gubernamentales y la conciencia social. Por la amplitud de cada uno de estos temas, no serán analizados aquí ya que escapan a la problemática específica que estudiaremos.

Un problema de trascendencia en la evasión producida en Argentina, radica en la importante proporción de la economía informal dentro de la economía general, traduciéndose en una fuente incesante de dinero que se inserta en el circuito a través de distintos mecanismos. La incidencia de esta economía “no declarada” es considerable en las finanzas públicas, por las pérdidas que implica en términos de ingresos fiscales y a la seguridad social. Se han implementado estrategias de fiscalización, pero esa mejora en la investigación inteligente de los contribuyentes no se ve reflejada hasta el momento en la Administración Tributaria. Incluso la falencia se incrementa en la Dirección General de Aduanas. Esta diferencia y atraso en la mejor fiscalización por parte de DGA, se ve potenciada por la brecha que se abre entre la dinámica del mercado y la dinámica social, y la velocidad a la que se mueven los recursos de la administración pública, en todos sus aspectos.

Las razones hasta aquí enunciadas fundamentan y apoyan el objetivo del presente estudio. Pero por ello, la probabilidad de que las actitudes de evasión sean detectadas y sancionadas, dependerá de:

- La producción de información para mejorar los sistemas existentes, los cuales deben ser auditados regularmente. Al incrementar la disponibilidad y la facilidad del acceso a la información, permitirán maximizar el aprovechamiento de los datos disponibles, disminuir las tasas de error, incrementar la productividad, tomar mejores decisiones, y en definitiva, disminuir las oportunidades para la ocurrencia de las irregularidades.
- La definición de criterios y formatos estándares para toda la administración, determinados mediante un proceso de elaboración participada de normas.
- El establecimiento de directrices para aprovechar esta información, a fin de generar indicadores de gestión que permitan realizar evaluaciones.
- El aprovechamiento de las nuevas tecnología de la información, por ej. Intranet e internet, correo electrónico, etc.
- La publicación de toda la información posible en los sitios de Internet de cada organismo, y establecer vínculos entre todas las páginas para agilizar el movimiento de la información. Estos sitios deben ser “amigables”, es decir, fáciles de acceder, interesantes, que motiven la curiosidad y su lectura.

RIESGO

Es imposible para una administración tributaria y aduanera efectuar un control o fiscalización de la gran mayoría o totalidad de contribuyentes inscriptos en la misma, por obvias razones de tiempo y recursos disponibles. Asimismo, no todo contribuyente es atractivo de fiscalizar, ya que muchos no presentan perfiles de riesgo o parámetros sospechosos de fraude, por lo que no es necesario para la administración desviar los escasos recursos disponibles hacia esos objetivos. Por el mismo motivo, se requiere cada vez más, la aplicación de inteligencia fiscal para lograr eficiencia y eficacia en la detección del fraude, la evasión y el contrabando; y aplicar entonces dichos escasos recursos en una selección inteligente de los sectores/contribuyentes que presenten mayor riesgo.

En primera instancia debemos definir entonces , **¿Qué es el riesgo?**

El **riesgo** está definido como la posibilidad de ocurrencia de un evento. Para la **administración tributaria y aduanera**, el riesgo se refiere a la posibilidad de ocurrencia de hechos que representen violaciones a la legislación tributaria y aduanera.

Existen pautas generales que permiten administrar el riesgo. Estas pautas presentan el siguiente orden lógico:

- ❑ *Identificar qué riesgo corre la administración tributaria.*
- ❑ *Determinar de qué manera puede combatirse.*
- ❑ *Si no es fácil de detectar, se debe adiestrar a los funcionarios respecto de diversas señales de riesgo.*
- ❑ *Una vez detectado, analizarlo y definir la gravedad o categoría de importancia.*
- ❑ *La categoría de importancia del riesgo indicará el tratamiento o tipo de fiscalización a dar al contribuyente.*

Los contribuyentes realizan actividades comerciales de mayor o menor importancia, ya que ésta depende tanto del tipo de contribuyente como de la actividad en que se encuentra inmerso. Dichas actividades pueden resultar en incumplimientos. **El procedimiento que implica formarse una idea del riesgo y manejar la probabilidad de dicho incumplimiento, se llama “manejo o administración del riesgo” (risk management).**

Para determinar la existencia del riesgo de evasión en la administración que aquí se estudia, se evaluará el mismo en base a la utilización de métodos que aúnan elementos **retrospectivos**, y otros **prospectivos**.

Los elementos retrospectivos se refieren a las infracciones cometidas en el pasado por un contribuyente y todo otro dato que obra como antecedente de su accionar. Esto ofrece pautas de comportamiento de dicho contribuyente, de su modo de operar, y permite identificar elementos regulares que se presentan continuamente en los hechos investigados. Estos datos facilitan información que indique cierta probabilidad de ocurrencia futura de nuevos eventos. Pero estos datos no pueden aplicarse por sí solos, ya que no sólo no podemos generalizar un hecho puntual pasado como un comportamiento constante del contribuyente, sino que no permitiría detectar nuevos tipos de fraude, o predecir nuevas circunstancias que vienen determinadas por las nuevas modalidades que ofrece el comercio global.

Para completar ello, se utilizan los elementos prospectivos. Con ellos se trata de determinar la forma en que los contribuyentes se adaptan a los controles de las administraciones, según las nuevas tendencias y tributos, y las condiciones económicas cambiantes que trae la globalización.

El proceso informático debe seguir las pautas lógicas de toda administración de riesgo, por lo cual se concentrará en el siguiente esquema teórico, al cual cada administración tributaria debería adherir adaptando el mismo en la medida de las posibilidades y necesidades:

RIESGO OBJETIVO (acto o hecho)	RIESGO SUBJETIVO (contribuyente)
1- Identificación de riesgo 2- Ponderación de riesgo 3- Reducción de riesgo 4- Detección de riesgo	1- Identificación de riesgo 2- Ponderación de contribuyente 3- Influir en su comportamiento 4- Estrategia de tratamiento
5- Selección 6- Fiscalización 7- Medición y Análisis de Resultados	

Como se observa en el anterior cuadro, en el análisis de riesgo se utilizan variables objetivas y subjetivas. Las variables objetivas se vinculan a los hechos, actos o eventos concretos. Las variables subjetivas tienen que ver con la información particular de las compañías o personas en sí mismas.

Identificación de riesgos y contribuyentes → Esta tarea debe ser dinámica y adaptable. El comercio electrónico, la ampliación de mercados, la digitalización, etc., crean nuevos riesgos y van afectando los ya detectados. Las normas legales también deberían adaptarse a las nuevas exigencias. Por todo ello, es que el proceso de manejo de riesgo debería iniciarse por personal de la administración tributaria pero recabando datos puertas afuera de ella, es decir, a través de estudios de tendencia, de mercados, de cambios legislativos, señales de 'campo', etc. Este proceso de identificación de riesgos debe ser en cierta forma estructurado, y se deben definir los elementos de un riesgo en forma clara, a los fines de que todo funcionario los interprete por igual, y pueda detectarlos. En esta identificación de riesgos, deben tenerse en cuenta una serie de posibilidades para que la definición del mismo sea real: ¿es un riesgo estructural o sólo se da en algunos ciclos de vida del producto? ¿Se da en todas las empresas de un rubro, o sólo en algunas? ¿Con qué frecuencia se produce? ¿Se detecta en líneas especiales de un negocio, o es endémico de toda la población de contribuyentes? ¿Se relaciona con otros riesgos ya existentes?

Ponderación de riesgos y de contribuyentes → Unos como otros deben ser ponderados. Los riesgos varían en extensión y gravedad. Por ello, se debe optar por cuáles se les asignará un tratamiento, ya que los recursos de una administración tributaria son limitados y no puede atender todos los riesgos. En la ponderación de riesgos y contribuyentes, puede optarse por definir categorías de atención o tratamiento del mismo, efectuando una conjunción de la

importancia fiscal del contribuyente y la gravedad del riesgo en sí. Cada categoría implicará el tipo de fiscalización a realizar.

Reducción del riesgo e influencia en el comportamiento → La educación del contribuyente juega aquí un rol esencial, ya que es el momento temprano en que una administración puede influir en la prevención de la comisión del fraude. Los cambios en la legislación, solucionando distintos ‘blancos’ en las existentes, ayuda a la reducción del riesgo. Las consultas con asesores especializados en impuestos y aduanas, cámaras industriales y otras, para realizar acuerdos de intercambio de información, etc., suele aportar utilidad en este tema.

Detección del riesgo y estrategia de tratamiento → Dentro de las fuentes más comunes están las internas de una administración tributaria, las terceras personas, la información que aporta el propio contribuyente en sus declaraciones, y la detección activa analizando el mercado y las tendencias. Las estrategias de fiscalización son numerosas, y deben abarcar todas las posibilidades según el tipo de cliente, su importancia fiscal y la gravedad del riesgo detectado.

SISTEMA AUTOMÁTICO DE SELECCIÓN

En este marco de situación, es que consideramos necesario un sistema informático que opere en la administración tributaria central, con variables objetivas y subjetivas que permitan el análisis del riesgo y la asignación de una determinada ponderación del mismo a cada contribuyente bajo estudio.

Aplicando todo lo anterior en la elaboración de un sistema automático de análisis, y en el caso de las administraciones aduaneras, el riesgo objetivo está dado por el tipo de productos importados, los medios de transporte, el país de origen, los métodos de empaque, el valor de la mercadería, etc. La determinación de este riesgo, debe ser una expresión que permita considerar varios factores, por lo que por la incidencia de cada uno de ellos se pueda obtener un porcentaje o número como resultado de un cálculo probabilístico.

Veamos un ejemplo → la administración tributaria determina que la empresa JOSE SRL presenta la siguiente situación:

<i>Dato</i>	<i>Parámetro</i>	<i>Códigos Internacionales</i>	<i>Ponderación del riesgo</i>
X	Origen		
x1	China	310	10%
x2	Brasil	203	10%
x3	Corea	308	10%
...			
Y	Producto		
y1	Calzado	6402.90.00	10%
y2	Juguetes	9503.10.00	10%
y3	Relojería	9101.29.00	10%
...			
Z	Embalaje		
z1	Contenedor	05	5%
z2	Granel	32	5%
z3	Bolsas	09	5%
...			
V	Valor u\$s		
v1	<1		10%
v2	>1,01 y <5		10%
v3	>5,01 y <10		10%
...			

Los datos 'x', 'y', 'z' y 'v' son parámetros ingresados por personal de la administración tributaria a la base de datos central, para que el mismo sistema evalúe automáticamente la conjunción de hechos o eventos que presenten riesgo. La selección de los parámetros debe ser el resultado de estudios inteligentes de tendencias y hechos que se producen en el país y en el mundo, evaluados tanto en forma retrospectiva como en forma prospectiva.

A modo ilustrativo, podemos ver un ejemplo: la importación de calzado (producto 'y1'), procedente de China (origen 'x1'), a menos de \$2,50 el par (valor 'v2'), transportados a "granel" en contenedores (medio de transporte 'z2'), puede resultar una ponderación de factores que indican una alta probabilidad de riesgo de productos con falsedad de marcas, subvaloración de precios, y/o problemas en la contabilidad de las cantidades, generando posibilidad de contrabando y evasión. El resultado del análisis en el ejemplo, podría resultar en primera

instancia en un 35% de probabilidad de riesgo, sin contar todavía con la asimilación de parámetros vinculados a su actividad dentro del país (impuestos internos) y antecedentes particulares varios.

En el ejemplo recién mencionado, la asociación de la operación con los parámetros, se efectuaría por medio de la lectura de los datos volcados por el despachante a la destinación aduanera, los cuales a través de los diferentes sistemas, se van asociando a los parámetros definidos como de 'riesgo' por la misma administración tributaria. De esta manera, cuando se producen coincidencias entre el hecho y el parámetro, el sistema debe adjudicarle un determinado porcentaje. La sumatoria de estos valores, ofrece al final del análisis automático una ponderación global del riesgo.

Este resultado puede ser un elemento que indique el tipo de verificación a afectar a la operación, a través de los distintos canales en uso (verde, naranja, rojo o morado).

Para la administración de impuestos internos, el riesgo objetivo se puede dar por pertenecer a un sector previamente definido como de riesgo o problemático, el acceso a beneficios impositivos, exenciones, diferimiento de impuestos, etc.

El riesgo subjetivo para ambas administraciones de aduanas y de impuestos internos, viene dado por las características de cada contribuyente en particular, cada importador interviniente, contador, despachante de aduanas, empresas vinculadas, accionistas, etc. Aquí se vinculará información del pasado en cuanto a infracciones e irregularidades varias de cada contribuyente, estableciendo patrones de conducta que permitan prever un perfil de riesgo probable en futuras operaciones.

A veces estas variables no indican mucho por sí solas, pero la relación de éstas entre sí puede ofrecer indicadores de importancia. Por ejemplo:

- ❖ Escaso nivel de empleados con alto nivel de ventas.
- ❖ Registro de varios incumplimientos vinculados a la obtención de beneficios impositivos, o a incumplimientos aduaneros.
- ❖ Continuos créditos fiscales en IVA y quebrantos en el impuesto a las ganancias.
- ❖ Situación financiera complicada con deudas en distintas entidades y cheques rechazados.
- ❖ Antecedentes de multas por infracciones, clausuras, liquidaciones impositivas y aduaneras, y juicios de ejecución fiscal.
- ❖ Subfacturación de ventas o no facturación, y la omisión de declaración de compras.
- ❖ Etc.

Esta enunciación es al sólo efecto ilustrativo. La relación de variables será determinada por el equipo de planificación estratégica de fiscalización, el cual determinará aquellos elementos o conjugación de éstos, que signifiquen o puedan implicar un riesgo potencial. Las

políticas de selección decididas por los altos funcionarios de la Administración Tributaria indicarán las pautas a seguir en la elaboración de las correspondientes estrategias y tácticas.

Siguiendo el ejemplo de **JOSE SRL**, el SAS continúa sistemáticamente con su filtro de datos:

<i>Antecedentes Aduana</i>	<i>Cant. hechos detectados</i>	<i>% Asignado/hecho</i>	<i>Total</i>
Incumplimientos formales	2	1% / hecho	2%
Infracción art.954 CA	1	5% / infracción	5%
Infracción art.970 CA	0	5% / infracción	0%
Delito art.864/6/8 CA	1	10% / delito	10%
Suspensiones/inhabilitac.	1	10% / hecho	<u>10%</u>
			27%
<i>Antecedentes tributarios</i>			
Falta presentación declaraciones	5	2% / falta	10%
Saldos a favor IVA (>6 períodos)	si	5%	5%
Quebranto Imp. Ganancias	2 períodos	2% / período	4%
Falta de pago de Impuestos	2 períodos	2% / período	4%
Ventas > depósitos bancarios	si	5%	<u>5%</u>
			28%
Total Ponderación del riesgo: <ul style="list-style-type: none"> → Hecho objetivo: 35% → Hechos subjetivos: Anteced.aduaneros: 27% → Anteced.tributarios: <u>28%</u> $\Sigma = 90\%$			

En este caso, el SAS podría arrojar una orden de asignación de CANAL ROJO o MORADO para la verificación de mercadería y control aduanero. Como el SAS opera on line y la registración de operaciones es anterior al ingreso y liberación de la mercadería en los depósitos, los agentes tienen la posibilidad de verificar la misma antes de que ésta sea liberada al mercado.

Al mismo tiempo, el sistema emitiría un reporte, el cual es automáticamente dirigido a la Región Aduanera e Impositiva a la cuál corresponda, según el domicilio jurisdiccional en que se encuentre inscripta la empresa, y según los riesgos o inconsistencias detectadas. Si un contribuyente no tiene antecedentes en comercio exterior, pero se detectaron varias posibles irregularidades en impuestos internos, el reporte se auto direcciona a la Región Impositiva únicamente. Un ejemplo de reporte podría ser el que sigue:

AFIP		
<u>Reporte N°:</u>	<u>Fecha:</u>	<u>Región Impositiva:</u> <u>Región Aduanera:</u>
<u>Contribuyente:</u> JOSE SRL		
<u>CUIT:</u> 30-99999999-9		
<u>Actividad:</u>		
<u>Domicilio:</u>		
<u>Categoría de contribuyente:</u> No confiable		
<i>PONDERACIÓN DE RIESGO – SAS:</i>	90%	
Principales datos/señales detectadas:	1- 2- 3- (etc.)	

A su vez, y como resultado del registro de antecedentes en distintas bases, el elemento **subjetivo** puede ser dividido en dos categorías:

a) *Contribuyentes conocidos*

Estos contribuyentes son aquellos que han realizado una determinada serie de operaciones, por lo que tienen antecedentes para ser analizados por las administraciones. De acuerdo al nivel de antecedentes, el sistema otorgará un porcentaje de riesgo, con pautas a ser determinadas por los analistas.

El sistema analizará si los valores declarados por el contribuyente se encuentran dentro de los referenciales, si toda la documentación complementaria presentada es la que corresponde, si existen garantías, multas, denuncias, la presentación de declaraciones juradas, certificaciones especiales, etc. Los antecedentes existentes y su incidencia en la tributación, elevarán el porcentaje ponderado de riesgo. La suma de información que el sistema proyectado va recabando, genera para los contribuyentes conocidos una nueva categorización, vinculada al grado de cumplimiento de las distintas obligaciones inherentes a la actividad:

1. *Confiables*
2. *Críticos*
3. *No confiables*

Cuando surgen antecedentes infraccionales o delictuales, debe diferenciarse la importancia de unas y otros, ya que no es adecuado asignar un mismo porcentaje de riesgo a quien tiene, por ejemplo, antecedentes por presentación extemporánea de documentos, que a otra empresa con denuncias por lavado de dinero, o tráfico de estupefacientes. Los criterios para la graduación del riesgo deben estar claramente establecidos para otorgar un tratamiento equitativo y con idénticos parámetros de medición, a los fines de poder destinarse el mismo análisis hacia los contribuyentes que se encuentran en un nivel similar.

En conclusión, las 3 categorías mencionadas anteriormente estarían determinadas por los índices de cumplimiento fiscal y administrativo, dentro de los límites establecidos para cada uno de ellos. Los parámetros se definirán según los límites de tolerancia para cada uno de ellos, lo cual permite ajustar la cantidad de contribuyentes seleccionados en relación a la cantidad de recursos humanos y técnicos disponibles en la administración, para efectuar la fiscalización.

Disminuir la tolerancia del riesgo implicaría apuntar a seleccionar aquellos contribuyentes con mayor posibilidad de comisión de fraude fiscal, dentro de un universo de empresas o personas que revistan un determinado nivel de ingresos y que hagan presumir un mayor ajuste en caso de constatar el riesgo presunto.

Por ejemplo, la categorización podría estar dada por los siguientes rangos de valor:

RANGO	CATEGORÍA
0 – 30 %	Confiable
31 – 60 %	Crítico
61 – 100 %	No confiable

b) Contribuyentes desconocidos o no habituales

En el caso de contribuyentes desconocidos, es decir, nuevos o no habituales en el comercio exterior (incursiones recientes en el mercado externo o con operaciones muy esporádicas), o también de aparición reciente en el mercado interno, la información es más escasa. Por dicho motivo, el análisis debería efectuarse con criterios extra - administración, ya que el comportamiento dentro de ésta, aún no puede determinarse correctamente.

Estos datos, surgirían de analizar la información relativa a los accionistas, socios y/o representantes legales. Asimismo, debe estudiarse el sector de negocios en que se encuentra involucrada, los domicilios declarados, volumen de ventas, cantidad de empleados, tamaño de la empresas, nivel de impuestos que paga al fisco, cruzar información con organismos privados, cámaras de comercio, organismos semigubernamentales, etc. Estos datos, más aquellos que

podiesen relacionar al contribuyente con firmas vinculadas en el exterior, también otorga una determinada ponderación del riesgo. Cabe aclarar que el cruzamiento de estos datos es bastante superficial en la medida en que se vincula información a nivel general, sin una mayor profundización, ya que ella se produce en las áreas específicas de análisis, cuando ya el sistema SAS le asignó un determinado porcentaje de riesgo.

Los perfiles de riesgo estarán representados por la asociación de un atributo o combinación de atributos, con un correspondiente nivel de riesgo. El riesgo inherente a un importador desconocido, estará determinado por la suma de puntajes de riesgo asociados al perfil comercial y/o industrial al cual está vinculado. Bajo este criterio, un contribuyente desconocido será categorizado de la siguiente forma:

1. *Sospechoso.*
2. *Levemente sospechoso.*
3. *No sospechoso.*

En el caso de los gerentes, contadores, despachantes de aduana u otros auxiliares del comercio exterior, y siguiendo el criterio dado a los contribuyentes conocidos, éstos también pueden ser clasificados en "*confiables, críticos y no confiables*".

Sin embargo, esta clasificación vendrá dada por la combinación de dos factores:

- ❑ El grado de cumplimiento y compromiso en las obligaciones derivadas de las operaciones representadas por dicha persona.
- ❑ El número de importadores clasificados como críticos o no confiables, bajo su representación.

Para estos casos, el grado de cumplimiento puede obtenerse de las irregularidades o inconsistencias constatadas en el SAS, pero realizados a las empresas representadas. Pueden encontrarse hechos coincidentes que podrían revelar patrones de conducta similares, con propensión al fraude, por lo que de detectarse esos casos, serán tratados como perfiles de riesgo.

A continuación se ejemplifica gráficamente el proceso de análisis arriba descrito:

Algunas consideraciones

La identificación de los parámetros que resulten representativos de las situaciones, deben derivar de un tratamiento estadístico del universo de operaciones, tendiente a identificar automáticamente la banda de valores referenciales, o la combinación de atributos considerados aceptables.

La selección de operaciones a ser examinadas en el despacho de las mercaderías, será determinado por la aplicación de un algoritmo que establezca una relación determinada entre diferentes componentes y dimensiones en las aduanas identificadas como “de riesgo”, o en los sectores con perfil de riesgo también.

En Argentina, para lograr la aplicación de este sistema de análisis de riesgo y selección de contribuyentes para su fiscalización, es necesario en primera instancia actualizar los datos de algunos sistemas ya existentes y adaptarlos luego para lograr su interconexión. Evidentemente, el elemento subjetivo de unión entre las distintas bases, sería la CUIT: Clave Única de Identificación Tributaria, la cual es ingresada según el sector o tipo de contribuyente incluidos dentro de las estrategias de fiscalización planificadas.

Muchas y muy útiles bases ya existen en Argentina, pero en muchos casos la actualización es lenta, e incluso muchas de ellas tienen datos incompletos. Por ello, se considera que en una primera etapa, debería requerirse toda la información necesaria (a los mismos contribuyentes y a diversos organismos también) para completar las bases que ya existen. A partir de allí, recién se puede contar con los elementos que permitan su interrelación en forma correcta.

En la administración aduanera, el sistema tomaría las operaciones que por intermedio de los agentes auxiliares (despachantes de aduana) van ingresando al sistema cuando éstas deben ser documentadas (despacho de importación y/o permiso de embarque de exportación), y automáticamente comenzaría el cruce de datos con las bases existentes y en el orden de prelación establecido por la administración, a los fines de ir determinando cuales son los datos relevantes y cuáles “sin interés fiscal”. A través de ese filtrado, se va conformando el perfil del contribuyente analizado, asignándole las categorías en virtud de la coincidencia con varios atributos considerados como de riesgo.

En función de los diversos resultados, se va obteniendo el canal de verificación de la mercadería. Por ejemplo, un importador conocido, cuyo resultado en el análisis ha sido “confiable”, tendrá un porcentaje de riesgo muy bajo, por lo cual el sistema le asignará canal verde y su mercadería será despachada automáticamente. En el caso de un importador no habitual, con mercadería importada muy distinta del giro comercial normal, procedente de un país no característico como productor o comercializador de dicha mercadería y utilizando un banco para las transferencias de divisas situado en islas del Caribe, el sistema informará que

es “sospechoso”. Le asignará probablemente un canal rojo con un alto porcentaje de riesgo, sugiriendo una inspección posterior al mismo.

De esta forma, para todas las categorías y situaciones, deben asignarse los porcentajes de riesgo que la administración considere adecuados. Estas deben ser estudiadas cuidadosamente, a los efectos de no generar distorsiones en la percepción que el contribuyente tiene respecto de la inteligencia aplicada por las autoridades fiscales. Al mismo tiempo, los parámetros deben ser adaptados constantemente, acorde a las tendencias cambiantes del comercio exterior y, en la medida de lo posible, en forma preventiva, es decir, anterior a la aparición de nuevas modalidades de fraude y evasión. Si bien esto es muy difícil, con fiscalizadores y auditores altamente capacitados internacionalmente y en cooperación con las administraciones de otros países, podrá lograrse una gran aproximación al momento de configuración de las irregularidades.

Por lo general y con mucha razón, se adjudica a las administraciones públicas ir siempre por detrás de los acontecimientos luchando contra la evasión, tanto en tiempo como en recursos. La “conurrencia” se refiere al momento en que la administración tributaria actúa. Esa intervención debe realizarse tan pronto como sea posible, preferiblemente de manera concurrente con el hecho imponible, tanto desde la perspectiva de detectar un posible ‘ilícito’ en el momento en que se comete, como desde la posibilidad de influir en el comportamiento de los contribuyentes en la presentación y pago de sus declaraciones de impuesto. Diferentes investigaciones han demostrado que el riesgo de no recaudación aumenta con el tiempo transcurrido entre el momento en que se percibe o detecta un riesgo y aquel en que se pretende probarlo. Mientras más tiempo medie entre uno y otro instante, el riesgo se incrementa y la posibilidad de un ajuste disminuye.

Es momento de encarar seriamente un cambio en la forma de seleccionar nuestras inspecciones, y sorprender al contribuyente con un análisis del nivel que cualquier país desarrollado pueda efectuar, logrando así un alto poder disuasorio frente a la decisión de evasión.

MÉTODO FOCALIZADO DE ANÁLISIS

Una vez que por diversas fuentes se obtiene información de un caso por presumirse fraude o evasión, ya sea generado por el reporte del método anteriormente descrito, por denuncias recibidas de terceros, por detección de riesgo de parte de los auditores fiscales o por datos que surgen del ambiente o mercado mismo; el contribuyente debe ser analizado con mayor detenimiento en todos los aspectos impositivos y aduaneros, antes de ser visitado por el inspector.

En este análisis más minucioso, interviene un analista con conocimiento general de todos los impuestos, y la vinculación entre todos ellos.

Para llevar esto a cabo, se consideran imprescindibles dos requisitos:

- Organizar cursos de capacitación básica tributaria y aduanera por parte de las Divisiones de Capacitación, dirigidas tanto al personal de las áreas aduaneras como de las tributarias en los aspectos en que cada una tiene falencias. Éstos, deben incluir las nociones básicas relativas a los impuestos de mayor relevancia para el análisis que realiza la aduana (Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a los Bienes Personales, Seguridad Social, etc.). A su vez, funcionarios de DGI deben tomar cursos con los aspectos imprescindibles que tienen que ver con el comercio exterior, situaciones de riesgo, problemas más comunes en la documentación, artilugios más usados para el contrabando, etc. El personal capacitador se encuentra disponible, y los cursos pueden ofrecerse en el horario laboral, siendo en este caso el costo de la capacitación un costo de oportunidad, ya que sólo se computaría el trabajo que no realiza el funcionario en sus horas laborables, el cual se verá notablemente recuperado cuando se intensifique la labor de fiscalización de cada uno de los agentes. Cabe resaltar que por separado se ha confeccionado el temario a desarrollar en sendos cursos, a opinión de las autoras.
- Proceder a la instalación de una serie de bases de datos en cada computadora que cada analista tenga afectada a su uso. Generalmente las PC ya existen, por lo que la inversión inicial fuerte se considera realizada (costo inicial = cero). Restaría la instalación por igual de todos los programas o bases de consultas necesarias, pero ello no implica un mayor costo para el estado.

En Argentina, dentro de los sistemas básicos que cada PC debe tener, se encuentran: (Describiremos las utilidades elementales de cada sistema. Con el desarrollo del trabajo se irá explicando su utilización).

A) INTRANET: Se trata de la red virtual interna de la AFIP. Posee información muy valiosa en cuanto a normativa vigente (tanto aduanera como impositiva), requisitos para empresas, sistemas informáticos, de virus, datos identificatorios de contribuyentes, etc. Algunas de las bases de datos más utilizadas y sugeridas dentro de la Intranet son:

- **RAEA:** Padrón General de Contribuyentes de la AFIP, incluye datos identificatorios, direcciones oficiales de los mismos, actividad comercial, impuestos en que se han inscripto, cantidad de empleados, antigüedad de la firma, tipo societario, etc.
- **REAG:** Padrón con registraciones de pagos y el detalle de las declaraciones juradas que originan dichos pagos.
- **Comprobantes:** Sistema de comprobación automática de la autenticidad de las facturas emitidas por los contribuyentes.

- **Incumplimientos de obligaciones:** Base de datos que incluye antecedentes respecto de juicios de ejecución fiscal, clausuras y causas penales que pudieran haber afectado a los contribuyentes.

B) INTERNET: Se sugiere tener acceso ilimitado a la web, para la mejor utilización y búsqueda de datos y empresas en cualquier momento en que la información se requiera. Aquí se pueden realizar consultas sobre los exportadores e importadores en distintas asociaciones, cámaras, bolsas de comercio, registros nacionales, precios oficiales, precios de la competencia, características técnicas de productos, mercados, vinculaciones empresariales y grupos comerciales internacionales, etc. Es innumerable la información que puede obtenerse de esta red global.

C) AFIPTERM: Sistema disponible en toda la administración pero que utiliza casi exclusivamente la DGI y que incluye las siguientes entre otras bases de datos:

- **APOC:** Base con antecedentes de empresas del país que han utilizado facturas apócrifas (falsas): permite el control de la existencia de comprobantes ficticios usados por los contribuyentes.
- **FISCO:** Base general de datos de impuestos de los contribuyentes (incluyendo obviamente a los importadores y exportadores) de todo el país. Tiene la información crucial sobre las declaraciones de impuestos (ventas, ganancias), propiedades, inmuebles y automotores, aeronaves, operaciones más importantes, retenciones de otros operadores, antecedentes de cumplimiento impositivo, aportes y contribuciones a la seguridad social, cuentas bancarias y depósitos en las mismas, etc.
- **NORE:** certificaciones emitidas a los contribuyentes con autorización de diferimientos y exenciones impositivas y/o aduaneras.

D) SISTEMA MARIA: Sistema informático propio de la DGA que permite registrar (oficializar) los datos de las operaciones de comercio exterior que se realizarán, su control, seguimiento operativo, y sus consultas posteriores. De uso extensivo, actualmente, en todas las Aduanas del país.

E) ORACLE DISCOVERER: Consiste en una base nacional que condensa todas las operaciones de importación y exportación del país, con los mínimos detalles de las declaraciones oficializadas ante la Aduana en los correspondientes despachos de importación y/o permisos de embarque. Base de reciente data atento a la nueva informatización de las aduanas del interior.

F) MERCOSUR ON LINE ó NOSIS: Bases similares a la anterior, pero elaboradas por empresas privadas a partir de información de la Aduana. Ofrece información en forma distinta, a los efectos de ser analizada desde diferentes ópticas. A diferencia de la anterior, permite extraer información de operaciones en otros países de Sudamérica, extrayendo datos interesantes que pueden ser vinculados, aunque no se encuentren directamente relacionados a Argentina.

G) VERAZ: Información financiera ofrecida por una empresa privada, con datos sobre cuentas bancarias, deudas, morosidad, alertas crediticias, etc.

H) ERREPAR, LEXICOM y IARA: Programas de empresas privadas que condensan toda la normativa impositiva y aduanera, tanto en leyes y decretos nacionales, como a resoluciones, instructivos, disposiciones; como así también a aranceles y tratamiento tributario específico a dar a la mercadería bajo estudio, debido a su posición arancelaria.

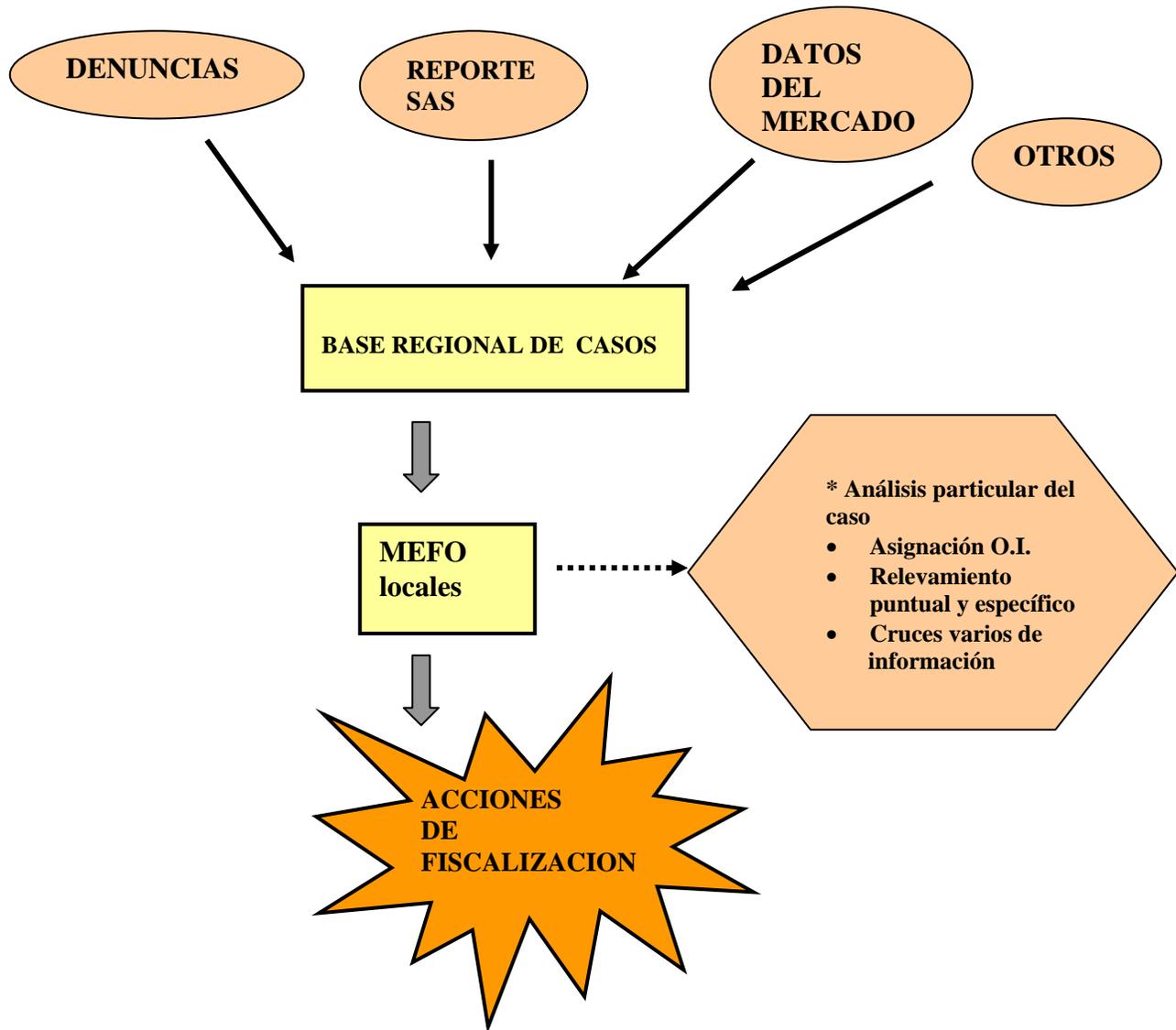
Descripción de la metodología de Análisis

El **SAS**, luego de la detección de personas/empresas de riesgo, efectúa una distribución automática de la información elaborada según las Regiones distribuidas en todo el país, tanto impositivas como aduaneras, para que éstas procedan al análisis más minucioso y la posterior fiscalización.

Pero esta información no será la única que reciben las oficinas técnicas especializadas en el análisis y selección de contribuyentes para fiscalización. Estas áreas reciben asuntos (ya sean denuncias, documentos aduaneros con presunción de problemas, solicitudes de auditoría, etc.) y proceden a la lectura y comprensión del riesgo detectado, a los fines de encarar un tratamiento de dicho riesgo. Pero para determinar un correcto tratamiento, es necesario profundizar en el análisis para poder definir los aspectos puntuales a ser verificados.

Los asuntos deben ser separados por temas y cargados en una base, consignando todos los datos identificatorios del contribuyente, considerados de interés en esta parte del análisis, para la obtención de información completa cuando se pretenda su seguimiento en momentos posteriores. De esta manera, se puede conocer el estado de situación de un asunto en cualquier etapa, ya sea que esté bajo análisis, inspección por parte de un auditor fiscal, archivado por falta de interés, o culminado con una determinada liquidación.

La asignación de una O.I. (Orden de Intervención), que sería un número de orden interno, permitirá su seguimiento y control una vez que el asunto salió de la Sección.



Se debe establecer con la Jefatura inmediata la **prioridad** de los asuntos a analizar, y la **cantidad** de asuntos a asignar a cada agente. Esto es útil para control estadístico de la productividad de cada agente, y a su vez de la Sección misma, para determinar cambios en los futuros planes de selección y asignación de casos.

1- Extracción de información

Como primera medida, para tener un conocimiento básico y general del contribuyente, efectuar una primera consulta al **RAEA**, la que nos dará:

- El nombre completo de la persona analizada o la razón social de la empresa.
- Domicilio fiscal declarado al Estado, así como también su domicilio legal, si éste fuera distinto del fiscal.
- Su Clave Única de Identificación Tributaria ó Laboral (CUIT ó CUIL)
- Impuestos en que se ha inscripto.
- Cantidad de empleados que inscribió inicialmente en el Sistema de Seguridad Social.
- Actividad comercial declarada y antecedentes en otras actividades complementarias y/o anteriores.
- Jurisdicción en que se encuentra inscripto.

En el caso de asuntos recibidos desde la Base Central de Análisis, muchos de estos datos ya vienen aportados por el mismo sistema cuando el asunto es recibido en una Región particular.

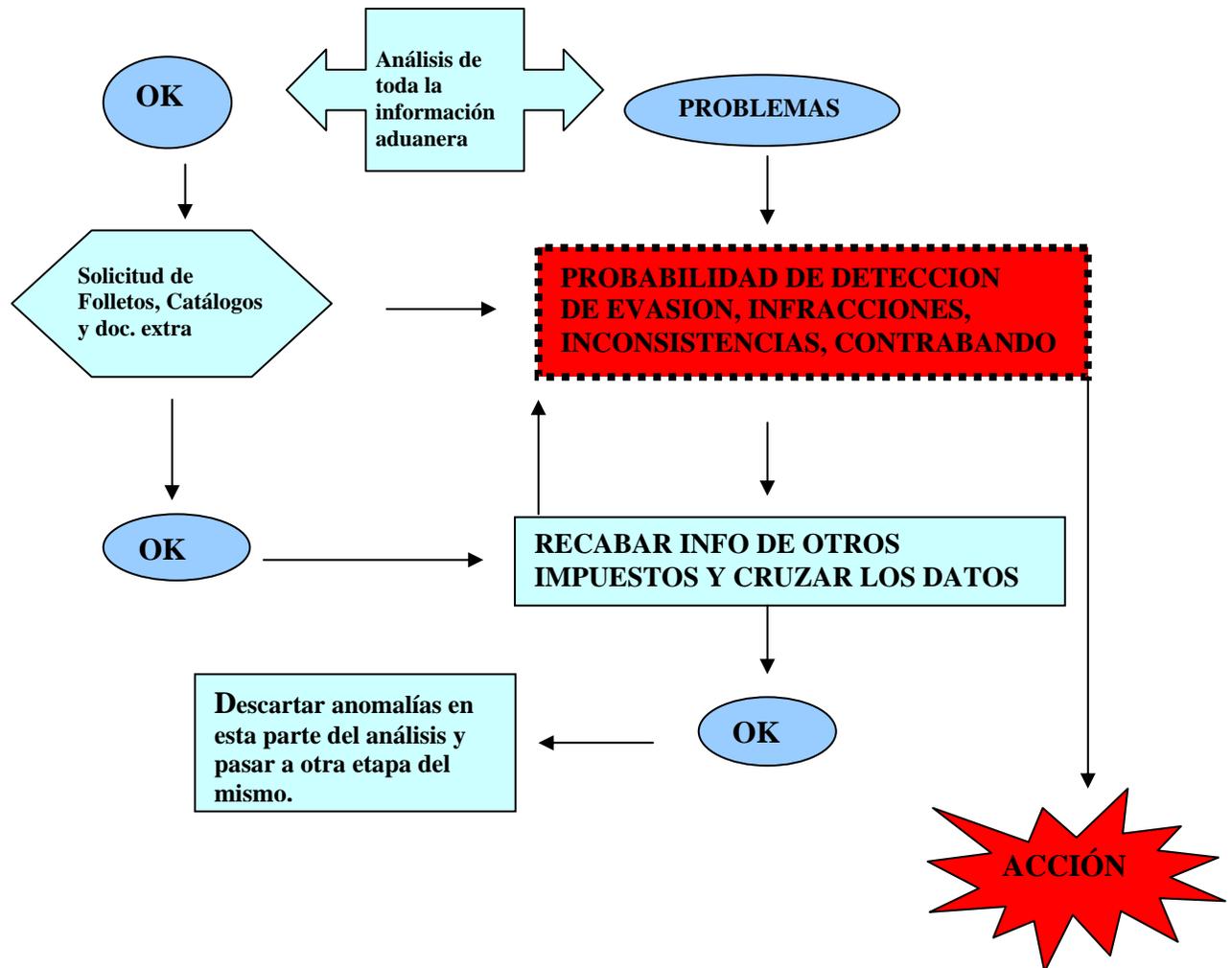
Antes de llevar a cabo la extracción del resto de los datos, debe efectuarse una consulta en las bases aduaneras e impositivas (**UNIFICA** ó **SELECCIO**) respecto de probables inspecciones en curso al contribuyente que se desea analizar. En ese caso, los asuntos con nueva información deben destinarse a las áreas fiscalizadoras, con motivo de su agregación, y no generar análisis repetitivos. En el caso de no obrar antecedentes recientes o encontrarse en curso una inspección, se procederá al análisis con la metodología que aquí se desarrolla.

Es de importancia mencionar que no es objeto de análisis en el presente estudio los regímenes aduaneros e impositivos específicos, sino que se hará un análisis de datos generales, que pueden obtenerse de todos los contribuyentes. Obviamente, cada análisis tomaría un cariz particular dependiendo de las características de cada caso.

Si lo que se debe realizar es una fiscalización documental a un despacho de importación, en primer lugar efectuar un análisis exhaustivo de toda la documentación incluida en el sobre contenedor. Verificar qué tipo de mercadería se importó y su correcta clasificación arancelaria, utilizando para ello los sistemas **BIFINDER** (nomenclador arancelario) y **IARA**. Chequear mediante las características declaradas en la factura, listas de empaque y catálogos incorporados al documento aduanero, la clasificación efectuada y la posición arancelaria seleccionada. De la misma forma, verificar si coinciden los kilogramos brutos y netos declarados con los indicados por la documentación complementaria (carta de porte, certificado de origen, packing list, etc.) Las notas explicativas ayudan a comprender si el producto importado presenta las características necesarias para ser incluido en la posición arancelaria elegida.

Otro control que ha traído innumerables sorpresas y consecuentes denuncias, es el que incluye las fechas de emisión de autorizaciones y certificados de exención o diferimiento de tributos (por ej.: sector de minería, preembarque, Senasa, DGI, origen, etc.) ya que se han constatado presentaciones extemporáneas, incompletas, falsas, o emisiones de dichos documentos fuera de los plazos habilitados para ello. Algunas irregularidades traen como consecuencia la transformación del estado de la mercadería en *“prohibida”* atento no haber

sido alcanzado por alguna autorización, o no gozar de beneficios por incumplir determinados requisitos exigibles para el otorgamiento de los mismos.



En el caso de una exportación, es igualmente válido este análisis, con las diferencias propias del caso.

Otro estudio a efectuar se obtiene al ingresar a los sistemas MOL ó NOSIS y extraer como mínimo los datos básicos de todas las operaciones de comercio exterior (exportaciones e importaciones) efectuadas en los últimos 3 años. Se puede extraer la misma en forma resumida, para conocer en principio cuanto en divisas es el volumen exportado o importado en cada mes, cada año. También puede conocerse cuáles fueron los productos comerciados de mayor importancia y su incidencia en el total. A su vez, comparar estas últimas en los distintos años para tener una noción del comportamiento de los productos comprados y vendidos. Esto puede ser vinculado con el origen y/o destino de los productos, analizando si existieron cambios abruptos en el país origen de la mercadería o en el destino de las exportaciones, etc.

Asimismo, luego de obtener este primer perfil de la empresa, se comienzan a realizar consultas más minuciosas incluyendo cantidades, precios, posiciones arancelarias, tipo de producto, modelo, marca, etc., vinculando esta información al punto que específicamente se estudia.

Asimismo, luego de obtener este primer perfil de la empresa, se comienzan a realizar consultas más minuciosas incluyendo cantidades, precios, posiciones arancelarias, tipo de producto, modelo, marca, etc., vinculando esta información al punto que específicamente se estudia.

En el caso de tratarse de un Canal Morado, se parte de la premisa de una sospecha de subfacturación. Una medida que ha resultado muy útil es la consulta de operaciones de competidores que traen mercadería idéntica o muy similar, procedentes y originarias de un mismo país. Esa consulta se puede efectuar en el sistema **MOL/NOSIS**, estableciendo como condición inicial la posición arancelaria y el origen según el que se desea consultar.

El resultado consiste en el detalle de todas las operaciones similares, donde se pueden confrontar características de marca y modelo, peso y precios unitarios declarados, clase de empaque, relación peso neto/bruto/precio, y obtener así los valores que está declarando la competencia, identificando un posible desvío en el nivel de valores declarados por la empresa bajo análisis.

Los sistemas (MOL, NOSIS, VERAZ) poseen adicionalmente datos relacionados a alertas crediticias, ofreciendo información sobre morosidades, deudas, problemas bancarios, aseguradoras de riesgo de trabajo, cheques rechazados, quiebras o cualquier dato que pueda implicar una situación de riesgo comercial.

Cuando el asunto lo permita (canal morado, o una denuncia que permita revelar al denunciado que está siendo investigado, etc.) se sugiere efectuar aquí un Memorándum (requerimiento) bajo apercibimiento por incumplimiento al Administrado, para que aporte información complementaria a la operación bajo estudio (ver gráfico anterior). Se le puede requerir aporte:

- Folletos técnicos y/o ilustrativos.
- Comprobantes de giro de divisas, pagos al exterior, cobranzas del exterior.
- Comprobante respaldatorio de adquisición de mercadería en el mercado nacional, destinada a exportación.
- Estructura de costos de la empresa para colocar su producto importado, en plaza; o para determinar la razonabilidad de los valores de exportación (en el caso de cobro indebido o fraudulento de reintegros).
- Copia de facturas emitidas en el mercado interno por la venta de productos importados.
- Incidencia de los productos importados en el total de productos que se comercializan, etc.

Esta información generalmente aporta datos extras a los obrantes en las destinaciones, que tras los cruces que posteriormente analizaremos, revisten mucha utilidad en la mayoría de los casos.

En la espera de la llegada de la documentación, se recomienda verificar la **existencia real del domicilio**, actividad comercial, magnitud, volumen comercial, cantidad de empleados trabajando, etc., en la medida en que el caso analizado se encuentre en la jurisdicción del analista. En caso de existir algunas dudas al respecto, y el administrado tiene domicilio fiscal fuera de la ciudad, se puede solicitar una inspección ambiental a las áreas de auditoría externa, aduana o agencia impositiva más cercana; debiendo explicarse claramente los puntos a verificar.

Esto a veces ha reportado sorpresa en cuanto a domicilios inexistentes, o empresas vinculadas “fantasmas”, o magnitudes de empresas inconsistentes con lo reflejado por la información y cruce documental.

En la Intranet (portal interno), ingresar a la página de AFIP: www.afip.gov.ar y allí buscar el acceso a la base de “**Incumplimiento de Obligaciones**”, donde se puede conocer si el contribuyente tiene antecedentes de juicios de ejecución fiscal, clausuras y/o causas penales, e incumplimiento por falta de presentación o pago de declaraciones de impuestos. El dato, de existir antecedentes, aporta el número de juicio, fecha de inicio y de fallo, y Juzgado que llevó la causa. La consulta puede hacerse tanto por CUIT como por nombre o razón social. Es de utilidad esta consulta en la medida en que la información del portal esté actualizada, dado que permite deducir un patrón de comportamiento del contribuyente, y asignar la debida cuota de riesgo, según hayan sido los problemas imputados.

También conviene aquí hacer una consulta a la base **FISCO**. Esta ofrece una amplia variedad de datos: La consulta más rápida y que puede aportar datos para generar un perfil de la empresa son:

- a) **Form. 657**: Indica vinculaciones a otras empresas, informando CUIT y nombre de éstas, acciones de los socios en otras firmas, participaciones societarias, datos de identificación de socios, gerentes, directores.
- b) **SITER**: Información sobre cuentas bancarias. En primer lugar, se ofrece una nómina de cuentas que utiliza cada persona o empresa, su número, mes de inicio de utilización y el último en que existió movimientos, sucursal donde se abrió, cantidad de titulares autorizados a su uso, y tipo de cuenta. En segundo lugar, aporta el total de depósitos efectuados en cada mes, sobre las últimas 12 posiciones fiscales de IVA, siempre que éstos sobrepasen los \$8.000. Puede a su vez conocerse cómo se componen los depósitos: cuánto se depositó en cada cuenta.
- c) **CITI**: Es un régimen de información de operaciones considerables (adquisición de inmuebles, por ej.), donde se informa con quién se realizó la operación y por qué monto. Ofrece una pauta de proveedores/clientes más asiduos.
- d) **Inmuebles**: datos de la nomenclatura catastral de un inmueble inscripto a nombre de la persona o empresa. Se informa también su ubicación y valuación. Puede resultar altamente provechoso para el seguimiento de casos de blanqueo de dinero, ya que ésta

es una herramienta ampliamente utilizada para insertar dinero ilegal al circuito formal. Suele ser un indicador de la existencia de operaciones voluminosas, sin justificaciones aparentes.

- e) **Automotores:** El Registro Nacional de la Propiedad del Automotor informa también todos los vehículos registrados, con número de motor y chasis, si es nacional o importado, su descripción, dominio y valor.
- f) **Aeronaves y embarcaciones:** Similar información en el caso de que éstas existieran.
- g) **Retenciones sufridas:** Pueden conocerse todos aquellos que le retuvieron impuestos al contribuyente bajo estudio, por algún régimen determinado, pudiendo establecerse vinculaciones comerciales con algunas empresas con las que de otro modo se hubiese desconocido la relación existente.
- h) **Cumplimiento Fiscal Básico:** Puede obtenerse una idea rápida de los incumplimientos observados por sistema y su tipo.
- i) **Saldos anualizados:** Se observa el total anual de ventas y compras de ejercicios anteriores, así como totales volcados en el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto a los Bienes Personales no incorporados al proceso económico.
- j) **Impuesto al Valor Agregado:** Se encuentran disponibles las DD.JJ. de los últimos 5 años (Form. 757 y 731). En ellas se pueden observar las ventas y compras declaradas mensualmente, situación frente al Fisco de los clientes (Responsable Inscripto, Responsable No Inscripto, Monotributo, Exentos, etc.). A modo informativo, debería encontrarse detalladas las importaciones gravadas netas y las exportaciones, compras de bienes de uso, compras exentas, etc.
- k) **Impuesto a las Ganancias:** Se visualizan los ingresos brutos y gastos directos e indirectos declarados por año, los bienes totales en existencia (de cambio y de uso), incrementos y disminuciones del patrimonio, nivel de deudas, quebrantos, anticipos y deducciones tomadas, y en algunos casos, la identidad de los socios/directores.
- l) **Impuesto a los Bienes Personales:** En el caso de las personas físicas puede conocerse qué capital personal declararon: vehículos, inmuebles, cuentas bancarias, créditos, acciones, bienes del hogar, etc., tanto en el país como en el extranjero.
- m) **Sistema Único de Seguridad Social:** Se informa la cantidad de empleados así como el importe de los aportes y contribuciones que fueron ingresados mes a mes, al sistema de Seguridad Social.
- n) **Moratorias:** Datos sobre el acogimiento a moratorias. La información se aporta según el régimen e impuesto, monto de lo adeudado, cantidad de cuotas suscriptas y su cancelación o vigencia.

- o) **Bafis:** Sistema que resume aún más la información de fisco y permite, en términos generales, tener un panorama de la magnitud de la empresa, volumen de actividad y demás parámetros.
- p) **Unifica:** Base de datos con antecedentes de todas las inspecciones impositivas sufridas por los contribuyentes. También permite conocer los resultados de las mismas y así, elaborar perfiles de riesgo según impuesto, por ej.

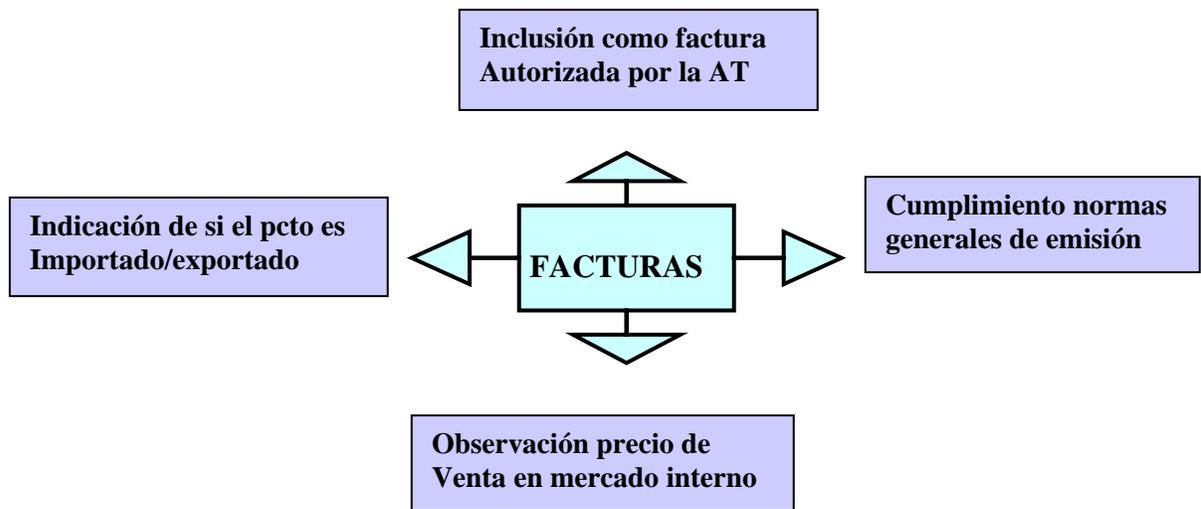
2- Análisis de la información extraída

Una vez que se extrajo toda la información disponible de las diferentes bases de datos, se comienza a cruzar ésta con los datos que a la vez fueron solicitados al importador/exportador como consecuencia del requerimiento enviado.

La interrelación de los datos puede ser múltiple y muy variada, quedando la posibilidad de detectar irregularidades (en numerosas ocasiones) en el manejo que el analista haga de ella. En cierto modo, se requiere deshacerse de estructuras mentales y prejuicios vinculados a modalidades industriales/comerciales/de distribución que con el tiempo se van incorporando al “know how” del analista. Este subjetivismo, en cierta medida es necesario ya que el contribuyente (y sus asesores) dispuesto a evadir, busca e investiga justamente ese vacío que puede resultar difícil de detectar por medio de los análisis tradicionales y costumbristas de las administraciones tributarias.

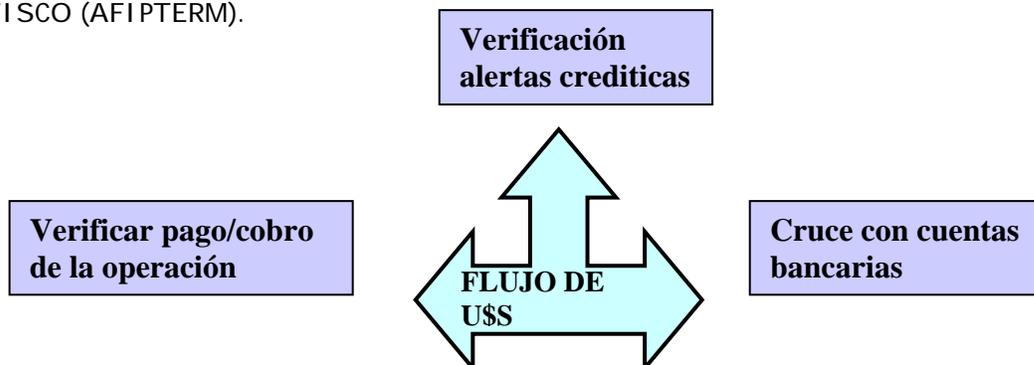
A continuación mencionaremos algunas relaciones que pueden establecerse entre los distintos elementos, pero reitero nuevamente, no es exhaustivo, sino ejemplificativo.

Facturas del mercado interno → Si aportó copias de éstas, o fueron obtenidas de alguna forma, verificar que se haya identificado el origen importado de la mercadería vendida (Decreto N° 4531/65, artículo 9°), o que las facturas utilizadas para exportación incluyan los requisitos específicos a tal efecto. También puede verificarse si dichas facturas han sido autorizadas por la administración tributaria, corroborando esto por sistema. A la vez, la observación de precios (para el caso de reventa de productos importados), puede ser de suma utilidad según se desarrollará más adelante.



Folletería, catálogos técnicos → Debe analizarse cuidadosamente este material, ya que de su estudio puede surgir que la mercadería no ha sido bien declarada y en ese caso, podríamos encontrarnos frente a una declaración inexacta de acuerdo a lo estipulado por el Código Aduanero. De estos folletos, pueden obtenerse páginas web y direcciones de correo electrónico del/los proveedores y del contribuyente mismo, a los fines de obtener información adicional (técnica, cotizaciones, empresas vinculadas, etc.) desde el mismo origen de la operación.

Pagos/cobros al/del exterior → Otro control se efectúa desde el pago realizado al exterior, o la cobranza de las exportaciones. Si se efectuaron a través de una Carta de Crédito, remesas, transferencias, etc., constatar el nombre del destinatario, que el banco consignado sea el mismo que el detallado en la factura (lugar, plazo y forma de pago). También verificar que el número de facturas consignadas en la carta de crédito sea la involucrada en la operación bajo estudio, así como el importe transferido. Si se pagó con tarjeta de crédito, verificar su pago mediante presentación de resúmenes de cuenta. Si el medio elegido fue una transferencia telegráfica o giro bancario normal, exigir igualmente los comprobantes, a los efectos de chequear que no se haya girado un importe mayor al declarado. También verificar que la cuenta bancaria utilizada para la transferencia, coincida con las informadas por **SITER** del Sistema FISCO (AFIPTERM).



Estructura de costos/Vinculación a Ganancias → Posteriormente, analizar la estructura de costos que la empresa aporta. Ella se presentará según las posibilidades técnicas de determinarla (debido a si el producto se revende o es un insumo de otro), y el grado de profundidad que dicha empresa aporte en la composición del mencionado rubro. Puede ocurrir, que simplemente se argumente que sobre el costo del producto colocado a la venta, se aplica un determinado margen de ganancias (tanto por ciento). En este caso, puede relacionarse éste al margen de ganancias neto que surge de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias que ya se consultó anteriormente en Fisco. Recordar que:

Ingresos de la actividad (Y) - Costos Directos (CD) = Resultado Bruto (RB)

RB - Otros Gastos Operativos (OGOp.) = Resultado Neto (RN)

Por ello, $RN/Y = \% \text{ Ganancias netas}$, que pueden incrementarse o disminuir según los resultados financieros.

A su vez, $RN \pm RF = Rdo \text{ Final}$ → Base imponible del impuesto → Este porcentaje sería la ganancia neta después de deducir todo gasto.

Otro dato útil, es conocer que incidencia tiene el costo de la mercadería vendida dentro del total de ingresos: CMV/Y . Esto ofrece un indicador de la importancia asignada por el empresario a sus costos, con relación a los ingresos. Un porcentaje muy alto (que se acerque a 1) puede indicar que se estén incorporando gastos indirectos no vinculados directamente al CMV, pero están destinados a “inflar” el mismo con el objeto de disminuir el porcentaje resultante como base imponible para la determinación de las ganancias.

Esta información, confrontada a lo que declara el empresario en cuanto a márgenes y estructura de costos, nos puede dar una pauta de la veracidad de los márgenes declarados al Fisco. No obstante ello, debe tenerse en cuenta la siguiente precaución: considerar la incidencia que los productos importados tienen en el total de las ventas, a los fines de entender si el margen deducido es representativo, y puede proyectarse al análisis global.

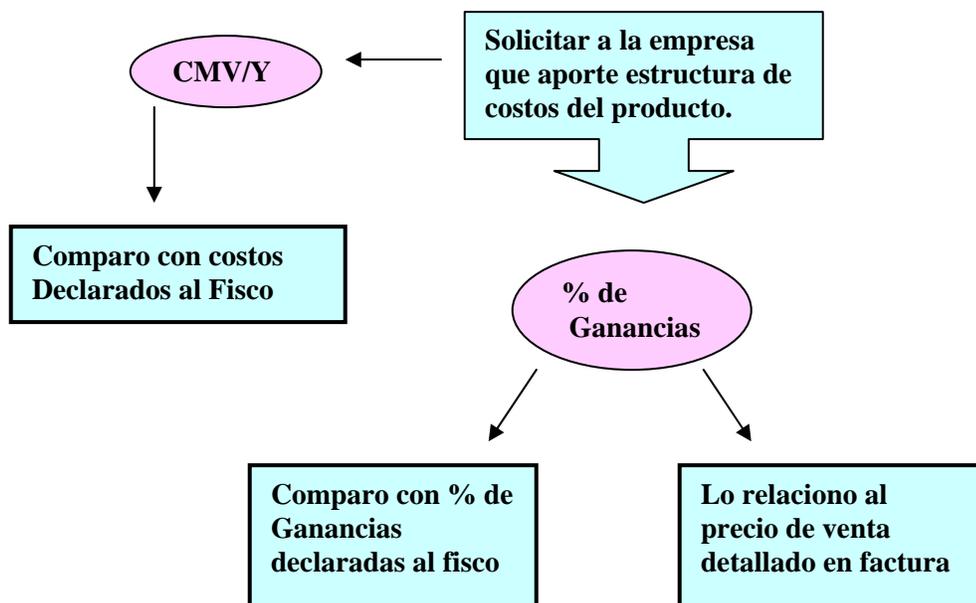
En el caso de que el importador no ofrezca el porcentaje o margen directamente, y elabore un detalle más o menos minucioso de todos los costos que tiene hasta llegar al costo total, puede hacerse un análisis agrupando los costos de transporte, los fijos, los relacionados al despachante interviniente, seguros, almacenajes, de personal, etc. En la medida que sean gastos vinculados a los productos importados específicamente y no se incluyan conceptos globales que puedan afectar a otros productos nacionales que se comercialicen y que no entran a este análisis, pueden tomarse como un todo y llegar al costo de la mercadería vendida (CMV). Cuidado: *deben dejarse fuera del análisis los importes abonados en concepto de IVA (tasa general y adicional) y Ganancias*, ya que estos no inciden en dicho CMV, ya que son deducibles del impuesto final a ingresar al Fisco, y no constituyen un costo que deba asumir el empresario.

Cuando no se aporta esta información, pero por lo menos se adjunta una lista de precios de reventa aplicados al mercado interno, puede obtenerse una simple idea sobre el margen bruto general obtenido, utilizando las siguientes fórmulas:

$\frac{PV \text{ (Precio de Venta)}}{CIF + \text{Derechos} + \text{tasa estad.}}$: % (1)

$\frac{PV}{(1) + \text{flete interno} + \text{otros gastos}}$: % (2) → ... si es que estos costos pueden deducirse de la carta de porte u otros documentos.

Tener en cuenta que este margen se reducirá una vez que se incorporen otros gastos realizados para colocar el producto a la venta (packaging, manipulación, intermediarios, etc.)



También podemos establecer otro tipo de relaciones a partir de la DD.JJ. de este impuesto. Por ejemplo: **nivel de endeudamiento** → DS/PN ; siendo:

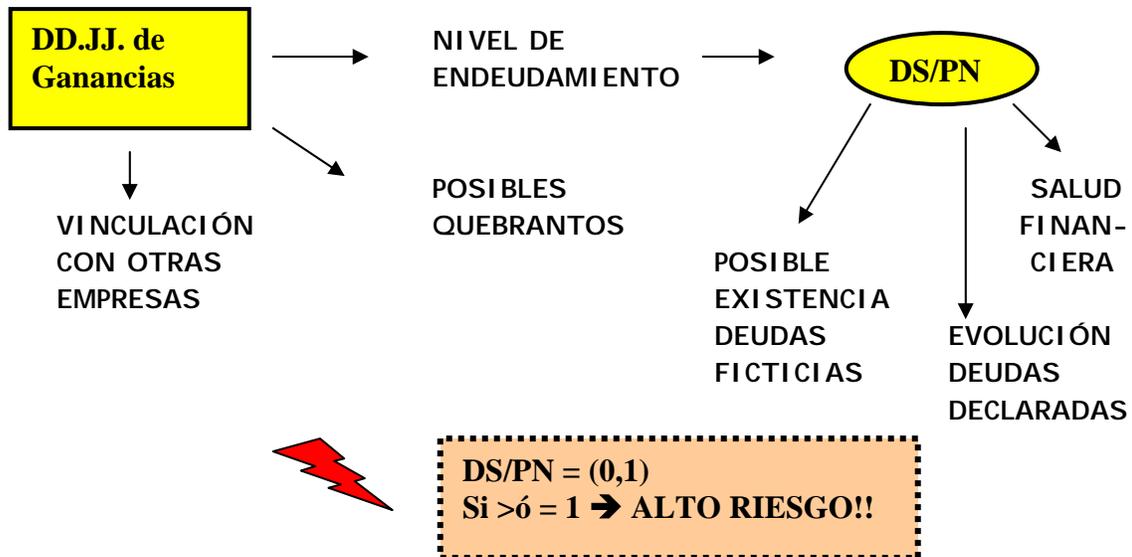
DS: Total de deudas, total del pasivo.

PN: Patrimonio Neto, ó (Activo menos Pasivo).

Este índice puede compararse con el de ejercicios anteriores, y visualizar aunque sea muy generalmente, cuál ha sido el movimiento de las deudas de la empresa, y si se financiaron con capital genuino (lo producido por las ventas), o si se consumió el patrimonio existente. Estas relaciones ayudan a entender el comportamiento de la firma. El coeficiente de endeudamiento asume valores en un rango que oscila entre 0 y 1. Si el valor asumido por el índice es alto, se acerca a 1, implica que la empresa tiene un alto grado de endeudamiento, y puede resultar un indicio de riesgo, por lo que se sugiere analizar si dicho coeficiente se mantiene en el tiempo, o puede ser el resultado de una política de inversión temporal. En ese caso, debe observarse en ejercicios posteriores que el mencionado índice disminuya su valor acercándose a 0 (cero).

También puede obtenerse de las DD.JJ. información respecto de anteriores quebrantos. En el caso de personas físicas, puede conocerse en que otras empresas dichas personas tienen ganancias, o si percibe ingresos por alquileres (renta de 1° categoría), dividendos (renta de 2° categoría), o servicios profesionales (renta de 4° categoría).

Los márgenes que decidan tomarse para su confrontación, quedarán a criterio del analista, en función de la información útil que haya logrado reunir para ello.



Cruce de información Importación/Exportación/IVA → Otro análisis surgirá de la comparación del total de operaciones que ofrecen las bases de importaciones y exportaciones (por ej. : por valores FOB totales). Se pueden cruzar los totales mensuales con la información volcada a modo informativo en los formularios de IVA. Si bien pueden no coincidir exactamente los montos (en las DD.JJ. se toman los valores gravados netos), éstos deberían ser muy aproximados, y encontrarse incluidos en los meses en que se oficializaron dichas operaciones. De otro modo, podríamos encontrarnos frente a diferimiento en la declaración de impuestos y/o retenciones. En muchas ocasiones los contribuyentes no informan las operaciones (no es obligatorio ya que no incide en la determinación del impuesto a ingresar), no dejando traslucir fácilmente el perfil exportador o importador.

Impuesto al Valor Agregado → Ya dentro del marco de análisis de este impuesto (se extraen las DD.JJ. del sistema Fisco), una primera medida práctica sería conocer el **coeficiente Débito/Crédito** (en un año como mínimo), el cual nos mostrará el porcentaje que representa el excedente de ventas sobre las compras, el que a su vez se destina para cubrir posteriormente otros gastos y a arrojar parte de las ganancias. Este coeficiente surge de: $\text{Coef} = \left[\frac{DF}{CF} - 1 \right] \times 100$. Este coeficiente debe ser mayor a uno en el tiempo para que una actividad comercial tenga lógica, y la empresa se mantenga en el mercado. Si el coeficiente es menor o igual a cero, es un probable indicador de existencia de subfacturación. Pero pueden existir

movimientos cíclicos de éste, por lo que conviene analizarlo en un período mínimo de un año para que el mismo tenga significancia.

Una vez conocido este dato, se puede optar por conocer el total de ventas y compras mensuales, a partir de los importes declarados en las DD.JJ.:

$$\text{Débito fiscal} / 0,21^* = \text{Ventas declaradas (1)}$$

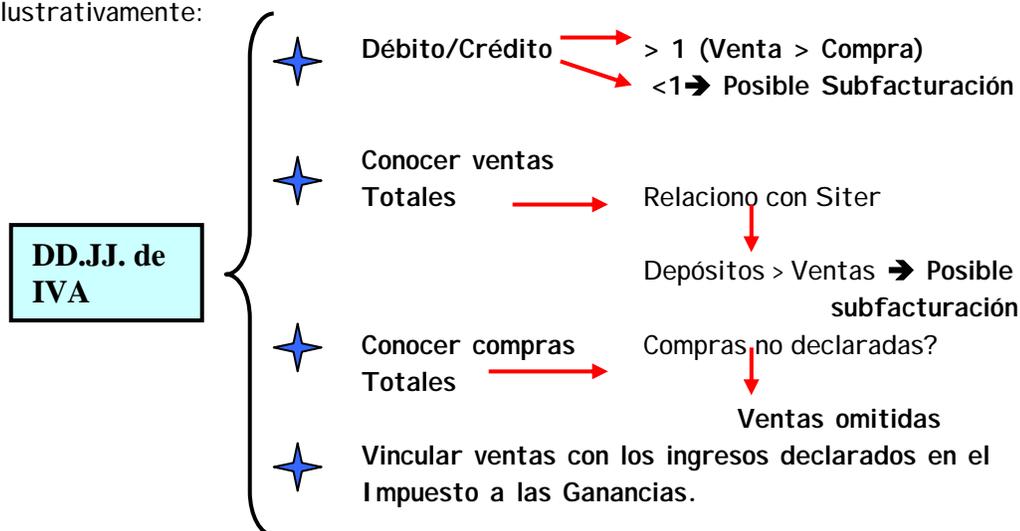
$$\text{Crédito fiscal} / 0,21^* = \text{Compras declaradas (2)}$$

(*)= 21% es el nivel actual de tributación general del IVA.

Por un lado, puede compararse (1) con el total de depósitos informados en el mismo mes (SITER), y a su vez, para que sea más representativo, puede compararse las ventas totales anuales con el total de dinero depositado en los bancos. En numerosas oportunidades se observará un desvío considerable, lo cual podría indicar **subfacturación** de ventas, o un porcentaje de **ventas “en negro”** directamente. Con el espíritu de intentar combatir la terrible subfacturación de importaciones, que se podría decir ha causado tremendos daños a la industria nacional, es imperante comprobar las salidas de fondos en este concepto. Se torna necesario la certificación de parte de la entidad bancaria – financiera que hubiere intervenido, a los fines de poder aceptar como valederos a ciertos documentos. Pero se debe tener en cuenta también que las exportaciones generan depósitos (cobranza de la venta), por lo que en los totales comparados debe considerarse incluir estos ingresos que forman parte de la actividad totalmente lícita que lleva a cabo la empresa.

En estas DD.JJ. pueden observarse también la cantidad de ventas exentas o no gravadas/alcanzadas, en relación a las que sí tributan, su incidencia, su relación con la actividad económica declarada, etc. De la misma forma, puede analizarse la situación de las compras de bienes de cambio, bienes de uso, nivel de retenciones declaradas, etc. Se puede vincular la información relativa a importaciones de bienes de uso (exento de algunos impuestos), con los que la lógica indica que son propios de la actividad de la empresa bajo estudio. Puede surgir que en realidad no se los afecte a este destino y se encuentren en abierta infracción.

Ilustrativamente:



Cruce de información: Ganancias/Ventas → Otro cruce de datos útil es aquel que toma el total de ingresos declarados en la última declaración jurada del Impuesto a las Ganancias con el total de ventas gravadas + ventas no gravadas + exportaciones. Pueden surgir diferencias con el objeto de disminuir la base imponible de Ganancias.

Antecedentes de inspecciones impositivas → Siempre es conveniente realizar una consulta de antecedentes de inspecciones anteriores a la administración tributaria. También puede establecerse que cuando ésta recibe un reporte SAS, automáticamente informa al área de investigación aduanera respecto de los antecedentes de dicho contribuyente, remitiendo una copia del último informe de inspección a los fines de conocer si la temática investigada por la nueva detección de riesgos fue tomada en cuenta o no.

3. Resultados del análisis y su control

Como producto del anterior análisis, y ante situaciones de riesgo (por tipo de mercadería, sector industrial, rubro comercial, tipología de venta, canales de distribución, exenciones, prohibiciones, procedencias o destinos de la mercadería, antecedentes de usuarios, auxiliares del servicio aduanero, asesores impositivos, etc.) se determinarán pautas en el tratamiento del riesgo, las cuales variarán desde la fiscalización documental, la auditoría integral, allanamientos, comprobaciones de destino y contraverificaciones de operaciones, etc. Se podrá proponer, solicitar, sistematizar e intercambiar información con otras áreas, con el propósito de buscar las mejores estrategias de fiscalización, que apunten a lograr eficiencia y sobre todo eficacia en los resultados buscados.

Asimismo, según sea el área específica (impositiva o aduanera) que analiza el contribuyente, y las conclusiones a las que arribe (pautas disparadoras de fiscalización), pondrá en conocimiento a la dependencia hermana de las mismas, a los efectos de proceder en forma conjunta y eficientizar la gestión afectando el personal técnico idóneo necesario, de la administración aduanera o impositiva que tenga incumbencia en el tratamiento del riesgo detectado.

Las áreas de análisis y selección no pueden desprenderse de la actividad de control posterior, referida a los resultados obtenidos en las pautas sugeridas. Por ello, debe existir una concentración informática en bases de datos de los antecedentes de pautas generadas y los resultados obtenidos, a los fines de elaborar información estadística.

En forma paralela, se debe efectuar un seguimiento de los avances de cada una de las investigaciones generadas para propiciar así un feedback respecto de la efectividad de los análisis, y a la vez, incorporar riesgos o modalidades concretas de evasión, determinadas por el auditor fiscal. Esto tiene por objeto conocer los métodos de evasión y fraude nuevos, con

motivo de ser incorporados a los perfiles de riesgo del rubro o sector de la economía de que se trate.

Esto debe tender a recabar información útil que permita prever la comisión de posibles irregularidades, en forma anterior a que estos hechos ocurran. De esta manera y aunando la inteligencia fiscal, nos encontraremos cada vez más con las herramientas necesarias para actuar con la correspondiente antelación a los hechos. Mientras menor sea el lapso de tiempo entre la comisión del fraude y su detección, más aumenta la probabilidad de acción del fisco y la liquidación de los ajustes mediante el cobro de impuestos evadidos o aplicación de multas. Esto demostrará la eficacia de una administración tributaria.

CONCLUSIONES

Es dable reflejar que este cambio busca mejorar la forma de analizar y auditar al contribuyente, bajo la visión integradora de aspectos impositivos y aduaneros, dentro de los lineamientos generales de globalización que actualmente manejan el mundo de las finanzas y la economía.

Como en cierta manera este estudio involucra a distintas dependencias de la Administración Tributaria en Argentina, aduaneras e impositivas, el mismo supone una articulación y coordinación en el tiempo de las acciones tendientes a obtener resultados. A veces la extemporaneidad en la aplicación de las mismas detenta un obstáculo en el camino a la obtención del mayor control y recaudación. Es decir que debemos contemplar y prever que este intercambio produzca ciertos inconvenientes, a los cuales no queremos darle más que la calidad de menores y que no nos pueden impedir el arribo a las metas citadas. No obstante, si la intención de lucha contra la evasión y contrabando es seria, la actualización e interrelación de los sistemas, así como también la capacitación de analistas en todo el país de los temas aquí vertidos, debería ser prioridad en las políticas fiscales.

A manera de conclusión, resulta importante mencionar que si bien este tipo de método aplicado por medio de comparación de datos declarados por el mismo administrado y los obtenidos por la propia Administración, no resulta ajeno ni novedoso ante los ojos de cualquier estructura similar a la AFIP en otros países de mayor desarrollo económico. Sin embargo, aquí nos pone frente a un desafío en cuanto a la capacitación del personal, y en su actitud frente al cambio. Cambio que no debería ser deseable, sino obligatorio.

Existe el convencimiento de que el resultado que opera como consecuencia de dicho cambio es harto beneficioso al Fisco, sosteniendo que en un mundo globalizado como en el de hoy, no llevan a ninguna solución las visiones miopes y corporativas, de las cuales aún quedan restos en las instituciones aquí citadas.

Si bien puede considerarse que lo aquí plasmado redundaría en obviedades para profesionales abocados a este tipo de tareas, y que no goza de gran profundidad técnica bajo el perfil de un experto en la materia, es oportuno explicar que aún presentando gran simpleza de conceptos, este análisis integrador (MEFO) no se realiza en todas las agencias de la actual administración tributaria, habiendo resultado en importantes ajustes en aquellas que sí lo pusieron en práctica.

Por tal motivo, es que consideramos de gran necesidad su proyección al resto de las áreas con funciones similares, ya que la fuerza de la sinergia es la única que puede generar resultados productivos y verdaderamente eficientes, a partir de la complementación de las distintas habilidades e intercambio de técnicas y procedimientos de las actividades impositivas y aduaneras.