

El peritaje contable en la investigación de metodologías delincuenciales que afectan el comercio exterior en Colombia.



Eddy Salomón Correa Albarracín

Universidad Militar Nueva Granada

Facultad Ciencias Económicas

Especialización en Revisoría Fiscal y Auditoría Internacional

Bogotá D.C. 2020

Tabla de Contenido

Resumen	4
Abstract	5
Introducción.....	6
Definición del problema.....	8
Pregunta de investigación.....	9
Objetivos	10
Objetivo General	10
Objetivos Específicos.....	10
Marco teórico	11
Lavado de activos.....	11
Definición.....	11
Etapas y tipologías del LA	13
Riesgo de Lavado de activos en Colombia	15
Contrabando	17
Definición.....	17
Tipologías de contrabando	18
Particularidades del Contrabando en Colombia	19
Auditoria Forense.....	22
Definición de auditoria forense	23
Prueba pericial.....	25
Metodologías delincuenciales relacionadas con el comercio exterior	26
Exportaciones ficticias de bienes.	27
Contrabando técnico mediante subfacturación de mercancías o clasificación arancelaria diferente.....	28
Pago en especie de actividades ilícitas con mercancías ingresadas de contrabando al territorio nacional.....	30
Cambio de destinación de materias primas que ingresan al país bajo la modalidad de Sistemas especiales de Importación – Plan Vallejo	31
Contrabando mediante triangulación de mercancías.....	33
Planificación del peritaje contable	34
i. Recepción de la información y elementos materiales probatorios	35
ii. Consolidar información por categoría y finalidad.....	36
iii. Comparar información de distinta fuente	37

iv. Establecer conclusiones y elaborar informe pericial.....	38
Orientaciones en la ejecución del peritaje contable	39
Conformación de las empresas.....	39
Análisis de la operación e comercio exterior	39
Canalización de divisas	40
Generación de efectivo.....	41
Conclusiones	42
Recomendaciones	44
Referencias	46

Resumen

El presente trabajo tiene como finalidad identificar y describir las principales metodologías de lavado de activos y contrabando técnico ejecutadas por medio de operaciones de comercio exterior declaradas en Colombia, analizando el papel de la auditoria forense en el desarrollo de las investigaciones penales contra las personas y organizaciones que fomentan este fenómeno delincuencial. El estudio de esta problemática permitirá establecer algunas orientaciones y recomendaciones para la planificación y desarrollo de peritajes contables, sobre la base que el conocimiento de estas prácticas permitirá al perito identificar señales de alerta que se manifiestan en el estudio de la información comercial, financiera, tributaria, aduanera, cambiaria y demás elementos materiales probatorios que le son entregados para el desarrollo de su trabajo pericial. El tipo de investigación realizado corresponde a estudios descriptivos, a partir de la consulta de trabajos adelantados por diferentes entidades interesadas en la prevención y lucha contra estos fenómenos que afectan seriamente diversos sectores de la economía nacional; así mismo, las conclusiones obtenidas van encaminadas a que el trabajo del perito contable brinde un apoyo eficiente a jueces y fiscales en la adecuada administración de justicia.

Palabras clave: lavado de activos, contrabando, auditoria forense, informe pericial

Abstract

The purpose of this work is to identify and describe the main methodologies for money laundering and technical smuggling executed through declared foreign trade operations in Colombia, analyzing the role of forensic auditing in the development of criminal investigations against the people and organizations that promote this criminal phenomenon. The study of this problem will allow establishing some guidelines and recommendations for the planning and development of accounting expertise, on the basis that knowledge of these practices will allow the expert to identify warning signs that are manifested in the study of commercial, financial, tax, customs, foreign exchange and other evidentiary material elements that are delivered to him for the development of his expert work. The type of research carried out corresponds to descriptive studies, from the consultation of works carried out by different entities interested in the prevention and fight against these phenomena that seriously affect various sectors of the national economy; likewise, the conclusions obtained are aimed at ensuring that the work of the accounting expert provides efficient support to judges and prosecutors in the proper administration of justice.

Keywords: money laundering, smuggling, forensic audit, expert report

Introducción

El lavado de activos ha sido un fenómeno de gran afectación tanto al sistema jurídico colombiano como a su economía, convirtiéndose en la práctica delictiva mediante la cual personas y organizaciones dedicadas a actividades ilegales como el narcotráfico, tráfico de personas, tráfico de armas, minería ilegal, corrupción, entre otros delitos de alto reproche social, buscan disfrutar de los recursos obtenidos mediante el desarrollo de estas actividades ilegales, cuyo costo para el país no ha sido solamente económico, principalmente se puede traducir en un alto número de vidas que se han sacrificado debido a los conflictos generados alrededor de estas economías ilegales.

Otra manifestación delictiva tratada en este documento corresponde al Contrabando, que en el pasado fue visto principalmente como una tipología para el lavado de activos, se ha convertido en las últimas décadas en una actividad ilegal muy rentable en sí misma; teniendo en cuenta el rápido crecimiento de las operaciones de comercio internacional, situación que ha sido empleada para ejecutar prácticas al margen de la regulación aduanera y fiscal de nuestro país mediante las cuales se introducen bienes y recursos al territorio aduanero nacional de manera fraudulenta, evadiendo el pago de aranceles e impuestos que deberían hacer parte de los ingresos de la hacienda pública.

El análisis de la descripción del delito de contrabando, permitirá identificar la existencia de dos tipologías, el contrabando abierto y el contrabando técnico, la definición y características de cada uno de estos se abordará en el desarrollo de este documento, profundizando más respecto del contrabando técnico, teniendo en cuenta que esta tipología es la que con mayor frecuencia es objeto de verificación mediante la ejecución de peritajes contables, cuya orientación es la finalidad que se busca.

La persecución penal que merece este tipo de fenómenos delincuenciales requiere de la articulación de diferentes instituciones, tanto gubernamentales como del sector privado, teniendo en cuenta que si bien los primeros llamados a combatirlos son las instituciones encargadas de impartir justicia, autoridades aduaneras e instituciones policiales, la prevención y actuación en contra de estos delitos también involucra al sector financiero y diferentes sectores económicos afectados por el accionar de este tipo de organizaciones.

Es precisamente en el desarrollo de los procesos judiciales que se adelantan para establecer la responsabilidad de actuaciones relacionadas con el lavado de activos y el contrabando, en el que se aborda el tema de la auditoría forense como medio eficaz para establecer las circunstancias, metodologías y montos de las operaciones económicas, comerciales y financieras mediante las cuales se pretende perpetrar estos delitos, cuya naturaleza requiere en determinadas circunstancias del análisis es estudio por parte de profesionales en áreas como la contaduría pública, economía y finanzas, para que a través de su conocimiento, las autoridades judiciales, puedan llegar a tener un mejor entendimiento de las operaciones involucradas en la comisión de estos delitos.

El trabajo realizado tiene la finalidad de aportar orientaciones conceptuales y metodológicas en la ejecución de trabajos de auditoría forense solicitados dentro de procesos judiciales adelantados por la comisión de delitos de lavado de activos y contrabando, especialmente para aquellos casos en que la metodología utilizada por las personas involucradas en este tipo de delitos, se relaciona con la organización de operaciones de comercio exterior cuya finalidad es la introducción de dineros de origen ilícito a la economía nacional o la búsqueda de beneficios económicos derivados del incumplimiento total o parcial de las reglamentaciones aduaneras vigentes en nuestro país.

Definición del problema

La respuesta gubernamental frente a fenómenos delictivos como el lavado de activos y el contrabando, implica el apoyo interinstitucional entre las entidades responsables de la persecución penal de los mismos, por lo cual tenemos en primera instancia a la Fiscalía General de la Nación y los demás organismos que poseen funciones de policía judicial, como la Policía Nacional en sus Direcciones especializadas y el Cuerpo Técnico de Investigaciones – CTI; igualmente todas aquellas entidades interesadas en la prevención y erradicación de estos flagelos, como lo es la DIAN y entidades de todos los sectores económicos afectados, de manera especial el sector financiero.

En este mismo sentido, las diferentes evaluaciones sobre riesgo de lavado de activos en Colombia han arrojado resultados en los que el país se mantiene entre los primeros lugares de América Latina como origen y destino de capitales obtenidos ilegalmente, evidenciando que dentro de las metodologías más empleadas para la integración de estos activos a la economía se encuentran aquellas relacionadas con actividades de comercio internacional.

Sumado a lo anterior, las características que revisten este tipo de delitos involucran la ejecución de operaciones, transacciones y reportes que revisten cierto grado de complejidad, debido a que involucran la participación de personas y empresas vinculadas a los sectores comercial, financiero, cambiario y logístico que usualmente son importantes operadores de comercio exterior y la economía nacional en general, pero para efectos de los objetivos buscados por las organizaciones dedicadas al LA y el contrabando, son utilizados para suplantar u ocultar operaciones mediante las cuales las economías criminales buscan integrar a la economía formal los recursos que han obtenido mediante la ejecución de las diferentes actividades delictivas a las que se dedican.

Teniendo en cuenta que la finalidad de la Auditoría Forense en el campo de la lucha contra el lavado de activos y contrabando, consiste en apoyar la labor que realiza el aparato judicial colombiano, el cual requiere, sustentado en el conocimiento del perito contable, analizar, identificar, cuantificar y llevar al entendimiento de los jueces, aquellas transacciones y operaciones comerciales, financieras, cambiarias y de toda índole que son empleadas por las organizaciones delincuenciales para la logro de sus objetivos económicos: el blanqueamiento de capitales y la obtención de utilidades al amparo de la evasión de la normatividad fiscal y aduanera de nuestro país; en virtud de lo anterior y atendiendo a la responsabilidad del Contador Público una vez es vinculado como perito en el desarrollo de una investigación judicial, es necesario que el profesional conozca algunos detalles de las metodologías que las organizaciones delincuenciales utilizan para perpetrar estos delitos y de esta manera pueda atender adecuadamente algunas señales de alerta mediante la planificación de procedimientos acordes al tipo de hechos investigados.

Pregunta de investigación

¿Qué orientaciones se pueden establecer para la elaboración de peritajes contables en el desarrollo de investigaciones judiciales por delitos de lavado de activos y Contrabando, cometidos mediante la utilización de metodologías relacionadas con operaciones de comercio internacional?

Objetivos

Objetivo General

Proponer parámetros para orientar la elaboración de informes de auditoría forense, requeridos dentro de investigaciones adelantadas por la policía judicial de la Fiscalía General de Colombia por los delitos de lavado de activos y contrabando, cometidos mediante la utilización de metodologías relacionadas con comercio internacional.

Objetivos Específicos

- a) Describir las operaciones de comercio exterior utilizadas frecuentemente para el desarrollo de operaciones de lavado de activos y contrabando

- b) Identificar aspectos necesarios en la planificación de peritajes contables requeridos dentro de procesos de investigación judicial de operaciones de lavado de activos y contrabando técnico.

- c) Establecer orientaciones que pueden ser aplicadas en el desarrollo de peritajes contables relacionados con metodologías de comercio exterior utilizadas en delitos de lavado de activos y contrabando técnico.

Marco teórico

Lavado de activos

Definición.

El lavado de activos ha sido un tema ampliamente tratado en la historia reciente de Colombia, teniendo en cuenta el apogeo de estructuras delincuenciales que han obtenido gran notoriedad a nivel internacional, y por ende se han convertido en estructuras delincuenciales que han obtenido muy altos ingresos, equiparables a los de cualquier empresa multinacional, pero para el caso de estas organizaciones, estos recursos han sido producto de actividades ilegales relacionadas principalmente con delitos como narcotráfico, trata de personas, contrabando, entre otros; como resultado de la aparición de estas grandes fortunas de origen ilegal, sus poseedores han visto la necesidad de realizar operaciones y transacciones de diferente índole que les permita disfrutar de estos bienes como si hubiesen sido obtenidos por medio de actividades formales.

El conjunto de operaciones comerciales, financieras y económicas orientadas a ocultar el origen de bienes y recursos obtenidos por medio de la ejecución de actividades establecidas como delitos que afectan de manera importante a la sociedad, es lo que de manera general podemos identificar como Lavado de activos; adicionalmente, se trae a consideración la definición establecida por la DIAN (2016) “Es la modalidad mediante la cual organizaciones criminales buscan dar apariencia de legalidad a los recursos que obtienen de sus actividades ilícitas, mediante la incorporación de estos en el circuito económico legal” (p. 11); así mismo, se menciona que a través de este tipo de procedimientos, las organizaciones delincuenciales logran no solamente hacer uso de recursos obtenidos sino que además les permite destinarlos para el costeo de un nuevo ciclo de sus actividades delictivas.

La persecución penal al delito de lavado de activos, ha ocupado un importante renglón en las discusiones y acciones tomadas por las autoridades nacionales para la prevenir y combatir este fenómeno en el país; en tal sentido la ley 599 de 2000 “por al cual se expide el código penal” en Colombia establece la tipificación del lavado de activos en su artículo 323 de la siguiente manera:

“El que adquiera, resguarde, invierta, transporte, transforme, almacene, conserve, custodie o administre bienes que tengan su origen mediato o inmediato en actividades de tráfico de migrantes, trata de personas, extorsión, enriquecimiento ilícito, secuestro extorsivo, rebelión, tráfico de armas, tráfico de menores de edad, financiación del terrorismo y administración de recursos relacionados con actividades terroristas, tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias sicotrópicas, delitos contra el sistema financiero, delitos contra la administración pública, contrabando, contrabando de hidrocarburos o sus derivados, fraude aduanero o favorecimiento y facilitación del contrabando, favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados, en cualquiera de sus formas, o vinculados con el producto de delitos ejecutados bajo concierto para delinquir, o les dé a los bienes provenientes de dichas actividades apariencia de legalidad o los legalice, oculte o encubra la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derecho sobre tales bienes o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, (...)”

Al respecto de la descripción del delito establecida en el código penal colombiano, se puede mencionar que a través de diferentes reformas legislativas se ha venido incrementando la cantidad de delitos catalogados como “fuente” de lavado de activos, siendo de especial interés

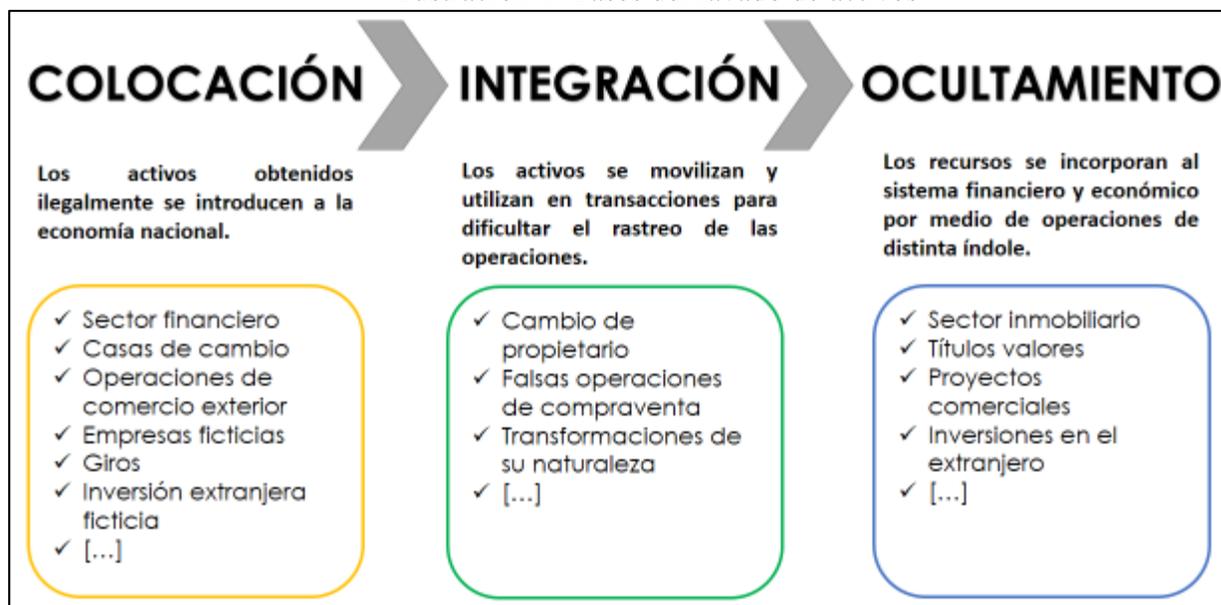
para el presente documento que el Contrabando fue incluido en este listado a partir de la expedición de la ley 1762 de julio 06 de 2015.

Etapas y tipologías del lavado de activos

De manera general, se puede mencionar que el lavado de activos es una actividad dinámica, quienes perpetran este tipo de operaciones permanentemente están buscando actividades económicas que les permitan canalizar importantes cantidades de dinero, desde las actividades ilegales que las originan hacia la economía formal del país, para de esta forma poder disfrutar de sus beneficios y escapar del control de aparato judicial colombiano.

Las operaciones de lavado de activos se convierten en un proceso que de acuerdo a la metodología implementada, revisten un grado menor o mayor complejidad, teniendo en cuenta el sector económico y/o instrumentos financieros utilizados en su ejecución; a pesar de las diferencias que puedan existir entre cada una de las metodologías, diversos estudios realizados al respecto de este fenómeno, distinguen las etapas que se muestran en la siguiente gráfica.

Ilustración 1- Fases del lavado de activos



Fuente: propia

En cuanto al concepto de tipología, GAFILAT (2016) establece que es la clasificación y descripción de algunas técnicas empleadas por organizaciones criminales que buscan presentar como legales bienes y recursos cuya procedencia es total o parcialmente ilícita, para lo cual pueden transferirlos de un lugar a otro o entre personas, de esta manera pueden disfrutar de estos recursos y además financiar sus actividades criminales; de igual forma GAFILAT (2016) detalla que “Cuando una serie de esquemas de lavado de activos (LA) o financiamiento del terrorismo (FT) parecen estar contruidos de manera similar o usan los mismos o similares métodos, pueden ser clasificados como una tipología.”

De tal modo, la identificación de tipologías es el resultado de un ejercicio de análisis por parte de diferentes partes interesadas en la prevención y lucha contra estas organizaciones, cuya finalidad es la de establecer algunas metodologías que permitan identificar señales de alerta sobre la presencia de este tipo de organizaciones en algún sector de la economía; al respecto, Asobancaria (2017) aclara que “son estudios estratégicos que contemplan, de manera general y abstracta, los modus operandi utilizados para lavar activos”; en este mismo sentido “Estas tipologías no pueden interpretarse o leerse como un criterio inamovible e inquebrantable, por cuanto el modus operandi para el lavado de activos puede variar dependiendo de la forma y circunstancias específicas de cada caso”

Con base en el informe Recopilación de tipologías Regionales de GAFILAT (2016), se identificaron algunas de las metodologías para lavado de activos más utilizadas en los países de América Latina, las cuales se clasificaron en los siguientes grupos:

- i. Utilización de operaciones de comercio exterior
- ii. Utilización de servicios de remesa y cambio de divisas, formales e informales y trasiego físico de dinero en efectivo.

- iii. Lavado de activos a través de actividades y profesiones no financieras designadas (casinos, entidades sin ánimo de lucro, fiduciaria inmobiliaria)
- iv. Desvío de fondos en procesos de licitación y otros actos de corrupción
- v. Vehículos corporativos y estructuras de personas jurídicas
- vi. Utilización de actividades de factoraje (factoring) y arrendamiento (leasing)
- vii. Utilización de nuevos servicios y productos de pago. En la actualización de tipologías realizada por GAFILAT en 2018, se identificó un crecimiento importante en este grupo de actividades relacionadas con el uso de criptomonedas.
- viii. Incrementos inexplicables de riqueza por parte de personas físicas y uso de testaferros

Riesgo de Lavado de activos en Colombia

Con el fin de analizar el riesgo de lavado de activos en Colombia y en atención a una de las recomendaciones realizadas por el Grupo de Acción Financiera Internacional – GAFI, la Unidad de Información y Análisis Financiero – UIAF desarrolló el proceso de evaluación Nacional del Riesgo - ENR para el año 2019, cuyo propósito fue la identificación, evaluación y entendimiento de los riesgos de LA/FT en nuestro país, para la implementación de medidas y destinación de recursos que puedan ayudar en la mitigación de estos riesgos.

El proceso de ENR 2019 se desarrolló por medio de talleres de expertos con base en la información aportada por 109 entidades y 19 sectores y actividades económicas, empleando la más reciente metodología del Banco Mundial, en la que se analiza el riesgo de LA/FT como el resultado del análisis de las variables de “amenazas” y “vulnerabilidades”; en el que por una parte las amenazas se refieren a la escala y las características de las ganancias obtenidas en las

economías criminales, y por la otra, las vulnerabilidades están definidas como las debilidades en la capacidad de respuesta institucional del Estado frente a los fenómenos del lavado de activos; menciona además la UIAF en su Informe ejecutivo (2019) que “Las amenazas y vulnerabilidades pueden existir a nivel nacional, regional o sectorial, y su interacción determina el nivel de riesgo de LAFT en la jurisdicción”.

El resultado del proceso de ERN 2019 arrojó para Colombia un nivel de riesgo “medio alto”; en el cual, la variable de amenazas se determinó como “medio alto”, entre tanto que las vulnerabilidades fueron calificadas en nivel “medio”. La evaluación incluyó un análisis con relación las amenazas de LA por sector económico, basados en información correspondiente al periodo comprendido entre enero de 2016 y mayo de 2019; identificado que los niveles más altos corresponden a los siguientes sectores: “i. actividades asociadas a contrabando, lavado de activos y narcotráfico; ii. Explotación ilegal de yacimientos mineros y el uso de maquinaria amarilla para la actividad minera; y iii. Comercialización de metales y piedras preciosas.” (UIAF-Informe ejecutivo, 2019, p. 6).

Respecto al análisis de las vulnerabilidades relacionadas con el lavado de activos, la UIAF evaluó que dentro de las que afectan de manera transversal a todos los sectores, la principal es la relacionada con deficiencias en la calidad de los controles implementados sobre el efectivo e instrumentos similares, implementados en lugares de tránsito transfronterizo; siendo igualmente alta la vulnerabilidad ante falencias existentes en los procesos de incautación de activos. En esta misma sección del informe ejecutivo UIAF (2019) se hace referencia de manera específica respecto al contrabando técnico, declarando que hace falta personal y tecnología adecuada para la implementación de mayores y mejores controles.

Contrabando

Definición

Se puede entender el contrabando como el conjunto de actividades mediante las cuales se introducen o extraen de un país cualquier tipo de bienes y productos, mediante canales y procedimientos que alejan dichos elementos de manera total o parcial de los controles establecidos en las normatividad tributaria, aduanera, sanitaria o de cualquier índole, establecida en cada jurisdicción.

En Colombia, el contrabando es un delito tipificado por el artículo 319 del Código Penal Colombiano, el cual fue modificado por el artículo 4 de la ley 1762 de 2015 “por medio de la cual se adoptan instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal”; siendo definido de acuerdo al siguiente postulado normativo:

“El que introduzca o extraiga mercancías en cuantía superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales, al o desde el territorio colombiano por lugares no habilitados de acuerdo con la normativa aduanera vigente, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años y multa del doscientos (200%) al trescientos (300%) por ciento del valor aduanero de los bienes objeto del delito.

En que (sic) oculte, disimule o sustraiga de la intervención y control aduanero mercancías en cuantía superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales, o las ingrese a zona primaria definida en la normativa aduanera vigente sin el cumplimiento de las formalidades exigidas en la regulación aduanera, incurrirá en la misma pena de prisión y multa descrita en el inciso anterior.” [...]

Peña, Martínez y Peña (2018), mencionan que “El contrabando es un delito cuyo análisis supone adentrarse tanto en el derecho penal como en las normas del derecho de la hacienda

pública, el derecho tributario y el derecho aduanero, debido a que al ser un tipo penal en blanco” (p.132), la identificación de tipo penal en blanco ha de entenderse como aquellos que se refieren a un concepto de mayor extensión, por lo cual se abarca la definición del tipo penal no sólo en el texto de la ley, sino al de otras disposiciones normativas, para el caso del contrabando es necesario tener en cuenta legislación relacionada con la hacienda pública, regulación tributaria y aduanera.

Tipologías de contrabando

Sobre la base del análisis realizado a la descripción del tipo penal del Contrabando y de acuerdo a los conceptos adoptados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y la Unidad de Información y Análisis Financiero, en Colombia se identifican dos tipologías de contrabando, a saber:

1. **Contrabando Abierto:** Consiste en el ingreso de mercancías al territorio aduanero nacional (TAN) sin ser presentadas o declaradas ante la autoridad aduanera (a través de playas, trochas, pasos de frontera, aeropuertos, puertos, depósitos).
2. **Contrabando técnico:** Se da a través del ingreso al TAN de mercancías presentadas y declaradas ante la autoridad aduanera, sin embargo, por una serie de maniobras fraudulentas se altera la información que se le presenta a la Aduana, con el fin de subfacturar, sobrefacturar, evadir el cumplimiento de requisitos legales, cambiar la posición arancelaria, obtener beneficios (triangulación de mercancías con certificados de origen), así como la falsificación de documentos, entre otros.

(UIAF – DIAN, 2006, p.8)

Particularidades del Contrabando en Colombia

Las actividades relacionadas con el contrabando dividen la opinión de algunos grupos sociales, teniendo en cuenta que existe una cierta tendencia a minimizar el impacto de este fenómeno por cuanto existe la concepción en la que se considera que se trata de un delito que no tiene víctimas, llegando a pensar que el único afectado es el Estado y que de una u otra manera, con la percepción de los niveles de corrupción en agencias gubernamentales, no está mal que esos recursos se destinen a que algunas personas busquen algún medio de trabajo mediante la comercialización de bienes con precios reducidos, beneficiando incluso a los compradores en general.

En todo caso, la opinión anteriormente señalada no deja de ser un argumento engañoso, ya que el verdadero impacto de este tipo de delitos se evidencia en la defraudación que se realiza a los recursos de la hacienda pública que al tratarse de tributos aduaneros tienen una finalidad tanto fiscal como económica; la Corte Constitucional mediante Sentencia C-510/1990 explica que el impacto fiscal se evidencia en la no realización de ingresos al Estado cuya finalidad es el beneficio de la sociedad, por otra parte, con relación al aspecto económico el impuesto de aduanas es un “instrumento de políticas orientadas a favorecer la producción nacional (gracias a su capacidad para discriminar mediante la manipulación de la tarifa y el régimen entre la producción nacional y la extranjera) y promover la estabilidad económica”, en tal sentido, se convierten en la materialización de la política económica establecida por el país, mediante la cual puede fomentar el desarrollo de determinados sectores económicos.

Con el fin de realizar estimaciones con un mayor grado de acercamiento a una medición real de los recursos generados por medio de la afectación al comercio exterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales desarrolla de manera anual un informe sobre la distorsión de

las importaciones colombianas; para el desarrollo de este trabajo funcionarios de la entidad elaboran un estudio económico cuya metodología se basa en la comparación del valor oficial de las importaciones reportadas en el país y el valor de las exportaciones con destino a Colombia registradas por sus principales socios de comercio exterior. El informe antes relacionado, correspondiente al periodo fiscal 2018 arrojó que:

producto de la estimación de las distorsiones por concepto de contrabando abierto y subfacturación, los derechos e impuestos a la importación dejados de recaudar por el gobierno se estiman en \$1.1 billones por arancel y en \$2.8 billones por IVA, para un costo fiscal estimado total de \$3.9 billones de pesos. (DIAN, 2018, p.49)

Con el fin de establecer algunos datos particulares sobre los sectores afectados por el contrabando, es importante señalar que de acuerdo estudios realizados, el fenómeno del contrabando puede llegar a afectar con mayor probabilidad mercados relacionados con artículos de alta demanda, precios bajos y descripciones con bajo nivel de detalle que no permiten su individualización, ya que estas características permiten que sean comercializados de manera rápida, como es el caso de productos como textiles y confecciones, electrodomésticos menores, calzado, autopartes, juguetería, bisutería, entre otros. (DIAN -Tipologías de contrabando, 2016, p. 9)

Experiencias documentadas por parte de la DIAN demuestran que algunas metodologías de contrabando técnico, son utilizadas regularmente por parte de organizaciones delincuenciales para realizar operaciones de lavado, debido a la altas sumas de dinero que se pueden manejar en este tipo de operaciones, por lo cual también se ven obligados a buscar intermediarios en el sector financiero y cambiario para realizar operaciones que les permitan movilizar, invertir y ocultar estos recursos (DIAN tipologías contrabando , p. 3)

La DIAN y la UIAF, para el año 2006 desarrollaron un documento conjunto denominado “Tipologías de lavado de activos relacionadas con el contrabando”, realizando un trabajo para identificar algunas de las metodologías de contrabando que con mayor frecuencia eran usadas por organizaciones de lavado de activos, con base en el conocimiento directo de este fenómeno y la información recopilada por cada una de las entidades, el resultado de las tipologías identificadas se presenta de la siguiente manera:

Tabla 1 – Tipologías de lavado de activos relacionadas con Contrabando

Nombre Tipología	Descripción
Pago en especie de actividades ilícitas con mercancías ingresadas de contrabando al territorio nacional	Entrega en el exterior de mercancías de fácil comercialización, como pago de actividades ilícitas, e ingreso de las mismas al país mediante la utilización de operaciones de contrabando
Contrabando de insumos para redes de “piratería”	Contrabando de insumos para la producción de copias ilegales de productos protegidos por leyes de propiedad intelectual, aprovechando los nexos de las organizaciones criminales con redes de piratería.
Transporte de dinero de origen ilícito a otro país para adquirir mercancías que ingresan al país local mediante contrabando técnico por subfacturación.	Transporte de divisas desde Colombia a un país extranjero, por canales no autorizados. Este dinero es utilizado en el país de destino (B) para adquirir mercancías que posteriormente son ingresadas al territorio nacional (país A) de contrabando.
Exportación de mercancía sobrefacturada y posterior reingreso de contrabando al territorio colombiano.	Exportación de mercancías de origen nacional declarándolas por un valor muy superior al que realmente tenían, con el fin de reintegrar a Colombia a través de intermediarios del mercado cambiario, un dinero que se encuentra en el exterior. Las mercancías exportadas son enviadas de regreso al territorio nacional mediante operaciones de contrabando abierto.
Cambio de destinación de materias primas que ingresan al país bajo la modalidad de Sistemas Especiales de Importación - Exportación Plan Vallejo.	Una empresa en Colombia obtiene la autorización de la entidad competente para desarrollar un programa Plan Vallejo de materias primas, no reembolsable. Posteriormente ingresa la mercancía al territorio nacional pero incumple con los compromisos de exportación de productos terminados adquiridos dentro de la modalidad, y destina la mercancía importada para un fin diferente al cual fue ingresada al país.
Importaciones efectuadas por un intermediario aduanero suplantando a un importador reconocido y utilizando un programa aprobado al amparo de los Sistemas Especiales Importación-Exportación Plan Vallejo.	Un importador reconocido con un programa aprobado al amparo de los sistemas especiales de importación-exportación Plan Vallejo, es suplantado por un declarante quien se hace pasar como representante legal del importador, con el objeto de ingresar al país y nacionalizar una mercancía con registros de importación falsos.
Contrabando y falsedad marcaria.	Ingreso al país de mercancías mediante diferentes formas de contrabando técnico y/o abierto, que una vez se encuentran en el territorio nacional, sus marcas o marquillas son reemplazadas por las de productos reconocidos y comercializadas a precios similares a los

Nombre Tipología	Descripción
	del producto original.
Contrabando técnico mediante sobrevaloración de mercancías.	Se adquieren mercancías en un país, a precios bajos, y antes de ser enviadas a Colombia son remarcadas o remarquilladas y facturadas con precios superiores a los adquiridos y similares a los del producto de esa marca, con el fin de incrementar el valor que debe ser reembolsado a un país determinado.
Contrabando mediante Triangulación de Mercancías.	Se adquieren productos en un país (B) y falsifican el certificado de origen, factura y documentos de viaje de tal forma que se vean como originarios de un país (C), con el cual Colombia tiene convenio que otorga preferencias arancelarias a dicho producto.

Fuente: DIAN - UIAF (2016)

Auditoria Forense

Los procesos de desarrollo a gran escala que han tenido lugar en las economías modernas, ha estimulado importantes y rápidos avances en las formas en que se desarrollan las operaciones comerciales y los negocios, lo cual también ha diversificado las formas en que algunas personas y organizaciones buscan realizar operaciones y transacciones fraudulentas para la obtención de ganancias y beneficios de forma inapropiada, afectando los intereses de los demás actores económicos e incluso de las mismas instituciones gubernamentales y sociedad en general, como es el caso de temas de manifestaciones delincuenciales como el lavado de activos y el contrabando.

En consecuencia, con el surgimiento de nuevas y complejas formas de establecer relaciones comerciales y económicas ha surgido junto a ellas mecanismos para perpetrar fraudes y delitos de índole económico, los cuales requieren de un grado de mayor conocimiento para el desarrollo de estas operaciones; la necesidad de conocer los métodos y procedimientos empleados en la elaboración de estructuras fraudulentas de negocio también ha sido identificada por las diferentes entidades encargadas de prevenir y combatir este tipo manifestaciones criminales con el fin de diseñar y ejecutar políticas que brinden una respuesta efectiva en contra de estas elaboradas

formas de fraude, una de estas respuestas implementadas por la entidades encargadas de la administración de justicia ha sido la Auditoria Forense.

Definición de auditoria forense

La auditoría forense ha sido definida por diferentes autores durante sus años desarrollo, en tal sentido encontramos que para Cano y Lugo se debe entender en los siguientes términos:

La auditoría forense es una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas. Es, en términos contables, la ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea aceptada por una corte o un juez en contra de los perpetradores de un crimen económico (Cano y Lugo, 2015)

Por otra parte, Fonseca define la auditoria forense en términos muchos más cercanos al área de la investigación criminal, de la siguiente manera:

La auditoría forense es el uso de técnicas de investigación criminalística, integradas con la contabilidad, lo financiero, administrativo, cultural, social, político, salud, ambiental, tecnológico, entre otros conocimientos jurídico-procesales, y con habilidades en finanzas y negocios para mostrar los resultados de información y el dictaminar con las evidencias y pruebas en los tribunales apropiados para la administración de justicia, sirviendo como perito auxiliar de la misma (Fonseca, 2015, p. 38-39).

Atendiendo a lo expresado por los autores citados, podemos ver en la auditoria forense la combinación de diversas fuentes de conocimientos, relacionados por un lado con la contabilidad, las finanzas, temas tributarios, aduaneros y otros que puedan estar relacionados con el desarrollo de cualquier actividad económica; de otro lado tenemos aquellas disciplinas relacionadas con la criminalística, cuya finalidad es la identificación y tratamiento adecuado de elementos y

conocimientos relacionados con la ejecución de un delito para que estos puedan ser incluidos en el proceso de juzgamiento, cumpliendo con todos los requisitos técnico y legales exigibles para tal caso; brindado de esta forma apoyo y asesoría a la administración de justicia.

Igualmente, según Márquez (2015), y con base en las definiciones analizadas sobre auditoría forense, se pueden identificar tres objetivos básicos en este tipo de auditorías: i. la identificación plena del responsables, ii. Una explicación de los procedimiento y formas en que se dio el delito, y iii. La cuantificación de los montos y/o bienes involucrados en la operación fraudulenta; de igual manera, se puede agregar que una de las finalidades de esta auditoría es la construcción de un “medio probatorio” suficientemente eficaz y sólido para ayudar a determinar la culpabilidad o no de las personas involucradas en un proceso penal; lo anterior, por medio de la presentación de un informe pericial que incluya el análisis objetivo de la información suficiente y adecuada para la elaboración de conclusiones suficientemente claras para ayudar al juez a llegar a un mejor entendimiento de los hechos objeto de investigación.

Con referencia a lo anterior. Márquez (2018) considera que auditoría forense se diferencia de otros tipos de auditoría al requerir un sistema metodológico con cierto grado de flexibilidad; en atención a que su planificación y procedimientos pueden llegar a cambiar, de acuerdo a las particularidades de los hechos investigados; pero a pesar de lo anterior “mantiene un enfoque de auditoría legal que permite obtener evidencia confiable” (Márquez, 2018, p. 4).

El concepto de flexibilidad en la metodología de la auditoría forense resulta aún más acertado si se tiene en cuenta que la investigación de fraudes y delitos económicos es tan dinámica como el mismo accionar de la organizaciones involucradas en estos hechos, quienes van modernizando su “modus operandi” al mismo ritmo que nuevos modelos tecnológicos y comerciales se implementan en las actividades económicas globales; vemos entonces que un

importante método de fortalecimiento de las competencias del auditor forense o perito contable radica en el análisis de experiencias y casos registrados, al igual que una permanente actualización sobre normas y mecanismos que rigen el mundo de los negocios y el comercio internacional, el cual está en constante evolución.

Prueba pericial

El ordenamiento jurídico colombiano, establece en la ley 906 de 2004 por la cual se expide el Código de Procedimiento Penal, la existencia de diferentes medios de conocimiento dentro del proceso penal, uno de ellos es la prueba pericial, cuyas reglas están definidas en el artículo 405 y subsiguientes; estableciendo que la prueba pericial es procedente “cuando sea necesario efectuar valoraciones que requieran conocimientos científicos, técnicos, artísticos o especializados...” (Ley 906, art. 4), en tal sentido, vemos materializada la necesidad de la participación del auditor forense o perito contable en la ejecución de trabajos relacionados con el análisis de información contable, financiera, comercial, tributaria o aduanera, ya que para concluir sobre aspectos relacionados con estas se requiere de conocimientos muy específicos al área de la contaduría pública, economía, finanzas o profesiones similares, de acuerdo a las especificidades de los delitos investigados.

Adicionalmente, la Corte Constitucional ha expresado respecto de la prueba pericial:

La doctrina tradicional en materia probatoria confiere al dictamen pericial una doble condición: Es, en primer término, un instrumento para que el juez pueda comprender aspectos fácticos del asunto que, al tener carácter técnico, científico o artístico, requieren ser interpretados a través del dictamen de un experto sobre la materia de que se trate. En segundo lugar, el experticio es un medio de prueba en sí mismo considerado, puesto que permite comprobar, a través de valoraciones técnicas o científicas, hechos materia de debate

en un proceso. Es por esta última razón que los ordenamientos procedimentales como el colombiano, prevén que el dictamen pericial, en su condición de prueba dentro del proceso correspondiente, debe ser sometido a la posibilidad de contradicción de las partes, mediante mecanismos como las aclaraciones, complementaciones u objeciones por error grave. (Sentencia C-124, 2011)

Metodologías delincuenciales relacionadas con el comercio exterior

En el desarrollo del marco teórico se abordaron diferentes estudios realizados por entidades como GAFILAT, DIAN y UIAF relacionados con la identificación de metodologías empleadas por organizaciones delincuenciales para tratar de perpetrar delitos de lavado de activos y contrabando, especialmente en la modalidad de contrabando técnico; cada uno de estos estudios se ha basado en información capturada en el desarrollo de las facultades otorgadas a cada una de estas entidades, Gafilat como entidad multinacional encargada del estudio y prevención de fenómenos asociados al lavado de activos y financiación del terrorismo, la DIAN como administración tributaria y aduanera con facultades para velar por el orden económico nacional y la UIAF en su papel de organismo de inteligencia financiera en el país; han desarrollado cada una de ellas, y alguna ocasiones de manera conjunta, labores de investigación y análisis sobre el comportamiento de estas manifestaciones delictivas, que muchas ocasiones afectan el normal desarrollo de la economía nacional, especialmente en lo relacionado con el comercio exterior, llegando a ser valorada esta afectación entre el 4 y el 10 por ciento de producto interno bruto.

Sobre la base de los estudios mencionados y demás información obtenida en el desarrollo del presente documento, es posible identificar y describir las principales metodologías empleadas para la ejecución de operaciones de lavado de activos y contrabando técnico, en las que se utilizan estructuras comerciales y de negocio relacionadas con la importación y exportaciones de

bienes y servicios en Colombia; es necesario hacer claridad en que por tratarse de modelos generados a partir de procedimientos de abstracción mental de un conjunto de operaciones comerciales que no siempre conservan los mismos detalles, estas se convierten en elementos de orientación para la investigación penal de este tipo delitos y cada caso en particular tendrá en mayor o menor grado modificaciones implementadas por la personas u organizaciones involucradas en estos delitos con el fin de dificultar la identificación e investigación de las operaciones realizadas de manera fraudulenta.

Exportaciones ficticias de bienes.

Esta metodología consiste en simular operaciones de exportación total o parcialmente; para lo cual generalmente se constituye una o varias empresas ficticias que registran operaciones de exportación de bienes regularmente hacia países con los que es difícil realizar cruces de información y los productos que se exportan pueden presentar muchas variaciones pero con mayor facilidad se realizaran operaciones con productos que no requieren documentos y procedimientos adicionales, tales como certificados fitosanitarios o permisos especiales para su salida del país o ingreso a su lugar de destino.

La simulación total o parcial de este proceso de exportación tiene como finalidad justificar el ingreso de divisas al país, presentadas inicialmente como pago de los bienes exportados, pero las sumas de dinero canalizadas no corresponden a los bienes presentados en la documentación como exportados, ya que el valor de los productos enviados al cliente en el exterior, que también puede ser ficticio, en realidad corresponden a un valor sustancialmente menor o incluso ningún valor cuando la totalidad de la exportación es simulada.

Una vez las divisas ingresa al país como el supuesto pago de una exportación, queda a disposición de la empresa que figura como exportadora, para que esta persona, por medio de las

instrucciones que imparte a la entidad que fungió como IMC (intermediario de mercado cambiario) pueda destinar los recursos obtenidos, de manera directa o indirecta a las personas que realmente se encuentran detrás de la operación de lavado de dinero, para lo cual puede utilizar un sinnúmero de operaciones financieras o de inversión, que realiza con el fin de dificultar el seguimiento de estos recursos y la identificación de los beneficiarios finales.

Contrabando técnico mediante subfacturación de mercancías o clasificación arancelaria diferente

Esta metodología abarca un importante porcentaje de la totalidad de mercancías que ingresan al país por medio del contrabando técnico y supone la elaboración de transacciones comerciales que cumplen con la mayoría de reglamentaciones aduaneras pero ocultan en su trasfondo operaciones que involucran sumas de dinero muy superiores a las reportadas en la documentación presentada ante las autoridades aduaneras y conllevan obligatoriamente actos de defraudación al pagar aranceles e impuestos calculados sobre una base muy inferior a la que deberían ser.

Esta metodología puede o no involucrar de manera previa, recursos obtenidos por medio de otros delitos, ya que es empleada tanto para operaciones de lavado de activos como para el ejercicio de prácticas comerciales fraudulentas, y sea cualquiera de los casos, las importantes cantidades de mercancías y recursos que se pueden movilizar por medio de esta metodología permite que las personas vinculadas a este tipo prácticas puedan obtener grandes utilidades, logrando “blanquear” recursos provenientes de otras actividades ilegales o bien de situación de competencia desleal que les permite crear el hecho de evadir el pago de impuestos y aranceles,

obteniendo de esta manera un margen mucho más amplio para poder reducir precios y mantener aun importantes porcentajes de utilidad.

Hechas las consideraciones anteriores, la descripción de estas metodologías de contrabando técnico se puede realizar a partir de la adquisición de los bienes que van a ser objeto de importación al país, para lo cual se emplean empresas fachada en el exterior o que facilitan la alteración los documentos que soportan la documentación, las modificaciones realizadas pueden estar orientadas hacia los siguientes objetivos:

- i. Registrar un valor muy inferior de las mercancías que serán objeto de importación a fin de reducir el valor de las mismas en la aduana de destino, cuyo efecto es la determinación de una base muy inferior para el cálculo de aranceles, impuestos y cualquier gravamen que aplique al tipo de bienes, de esta manera por ejemplo bienes que pueden tener un valor real por unidad de 10 dólares es registrado en la documentación de la importación con un precio unitario de un dólar, y sobre ese dólar se paga los impuestos a que haya lugar al momento de ingresar al país, de esta manera su precio de venta al público también podrá ser muy inferior al que deben manejar otros comerciantes que si cumplen adecuadamente con el pago de impuestos y de manera especial afectan a los productores nacionales, quienes no pueden competir bajo estas condiciones.
- ii. Otro objetivo que se persigue con la alteración de documentos soporte, es la de cambiar las posición arancelaria de los bienes; en este punto es conveniente recordar que el arancel de aduanas se refiere a la nomenclatura establecida por la Organización Mundial de Aduanas, acogida mundialmente, incluso por Colombia, que sirve para identificar todas las mercancías comercializadas a nivel global; esta

nomenclatura permite establecer una clasificación estratificada (capítulo, grupo, subpartida) sobre la cual las administraciones aduaneras determinan si es objeto o no del pago de impuestos, dependiendo de diversos factores como la política económica de cada nación o si están incluidos o no en tratados de libre comercio.

En virtud de lo anterior, se busca cambiar la naturaleza declarada de estas mercancías, para ser catalogados como elementos con alguna característica similar pero que gozan de algún beneficio tributario o tratamiento especial por estar incluido en algún tratado comercial, evadiendo al igual que el caso anterior el pago de impuestos, aranceles o controles existentes sobre su ingreso al país y comercialización.

Una vez materializada alguna de las opciones descritas anteriormente, la persona u organización encargada de la operación, logra ingresar las mercancías al país a un costo muy inferior y por ende le es fácil ofrecer precios de venta muy por debajo a los registrados en el mercado. Generalmente, en este punto de la operación pueden apoyarse en transacciones de venta a mayoristas con la utilización de intermediarios, que en muchas ocasiones corresponden a empresas ficticias creadas por medio de suplantación de personas en los registros realizados ante las cámaras de comercio. En la siguiente fase del negocio es la obtención de dinero en efectivo, producto de la rápida venta de los bienes importados, a partir de lo cual se facilita que estos recursos sean entregados a la(s) persona(s) que lideran la operación.

Pago en especie de actividades ilícitas con mercancías ingresadas de contrabando al territorio nacional.

El contexto de esta metodología se da en aquellos casos en que desde el exterior, ocasionalmente el país en que se encuentran los destinatarios de las actividades ilegales

realizadas desde Colombia, trátase de narcotráfico, trata de personas o tráfico de armas y especies animales, se realiza la adquisición de bienes con el fin de ser transportados hasta el interior del país; para lo cual, la organización puede decidir realizar el transporte de la mercancías por rutas empeladas para el contrabando abierto, evadiendo cualquier tipo de control de las autoridades; o también puede decidir ingresarlo al país mediante mecanismos de contrabando técnico, de acuerdo a la metodología planteada en el punto anterior.

La mercancía una vez ingresa al territorio nacional, se encuentra a disposición de la organización delincriminal, la cual se encarga de garantizar su almacenamiento y distribución por medio de redes de “mercaderistas” que se especializan en la comercialización de productos ingresados ilegalmente al país, ya que cuentan con distribuidores de diferente nivel, tanto mayoristas como sus correspondientes clientes minoristas; esta fase de la operación generalmente se realiza por medio de sectores comerciales en lo que prolifera la informalidad.

Igualmente, es característico de esta metodología la comercialización de mercancías de muy fácil distribución y alto consumo, como los son confecciones, calzado y electrodomésticos menores; esto permite que el proceso de conversión de estos bienes en dinero en efectivo sea bastante rápido, y partir de este punto se pueden redirigir los recursos obtenidos a la organización delincriminal para financiar el desarrollo de sus operaciones ilegales.

Cambio de destinación de materias primas que ingresan al país bajo la modalidad de Sistemas especiales de Importación – Plan Vallejo

Para abordar la descripción de esta metodología, es necesario precisar que el Plan Vallejo, de acuerdo a información publicada por PROCOLOMBIA (s.f), es el régimen que permite a entidades del sector productor, exportador, comercial o entidades sin ánimo de lucro, la importación temporal de bienes intermedios, insumos, materias primas, bienes de capital y

repuestos con exención total o parcial de aranceles e impuestos; bajo la condición que los bienes e insumos importados sean destinados para la fabricación de productos cuya finalidad sea la exportación.

Para el desarrollo de este tipo de operaciones, las organizaciones delincuenciales cuentan con personas tanto en Colombia como en el país de origen de las materias primas que será importadas a través del régimen de Plan Vallejo, quienes se encargan de formar empresas fachada en ambos países, las cuales se registran como proveedor en el exterior y empresa productora en el país; esta última solicita ante la DIAN la autorización de un cupo de importación temporal de materias primas para la producción de bienes que posteriormente serán exportados. La empresa fachada en el exterior envía las materias primas a la empresa importadora utilizando métodos de subfacturación, lo cual le permitirá obtener ingresos muy superiores al momento de comercializar dichas mercancías en Colombia bajo las cantidades y precios reales.

Las materias primas, insumos o bienes intermedios importados bajo la modalidad de Plan Vallejo después de ingresar al territorio aduanero nacional, evadiendo el pago de derechos aduaneros e impuestos, son destinadas(os) total o parcialmente para la venta a empresas productoras reales, facilitando su venta el hecho de ofrecer precios más bajos que otros comercializadores o productores nacionales.

En definitiva, la empresa que inicialmente fue presentada como Plan vallejista ante la administración aduanera y tributaria no realizará las exportaciones exigidas dentro del programa o las realizará en cantidades muy inferiores a las que debería registrar por la cantidad de materias primas importadas; muy probablemente será objeto de sanciones y cancelación de los permisos otorgados, pero al tratarse de una empresa fachada no afectará en gran medida a las personas que

realmente dirigen la operación, quienes además obtendrán los recursos generados por la venta de las mercancías a los productores o comerciante legalmente establecidos, recursos que serán convertidos en efectivo para facilitar su movilidad y ocultamiento en la economía nacional a través de varios niveles de transacciones e inversiones de distinta índole.

Contrabando mediante triangulación de mercancías

La denominación de triangulación parte del hecho que involucra por lo menos operaciones en tres diferentes países, el primero de ellos es el país extranjero en el cual la organización compra mercancías, en virtud de bajos precios o facilidades en su adquisición pero decide no transportarlos directamente a Colombia debido a que entre los dos países no existen tratados comerciales que faciliten el proceso de importación o reduzcan el valor de los aranceles que se deben cancelar, ejemplo muy común de este tipo de situaciones es la adquisición de mercancías en China; por tanto, optan por realizar la importación con destino a otro país con el cual si existen convenios comerciales y que a su vez no incrementa mucho los costos de transporte hacia su destino final que seguirá siendo Colombia.

En este segundo país se alteran documentos como certificado de origen y factura para justificar que el origen de las mercancías o productos es un país con el que Colombia ha firmado tratados comerciales, especialmente los miembros de la Comunidad Andina de Naciones – CAN, lo cual le permitirá acogerse a tratamiento preferencial para su ingreso al país, este tipo de prácticas es recurrente en procesos de importación de textiles, confecciones y calzado, para los cuales se utiliza a países como México, Panamá y Chile para justificar el origen de estas mercancías, lo cual no corresponde a la realidad ya que en su mayoría provienen de países asiáticos.

Los bienes comercializados, el país de origen real y el origen adulterado pueden variar de acuerdo a las condiciones del comercio exterior entre Colombia y los demás países, pero el resultado de esta metodología, al igual que otras señaladas anteriormente, es la capacidad de ingresar al país mercancías de fácil distribución y comercialización para disponer de dinero en efectivo al finalizar la venta de las mismas en el mercado nacional; gracias a la obtención de menores costos en el proceso de importación y por ende un mayor margen de utilidad.

Planificación del peritaje contable

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas en el marco teórico, alguna de las definiciones tratadas sobre la auditoría forense, recalca en la flexibilidad de su desarrollo metodológico como factor diferencial respecto de otro tipo de auditorías, teniendo en cuenta que debe adaptarse a la naturaleza y particularidades de los hechos objeto de investigación; si bien esta opinión es considerada como acertada al momento de definir algunos pasos y objetivos a desarrollar en la ejecución de la auditoría forense; existen requisitos normativos y

procedimentales de obligatorio cumplimiento para preservar la legalidad y validez del informe pericial que se presentará dentro del proceso judicial.

La planificación de una auditoria forense que tiene como objetivo la presentación de un informe pericial dentro de una investigación judicial, requiere incluir algunas etapas que le permitan responder a requisitos de procedimiento penal e igualmente desarrollar el trabajo bajo el cumplimiento de los principios técnico-científicos que corresponden al área de conocimiento del Contador Público en relación al análisis e interpretación de la información; siendo a partir del cumplimiento de estos requisitos que el perito encargado puede aplicar la flexibilidad metodológica e investigativa que le permite la auditoria forense.

Las etapas, fases o puntos de control que se deben incluir en la planificación base de una auditoria forense se relacionan así:

i. Recepción de la información y elementos materiales probatorios

Esta primera etapa de la auditoria consiste en la revisión y verificación minuciosa de toda la información suministrada por la parte solicitante para la elaboración del peritaje contable, siendo importante que cuando se trate de elementos materiales probatorio o evidencia física se revise el cumplimiento estricto de los requisitos establecidos por la Fiscalía General de la Nación para el procedimiento de cadena de custodia, cuya finalidad es garantizar el valor probatorio de los elementos e información recolectada durante la investigación; en esta etapa es importante el levantamiento de un inventario de los documentos e información entregada en el que se registre detalladamente la relación de los insumos entregados para el peritaje, el estado de los mismos y en caso de presentarse alguna inconsistencia, esta debe ser solucionada inmediatamente, especialmente si se trata de elementos materiales probatorios sometidos a cadena de custodia, para lo cual se tendrá en cuenta lo establecido en los manuales establecidos por la Fiscalía

General o documentos establecidos por las entidades con funciones de policía judicial que lo puedan complementar.

ii. Consolidar información por categoría y finalidad

La finalidad de un peritaje contable se encuentra establecida por la orden a policía judicial que imparta la Fiscalía encargada de la investigación o la solicitud del otro solicitante cuando se trate de peritajes queridos por otra de las partes intervinientes en el proceso; siendo precisamente en virtud al objetivo determinado por el ente acusador que se debe establecer el tipo y categorías de información requerida; la cual debe ser suficiente y adecuada para concluir sobre los asuntos requeridos al auditor. Teniendo en cuenta que el objetivo del documento se relaciona con investigaciones por delitos que afectan el comercio exterior, a continuación se expone una clasificación sugerida sobre las categorías y detalles de la información que pueden requerirse para adelantar un peritaje contable sobre asuntos conexos a operaciones de lavado de activos y contrabando técnico.

Tabla 2 – Categorías de información

Categoría: Información Financiera	Categoría: Información Comercial
<ul style="list-style-type: none"> • Reportes de la Central de información Financiera y bases de datos de crédito. • Entidades financieras en las que reportan productos; consulta sobre extractos bancarios, documentos soporte de apertura de productos, cheques emitidos, declaraciones de operaciones en efectivo. • Extractos de otros productos financieros, tales como producto de crédito en cualquiera de sus líneas, leasing, factoring, etc. • Consultas ante la UIAF sobre: reporte de operaciones sospechosas (ROS), transacciones en efectivo y cambiarias 	<ul style="list-style-type: none"> • Registro Único Empresarial • Certificado de existencia y representación legal. • Información y soportes de los registros realizados ante la Cámara de Comercio correspondiente. • Superintendencia de Sociedades
Categoría: Información Patrimonial	Categoría: Información Tributaria
<ul style="list-style-type: none"> • Superintendencia de Notariado y Registro • Notarias ante las cuales haya realizado registros de importancia relativa a la investigación. • Consultas ante secretarías de hacienda Distritales y Municipales. • Oficinas de registro de diferentes tipos de bienes (vehículos, naves, aeronaves, inversiones) 	<ul style="list-style-type: none"> • Registro Único Tributario • Información sobre Declaraciones tributarias • Información exógena tributaria • Resoluciones de facturación • Investigaciones administrativas en curso y/o sanciones • Denuncias
Categoría: Información Aduanera	Categoría: Información Cambiaria

<ul style="list-style-type: none"> • Declaraciones de importación y/o exportación • Solicitudes de embarque, licencia de importación y otros trámites aduaneros. • Investigaciones y/o sanciones por infracciones aduaneras • Contratos de representación aduanera • Información relacionada con agencias de aduanas y demás intermediarios registrados en la documentación de su operación logística / cadena de abastecimiento. 	<ul style="list-style-type: none"> • Banco de la Republica. Histórico de operaciones cambiarias registradas a nombre de las personas indiciadas y/o investigadas. • Cuentas de compensación registradas, movimientos. • Intermediarios del mercado cambiario contratados. • Soporte de transferencias internacionales.
--	--

Fuente: propia

iii. Comparar información de distinta fuente

En esta etapa de la auditoria forense se exterioriza un una media importante el abordaje que el perito asignado considera más adecuado para la investigación, a partir del cual establecerá de acuerdo a su experiencia la forma que se consolidará la información, atendiendo a las características de las personas vinculadas y operaciones registradas que hasta el momento haya podido identificar por medio del análisis de la información aportada en cada una de la categorías anteriormente señaladas.

El análisis inicial de la información, debidamente consolidada y categorizada le aportará al perito, elementos orientadores para el cumplimiento del objetivo trazado por la autoridad judicial, y teniendo presente que uno de los objetivos generales de la auditoria forense es la identificación de las operaciones y formas de negocio mediante las cuales se perpetraron las actividades fraudulentas, se hace necesario confrontar la información obtenida en las diferentes fuentes consultadas a fin de confirmar o descartar las orientaciones iniciales. Es recomendable que cada uno de los procedimientos de cruce de información o comprobaciones consideradas por el perito, se registren en una hoja de trabajo detallando la finalidad de cada uno de estos y principios utilizados en su interpretación.

iv. Establecer conclusiones y elaborar informe pericial.

La etapa final de auditoria forense es definir la conclusiones que permitirán dar respuestas a los interrogantes y objetivos planteados en por el ente acusador o solicitante del peritaje contable; generalmente orientadas hacia la determinación de responsables en las operaciones investigadas, descripción de los mecanismos y transacciones comerciales empleados para consumir las actividades delictivas y el cálculo o medición del monto de la afectación económica causada; lo cual no descarta que se incluyan cuestionamientos sobre diferentes aspectos sobre las personas y operaciones investigadas; en razón de los cual, el informe deberá establecer en primera medida si la información aportada fue suficiente y adecuada para llegar a las conclusiones solicitadas .

Una vez definida la posibilidad material de llegar a dar respuesta a los asuntos solicitados en la orden de peritaje, de manera organizada, clara y concisa se establecerá cual es la conclusión a la que ha llegado el perito; la cual expresara en un lenguaje desprovisto de tecnicismos que puedan dificultar su entendimiento, recordando que uno de los objetivos superiores de este tipo de pruebas es ayudar a las autoridades encargadas de impartir justicia a llegar a un entendimiento de circunstancias que en condiciones normales requieren de conocimientos especializados en determinadas áreas, que ellos inicialmente no poseen.

El informe pericial elaborado se convertirá en prueba una vez presentado en el juicio y requerirá ser respaldado por el testimonio del perito que lo elaboro, según lo establecido por el Código de Procedimiento Penal en sus artículos 405 y subsiguientes, que tratan de la prueba pericial.

Orientaciones en la ejecución del peritaje contable

El abordaje de diferentes temas relacionados con metodologías de lavado de activos y contrabando técnico que afectan el comercio exterior en Colombia permite establecer algunas observaciones, recomendaciones y orientaciones teóricas aplicables en la elaboración de peritajes contables solicitados por las autoridades judiciales para el esclarecimiento de los hechos que pueden llegar a configurar alguno de los delitos mencionados. Estas recomendaciones se han agrupado, teniendo en cuenta algunas etapas de la cadena criminal que son comunes a las diferentes metodologías analizadas, como lo es la conformación de las empresas importadoras y/o exportadoras, el análisis de la operación de comercio exterior; la canalización de divisas y la generación de efectivo

Conformación de las empresas

La revisión de la información comercial de las personas o empresas que figuran como importadores o exportadores en el país puede mostrar algunas señales de alerta relacionadas con la experiencia de la empresa, sus representantes legales o socios con actividades de comercio exterior o del sector económico en el que supuestamente desarrollan sus operaciones; este tipo de situaciones se puede verificar en los registros realizados en Cámara de Comercio y confrontarlos con las actividades económicas reportadas de manera histórica en el RUT.

Análisis de la operación e comercio exterior

Existen ocasiones en las que las personas objeto de investigación, corresponden a entidades con un número considerable de operaciones de comercio exterior, e inicialmente las bases de datos sobre consultas realizadas sobre sus operaciones pueden ser extensas y con una gran variedad de datos, siendo importante que en la consolidación de la misma se reduzca el número de criterios de clasificación para obtener una visión general de las transacciones, logrando

identificar factores en común o metodologías reincidentes en las operaciones que permitan obtener elementos orientadores sobre la modalidad delictiva oculta en las transacciones. Estos criterios pueden ser: importador, intermediario aduanero, origen y destino de las mercancías, proveedor o cliente en el exterior y subpartidas arancelarias y valor de las mercancías.

Se puede tener en cuenta que según DIAN y UAIF (2016) se puede tener acceso a datos recolectadas por estas instituciones que “en el corto y mediano plazo puede brindar elementos de juicio de gran utilidad para estimar la normalidad, o por el contrario la inusualidad de una operación de comercio exterior”, este tipo de información se encuentra disponible en medios de consulta dispuestos por las entidades para el público en general; algunos datos a tener en cuenta pueden ser: “1) Restricciones para el ingreso de algunas mercancías por determinados lugares del territorio aduanero nacional; 2) precios estimados, indicativos y de referencia que se hayan establecido en relación con diferentes mercancías; 3) Exigencia de vistos buenos para determinados productos”. (DIAN - Tipologías de contrabando, 2016, p. 10)

Canalización de divisas

El pago e ingreso de divisas generadas en procesos de importación y/o exportación de bienes, son operaciones de obligatoria canalización en Colombia, en cumplimiento a régimen de cambios internacionales establecido por el Banco de la República mediante Resolución Externa No. 01 de 2018, siendo igualmente obligatorio el reporte de operaciones de endeudamiento externo y los costos financieros inherentes a estas operaciones; en virtud de lo anterior es muy difícil que una empresa ficticia o que se presta para realizar operaciones de lavado, cumpla adecuadamente con la totalidad de reportes que una operación legal generaría en condiciones normales. Este tipo de circunstancia puede permitir que se identifiquen cifras que no corresponden entre el valor de las operaciones de comercio exterior y los montos de las divisas

canalizadas, puesto que dependiente la metodología implementada, alguna de estas cifras no guardará coherencia con la importación o exportación realizada.

Es importante tener en cuenta que la operación de canalización de divisas se debe analizar incluyendo las condiciones establecidas por el importador o exportador con su intermediario del mercado cambiario para la monetización de los recursos recibidos, teniendo en cuenta que existe un amplio número de posibilidades para que estos dineros, una vez en moneda nacional, sean distribuidos medio de títulos valores o inversiones a nombre de terceros.

Generación de efectivo

Para llegar a esta etapa de la operación, las personas involucradas en actividades delincuenciales como el lavado de activos y el contrabando buscan ocultar los beneficiarios finales de sus operaciones, a quienes preferiblemente les serán entregados estos recursos en efectivos u otros medios que les brinden alta liquidez, y para conseguir este fin pueden optar por mecanismos como la participación en operaciones comerciales en las que después de ingresar las mercancías al territorio nacional, estas se comercializan en sectores en los que se frecuenta realizar pagos en efectivo; o también, pueden utilizar diferentes productos del mercado financiero para que el dinero ingresado al país se distribuya por medio de cheques manejados irregularmente (beneficiarios diferentes a los socios comerciales o varios endosos), además pueden utilizar figuras como la conformación de CDT, inversiones en títulos valores, leasing o cualquier otro modelo de producto financiero que les permita posteriormente desviar los recursos hacia cuentas diferentes a las registradas por las empresas para ser convertidos en efectivo y facilitar su entrega a las personas u organizaciones delincuenciales que financiaron la operación.

En este aspecto, se recalca la importancia de seguir minuciosamente el rastro de los recursos durante su permanencia en el mercado financiero, ya que una vez convertidos en efectivo es poco

probable que se pueda realizar algún tipo de análisis dentro del peritaje contable sobre su destinación, principalmente por carecer de documentos que respalden las hipótesis sobre el destino del dinero; sin embargo, es de gran utilidad para la investigación los procedimientos identificados, ya que aporta información sobre puntos de salida de los recursos, para que a partir de estos, la Fiscalía pueda coordinar la realización de labores investigativas de campo.

Conclusiones

La administración de justicia en la investigación de delitos como el lavado de activos y el contrabando, requiere del apoyo técnico-científico en el análisis de información relacionada con campos del conocimiento contable, financiero, tributario y de comercio exterior, con el fin de lograr esclarecer los hechos y actividades que se realizan dentro del contexto de una economía globalizada, en la que organizaciones delincuenciales buscan integrar al normal desarrollo del

comercio internacional grandes sumas de dinero obtenidas de manera ilegal, por medio de operaciones fraudulentas de comercio que además de ser financiadas con recursos provenientes de actividades delictivas altamente nocivas para la sociedad, también tienen un impacto fiscal y económico en la condiciones de la economía nacional, tanto a nivel externo como interno.

La auditoría forense realiza un importante aporte a las investigaciones judiciales; logrando, a través de un trabajo debidamente planificado y con respaldo en los marcos teóricos que rigen la profesión, identificar a la personas involucradas en operaciones fraudulentas de comercio, metodologías implementadas para ocultar la verdadera naturaleza de las transacciones, instrumentos financieros para su diversificación y la cuantificación del daño económico causado por estas organizaciones, cuyas repercusiones afectan seriamente a varios sectores económicos formales del país.

Instituciones como Gafilat, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y la Unidad de Información y Análisis Financiero entre otras, se han preocupado por adelantar estudios e investigaciones sobre la evolución de fenómenos delincuenciales relacionados con el lavado de activos y el contrabando; lo cual, sumado a la información y experiencia aportadas por entidades encargadas que investigar penalmente a las personas involucradas en estos delitos, ha permitido la identificación de las más importantes metodologías empleadas para el blanqueamiento de capitales y el ingreso irregular de mercancías al territorio nacional, lo cual ha afectado de manera importante el normal desarrollo del comercio entre productores y comerciantes colombianos y sus socios comerciales en el exterior. Se destacan en el presente documento, metodologías relacionadas con operaciones de comercio exterior ficticias, contrabando técnico mediante subfacturación y triangulación de mercancías y aplicación irregular de regímenes especiales de importación.

El desarrollo de un peritaje contable requiere de una adecuada planificación, ya que debe involucrar el cumplimiento de requisitos exigidos en el desarrollo de una investigación penal, el adecuado manejo de información y elementos materiales probatorios entregados para el desarrollo de la investigación y la determinación de procedimientos metodológicos acordes al objetivo establecido para cada investigación. Una adecuada planificación del trabajo pericial sumados al conocimiento y experiencia del perito, permitirán que el informe presentado ante el juez otorgue el entendimiento necesario sobre cuestiones técnicas y normativas de las operaciones de comercio exterior, de tal manera que las decisiones y fallos emitidos se encuentren ajustados a derecho.

El estudio de las metodologías descritas en el desarrollo del presente documento, permite establecer algunos parámetros de orientación para los peritos que adelantan trabajos de auditoria forense en investigaciones adelantadas por hechos relacionados con alguna de las metodologías de lavado de activo y contrabando relacionadas con operaciones de comercio exterior; en tal sentido, se identifican algunas señales de alerta que el perito puede reconocer mediante los procedimientos de verificación y análisis de la información y elementos materiales probatorios que le fueron entregados como insumo de su informe pericial.

Recomendaciones

Cada una de las metodologías de lavado de activos y contrabando descritas en el contenido de este documento, son áreas de investigación suficientemente amplias para profundizar en su estudio, teniendo en cuenta que incluyen factores de política económica, comercio internacional y de la cadena logística de abastecimiento que se encuentran en constante desarrollo, al igual que

las formas en que organizaciones delincuenciales aprovechan de puntos ciegos para adelantar sus operaciones fraudulentas.

La auditoría forense es un campo de la práctica profesional contable que exige en quienes la practican, niveles muy altos de escepticismo profesional y debida diligencia, teniendo en cuenta que uno de sus objetivos generales es la persecución penal de personas involucradas en delitos de alto perfil y afectación; por ende, estas personas no solo carecen de principios de respeto hacia el ordenamiento jurídico sino que además poseen alto grado de conocimientos en relación a los diferentes sectores involucrados en operaciones de comercio exterior.

En este mismo sentido, el mayor grado de elaboración y conocimiento que se requiere para cometer este tipo de delitos, exige en el perito contable un nivel de conocimiento igual o superior, así como también interés por investigar sobre nuevas manifestaciones de este tipo de delitos y capacitarse constantemente en los temas que involucra la investigación pericial en delitos de este perfil.

El informe de auditoría forense es catalogado en el Código de Procedimiento Penal colombiano como una prueba pericial en razón a su naturaleza técnico-científica; y como tal, es importante tener en cuenta que dentro de la misma existen diferencias en la interpretación de algunos términos entre el uso normal del lenguaje y su uso en un campo profesional determinado; por ende, se debe buscar que exista total claridad en los términos utilizados para la redacción de los objetivos que buscan las autoridades judiciales y que además se ajusten al alcance de la labor pericial.

Referencias

Asobancaria. (2017). Prevención del lavado de activos y financiación del terrorismo en el comercio exterior y en sus operaciones internacionales relacionadas. Bogotá D.C, Colombia.

Cano, M. Lugo, D. (2004) Auditoría Forense: en la investigación criminal del lavado de dinero y activos. Bogotá D.C. Colombia. Ediciones ECOE.- 2da. Edición.

- Chavarria, J. Roldán, M. (2012) Auditoria Forense. San José, Costa Rica, Editorial EUNED.
- Castro, R. M. (2003). Auditoría Forense. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, (13), 155-185. Recuperado de http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=rcontador&document=rcontador_7680752a7d74404ce0430a010151404c.
- Corte Constitucional. (2011). Sentencia C124 Magistrado ponente Luis Ernesto Vargas Silva
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. (2016).Tipologías de contrabando. Bogotá D.C., Colombia.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. (2019). Informe de la estimación de la distorsión Bogotá D.C., Colombia.
- Grupo de Acción Financiera Latinoamerica – GAFILAT, (2018). Casos y Tipologías Regionales. Quito, Ecuador
- Márquez, R. (2019). Auditoría forense. Ecoe Ediciones. Tomado de <http://www.ebooks7-24.com.ezproxy.umng.edu.co/?il=9193>
- Ley 599 por la cual se expide el código penal. Diario oficial del Senado de la República No. 44.097. Bogotá D.C., Colombia, 24 de julio del 2000.
- Ley 906 por la cual se expide el código de procedimiento penal. Diario oficial del Senado de la República No. 45.658, Bogotá D.C., Colombia, 01 de septiembre de 2004.
- Peña Cuervo, J. J., Martínez Espinosa, L. F. & Peña Cuervo, L. A. (2018). El delito aduanero de contrabando: identificación de los elementos de su tipo penal en Colombia. Revista Prolegómenos Derechos y Valores, DOI: <http://dx.doi.org/10.18359/prole.2944>
- Procolombia. (s.f). ¿Qué es el Plan Vallejo?. Recuperado de: <https://www.colombiatraderade.com.co/contacto/preguntas-frecuentes/que-es-el-plan-vallejo-para-bienes>
- Unidad de Información y análisis financiero – UIAF. (2019). Informe ejecutivo evaluación nacional de riesgo 2019. Bogotá D.C., Colombia

Peña, Martínez y Peña (2018),