



De la Auditoría Tributaria Forense a la Auditoría Preventiva

FORENSIC TAX AUDIT TO PREVENTIVE AUDIT

Ivan Ronald, Ortega Romero

Maestría en Administración Tributaria y Hacienda Pública – España Maestría en Política Fiscal y Tributación – Perú Maestría en Dirección de Empresas – Perú Especialista en Política Fiscal, Fiscalidad Internacional, Valoración de Empresas, M & A, Due Diligence, Gestión de Riesgos, Transformación Digital, Inteligencia Artificial, Delitos Financieros, Cohecho, Lavado de Activos y Crimen Organizado. Formación Profesional en Universidad Pacífico, ESAN, PUCP, UNCP. Asimismo, en CIAT, BID, FMI, AECID, IEF. Profesional con 20 años de experiencia en la Administración Pública ocupando Cargos Directivos Conferencista y Docente Pre-Grado y Post-Grado

Resumen

A inicios de los años 90 (o años atrás) pocos deben de conocer cómo se realizaba una auditoría tributaria en la Administración Tributaria del Perú, los requerimientos eran llenados a mano, se utilizaban máquinas de escribir, transcripciones extensas de reparos tributarios, papeles de trabajo manuales son alguno de los antecedentes, los ejercicios auditados eran periodos por prescribir, y el porcentaje de contribuyentes auditados no superaba ni el 1% (IGV y Renta - 2001).

En inicios del bicentenario, como es evidente, muchas cosas han cambiado, la tendencia mundial camino a la transformación digital, a la cual el Perú se está alineando, y así tener un alcance masivo y preventivo con inteligencia artificial, algoritmos y gestión del riesgo para el control preventivo, luego concurrente y finalmente el control forense; con documentos tributarios electrónicos, notificación electrónica, expediente electrónico, uso de computadoras personales, auditorías en línea sin necesidad de desplazamiento, inspecciones que se realizan a través de drones; y por otro lado, facilitando el cumplimiento usando herramientas tecnológicas (TICs 4.0) a través de apps, celulares, chatboots, declaraciones sombra o propuestas y la determinación en línea, entre otros.

¿Cuál es el rol del contador y las universidades, será acaso el fin de la especialización tributaria?

Introducción

Hasta hace algunos años la auditoría preventiva era un concepto manejado por las sociedades de auditoría particulares externas a la Sunat, y se practicaba como una revisión que pudiera encontrar factores de riesgo para que puedan ser corregidas oportunamente por los gerentes, directorios o dueños de las empresas (ABANTO URBINA MIGUEL 2015; YARASCA 2016). Y es que claro las auditorías de la Sunat eran realizadas con cuatro años



Las Administraciones Tributarias cuyo enfoque se orienta al control preventivo, concurrente y forense deben invertir transparentemente en tecnología 4.0 y así dotar a los contribuyentes una plataforma que pueda apoyarlas a una gestión más eficiente"

de retraso, luego tres años, posteriormente dos años y ahora inclusive se pretende acortar a un año (SUNAT 2021/3 y 4). Pero la efectividad de las auditorías de la Sunat es un tema aún cuestionable, más aún cuando se pretende auditar a empresas que ya dieron de baja o suspendieron sus actividades, o se formaron para un corto periodo de tiempo (como son los consorcios), o cuando los contribuyentes ya se deshicieron de sus activos, o realizaron alguna práctica de reorganización empresarial. Y claro si los contribuyentes realizan auditorías externas que les permita realizar algún planeamiento tributario que no sólo busque corregir errores, sino que en algunos casos sean oportunidades de evasión, elusión, de economía de opción, erosión de la base imponible o de practicar "due diligence", y el accionar de la Sunat puede ser tardío y/o ineficiente.

Que se entienda por auditoría o control preventivo en épocas actuales, es aquel control realizado antes de la presentación de la declaración mensual del Impuesto General a las Ventas (IGV o IVA) y/o antes de la presentación anual del Impuesto a la Renta Empresarial (Societaria), por ejemplo (IOTA BOOK 2020). Y el control se define como concurrente cuando es practicada en el momento de la presentación de la declaración mensual del IGV o del Impuesto a la Renta Empresarial, por ejemplo. Con éstas practicas de control preventivo o concurrente las administraciones tributarias en el mundo han podido ser más eficientes en la búsqueda de la correcta determinación de las

obligaciones tributarias, sobre todo aplicando tecnología que facilite dicho cumplimiento, y por tal razón muchas de ellas sino todas, se encuentran encaminadas en la transformación digital de sus diversos procesos, siendo actualmente los máximos exponentes la aplicación de ciencia de datos, inteligencia artificial, algoritmos, gestión de riesgos, chaboots (robótica), auditoría remota, documentos (comprobantes) y libros electrónicos, declaraciones propuestas, determinaciones realizadas como máximo en tres meses, a partir de una política de generación datos estructurados (EY 2019/2020, PXC 2017). Aunque el mayor reto para las administraciones tributaria es el cambio de sus leyes que permita este tipo de actuaciones.

Por otro lado, resulta relevante el seguimiento que se debe practicar a las empresas que son auditadas ya sea de manera preventiva, concurrente o forense y así generar información que permita evaluar la eficiencia de sus acciones de control y el impacto real en la recaudación tributaria. Pero además para facilitar en tiempo real, el intercambio de información con otras administraciones tributarias, más aún cuando ya existen un grupo de auditores que practican auditorías tributarias internacionales. Ahora la practica de auditoría requiere de mas especialistas, un equipo multidisciplinar (no sólo contadores sino ingenieros, científico de datos); (SUNAT 2021/3; EY 2019).

Desarrollo

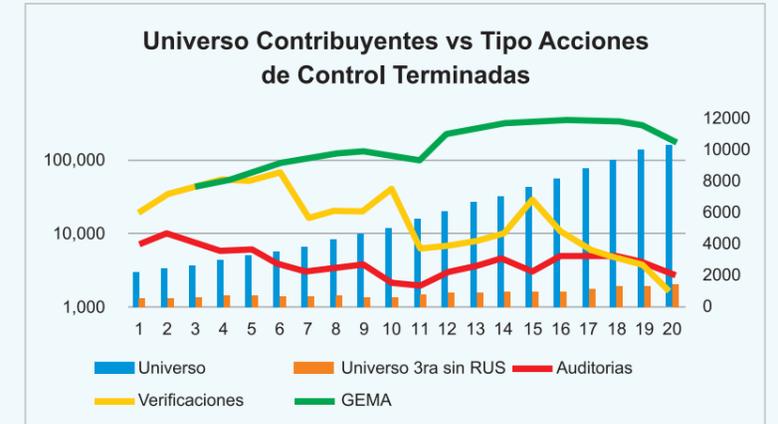
Las auditorías tributarias en el Perú eran practicadas por la denominada Dirección General de Contribuciones creada mediante Ley 24829, en el año 1988; de seguro tiene mucha historia e importancia en la política tributaria y fiscal del Perú, bajo los conceptos de generación de riesgo disuasivo. Éstas siempre fueron muestrales, porque no se tenía la capacidad de poder llegar al 100% de contribuyentes con una acción de control, como se verá más adelante. Pero además por que era practicada con los recursos,

logística e infraestructura que para ese entonces se contaba (no existían computadoras, impresoras, base de datos interconectadas, sistemas o plataformas que puedan gestionar y hacer seguimiento a las auditorías, no eran digitalizadas). Un auditor tributario de dichas épocas de seguro ha sido en algún momento profesor de las universidades en donde nos hemos formado y de hecho quien probablemente nos impulso a seguir esta especialización de nuestra carrera (IPE 2020).

Para el año 1991, se produce la reforma tributaria y se crea la SUNAT, la auditoría seguía siendo muestral, pero ya el auditor contaba con máquinas de escribir electrónicas con el cual se redactaban los requerimientos de auditoría, se tenían las primeras versiones de computadora en entorno DOS, y las primeras plataformas que serían la base de la automatización de las declaraciones. Ya para el año 2000 se contaban con computadoras personales para un grupo de auditores, se tenía un sistema que les permitía conocer cuales eran los factores de riesgo sobre los cuales se había programado una determinada acción, se contaba con impresoras, se tenían bases de datos y plataformas que almacenaban los resultados y determinaciones de las auditorías practicadas. Hasta antes de dicha fecha poco material bibliográfico se ha podido obtener para el presente artículo.

En la presente investigación vamos a analizar los resultados de las auditorías publicados en el portal web de Sunat, a partir del año 2001 (en los inicios de la fusión de Sunat con Aduanas), que en un gran porcentaje sino todas eran de naturaleza forense. Como se aprecia en el siguiente gráfico los contribuyentes en el año 2001 eran 2.18 millones y al cierre del 2020 fueron de 10.39 millones, de los cuales afectos a renta empresarial (excepto el NRUS) en el 2001 fueron 492 mil contribuyentes y en el 2020 fueron más de 1.46 millones. Por otro lado, las auditorías en el periodo 2001 al 2020, en promedio, fueron 4,601 casos terminados por

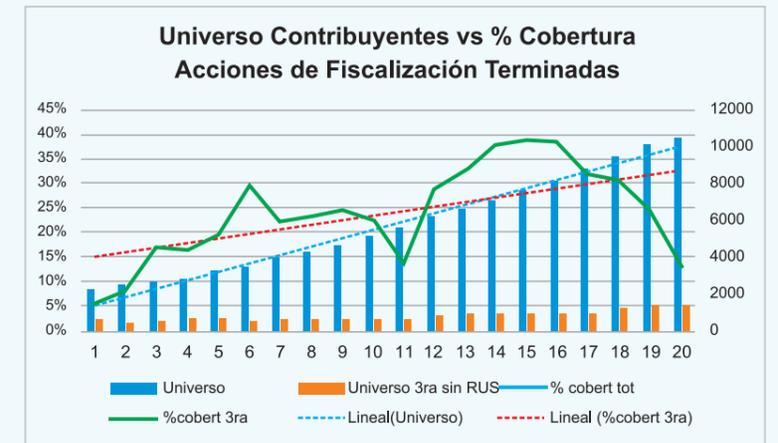
Gráfico 1
Acciones de Control Terminadas 2001 - 2020



Fuente: Portal Web SUNAT (Institucional - Estadísticas y Estudios)
Elaboración propia

año, las verificaciones (compulsas) 23,361 casos terminados en promedio por año, y las acciones inductivas (cartas y esquelas) en promedio 198,997 casos terminados por año (SUNAT 2021/1, 2, 3 y 4). En relación, al universo de contribuyentes inscritos y activos, las acciones de control forense terminadas (auditorías, verificaciones acciones inductivas) representan en promedio el 3% de cobertura de dicho universo; y en relación al universo de contribuyentes afectos a renta empresarial (excepto el NRUS) representa en promedio el 24% de cobertura a dicho universo.

Gráfico 2
% Cobertura Acciones de Control Terminadas 2001 - 2020



Fuente: Portal Web SUNAT (Institucional - Estadísticas y Estudios)
Elaboración propia

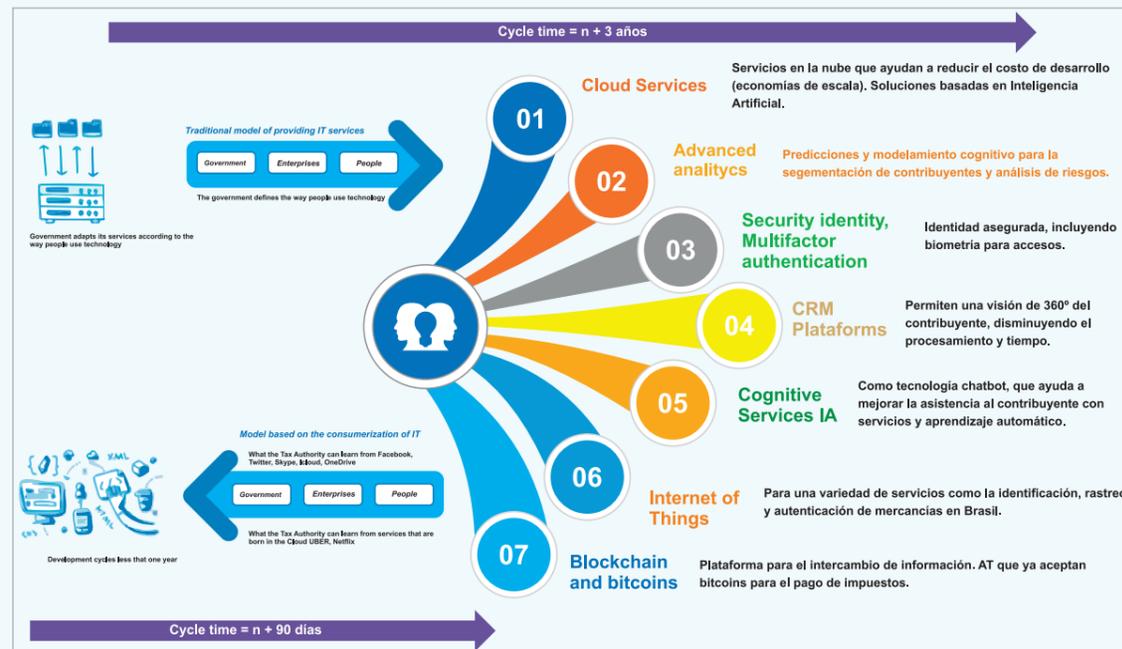
Como se aprecia a lo largo del tiempo con las acciones de control forense no se han podido cubrir al universo de contribuyentes activos (3%), ni a los contribuyentes activos habidos afectos a rentas empresarial (tercera categoría), 24%. Situación que si puede cambiar a partir de la transforma- ción digital y del uso de las tecnologías 4.0; permitiendo incluso ser más predictivos que forenses a partir de un acompañamiento preventivo y concurrente, pero además que signifique una reducción de los costos de cumplimiento para ambas partes. Veamos a continuación el camino

que se sigue en el mundo, en donde lejos de que los contribuyentes se adapten al modelo de control "tradicional" de las administraciones tributarias, son éstas últimas las que se tienen que adaptar a los modelos de lo negocios, más aún si son negocios digitales, permitiendo así realizar un acompañamiento en sus

negocios a partir de la regulación y autorización de los sistemas contables-tributarios usados por los contribuyentes, motivo por el cual las auditorías que podían demorar años (como es el caso de grandes contribuyentes) a partir de estas decisiones con el respaldo legal, una auditoría incluso forense podría culminar en tres meses.

Motivo por el cual las administraciones tributarias están implementando controles preventivos de tipo restrictivo, alertas que corrijan errores, que adviertan movimientos atípicos, o transacciones poco frecuentes, que faciliten sistemáticamente el uso de documentos que respalden operaciones no permitidas por las leyes.

Gráfico 3
Modelos Tradicionales vs Adaptables-Digitales



Fuente: Microsoft and PWC 2017
Elaboración Propia

Han pasado poco más de 40 años de diferentes ensayos para incrementar la recaudación, desde potenciar a la Sunat hasta incentivar a los ciudadanos al cumplimiento voluntario (generar conciencia tributaria), sin embargo, como muestran las cifras todavía líneas arriba, hay una brecha que superar para alcanzar estándares mundiales con un equilibrio entre la línea delgada de la facilitación y el control tributario (IPE 2020).

Para complementar todo lo señalado anteriormente, nos referiremos a alguno de los modelos existentes que han impactado no sólo en el control sino en la reducción de costos de cumplimiento. El modelo de la

administración de Portugal para efectuar auditorías remotas, denominado SAFT, es uno de los referentes en la actualidad a través de la creación de un fichero que es instalado en los diferentes softwares autorizados que utilizan las empresas, que ya es usado en varios países de Europa. Otro ejemplo es el modelo de control y gestión del IGV en la economía digital realizado en Noruega con apoyo del BID, Banco Mundial, OCDE, CIAT y NORAD, que propone un kit de herramientas para ser usados en países de la región de Latinoamérica. Rusia con su modelo de control en línea de las cajas registradoras de las MYPES y la trazabilidad de los productos a través de códigos QR. O los pilotos de cumplimiento cooperativo

propuestos por la OCDE y el BID que incluye el programa de "auditores sin fronteras" (CIAT 2021, EY 2019 y 2020).

Discusión Conclusiones

En el Perú resulta imprescindible la consolidación de la transformación digital de los diversos procesos de la Administración Tributaria, para afrontar episodios como el COVID-19 y los desafíos de la disrupción en el mundo tributario y específicamente para las auditorías tributarias.

Las Administraciones Tributarias en el mundo, requieren de modelos de facilitación y control que cobren al universo de sus contribuyentes inscritos y activos, e inclusive a los no inscritos, aun menor costo



solo la auditoría forense, sin tecnología ni transformación digital de sus procesos y normativa que la respalde, es insuficiente para mejorar la eficiencia del control tributario que produzca un cambio de comportamiento de los contribuyentes..."

tanto para la administración como para los contribuyentes. Modelos que no requieran de la participación del ser humano para su determinación y emisión de Resoluciones de Determinación u Órdenes de Pago; y así lograr con mayor eficiencia sus objetivos reducir la informalidad, la evasión, la elusión tributaria y la erosión de la base imponible. Modelos que no sólo emplean la auditoría forense como el único camino de control, sino que antes requieren de modelos de control preventivos y concurrentes, con un marco normativo que permita su implementación.

Las Administraciones Tributarias cuyo enfoque se orienta al control preventivo, concurrente y forense deben invertir transparentemente en tecnología 4.0 y así dotar a los contribuyentes una plataforma que pueda apoyarlas a una gestión más eficiente, pudiendo incluso advertirle de errores para que puedan corregirse a tiempo, evitando incurrir en infracciones y sanciones onerosas, y así puedan evitarse costos de cumplimiento innecesarios tanto para el contribuyente como para la administración tributaria.

Al inicio del bicentenario, después de 20 años de esfuerzos de la Administración Tributaria en el Perú, por mejorar la eficiencia del control tributario que produzca un cambio de comportamiento en los contribuyentes y en consecuencia un impacto en los ingresos tributarios, ha demostrado que sólo la auditoría forense sin tecnología ni transformación digital de sus procesos y normativa que la respalde, es insuficiente para lograr tal objetivo.



Referencias Bibliográficas

ABANTO URBINA MIGUEL (2015) La auditoría preventiva del impuesto general a las ventas e impuesto a la renta, <https://bit.ly/3jjb3Et>. Consultado en Agosto 2021.

CIAT (2021) Sistema DEC Digital Economy Compliance. <https://bit.ly/3sLGkmB>. Consultado en Agosto 2021.

EY (2019) Cómo la Administración Tributaria se está volviendo digital. <https://go.ey.com/3sKE9Qc>. Consultado en Agosto 2021.

EY (2020) Cómo las empresas pueden seguir el ritmo de la transformación fiscal digital global. <https://go.ey.com/2WoufHZ>. Consultado en Agosto 2021.

IPE (2020) Poder y Tributación en el Perú, un balance bibliográfico. <https://bit.ly/3gApTVh>. Consultado en Agosto 2021.

IOTA BOOK (2020) Applying New Technologies and Digital Solutions in Tax Compliance, Gabriel Bellenger (Entering the Era of the Digital Tax Agency).

SUNAT (2021/1) Contribuyentes inscritos según régimen tributario. Disponible en <https://bit.ly/3gzywPY>. Consultado en Agosto 2021.

SUNAT (2021/2) Información Tributaria Histórica. Disponible en <https://bit.ly/3gzywPY>. Consultado en Agosto 2021.

SUNAT (2021/3) Memoria Institucional del 2004 al 2020. Disponible en <https://bit.ly/2Wocmci>. Consultado en Agosto 2021.

SUNAT (2021/4) Informe de Gestión por Resultados del 2014 al 2020. Disponible en <https://bit.ly/3DhkTTr>. Consultado en Agosto 2021.

PWC (2017) Digital Transformation of Tax Administration. Disponible en <https://pwc.to/3mzT66o>. Consultado en Agosto 2021.

YARASCA (2016) Auditoría Tributaria. Lima. Edigraber