

---

**Centro de Política y Administración Tributaria  
Comité de Asuntos Fiscales**

**Grupo de Trabajo sobre Delitos Fiscales y Otros Delitos**

**Manual para la Detección de Cohecho y Corrupción para Inspectores Fiscales  
y Auditores Fiscales**

*\*Traducción libre elaborada por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) de México.  
Dic 2013*

**Manual para la Detección de Cohecho y Corrupción para  
Inspectores Fiscales y Auditores Fiscales**



## Contenido

INTRODUCCIÓN .....	3
¿QUÉ SON EL COHECHO Y LA CORRUPCIÓN? .....	6
EL ROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL COMBATE DEL COHECHO Y LA CORRUPCIÓN.....	11
EL ROL DE LOS INSPECTORES FISCALES Y LOS AUDITORES FISCALES.....	13
INDICADORES DE POSIBLE COHECHO O CORRUPCIÓN .....	19
INDICADORES RELATIVOS AL AMBIENTE DE RIESGO EXTERNO E INTERNO DEL CONTRIBUYENTE .....	22
INDICADORES RELATIVOS A LAS OPERACIONES REALIZADAS POR EL CONTRIBUYENTE .....	27
INDICADORES RELATIVOS A LOS PAGOS Y FLUJO DE DINERO .....	37
INDICADORES RELATIVOS A LOS RESULTADOS DE LAS OPERACIONES DEL CONTRIBUYENTE .....	43
INDICADORES ESPECÍFICOS RELACIONADOS CON EL BENEFICIARIO DEL PRODUCTO DEL POSIBLE COHECHO O CORRUPCIÓN. ....	48
ANEXO 1: LISTA DE SITIOS WEB Y RECURSOS ÚTILES.....	51
ANEXO 2: INFORMACIÓN QUE DEBE FIGURAR EN LA REMISIÓN DE SOSPECHAS DE POSIBLE COHECHO O CORRUPCIÓN .....	53
ANEXO 3: INDICADORES DE POSIBLE COHECHO O CORRUPCIÓN.....	54

## INTRODUCCIÓN

1. El primer Manual de la OCDE para la Detección de Cohecho para auditores fiscales, se publicó en 2001 y se actualizó en 2009, para apoyar la adopción de la Recomendación de 1996, relativa a la *Deducibilidad de los Pagos por Cohecho a Funcionarios Públicos Extranjeros en las Transacciones Comerciales Internacionales* y la Recomendación 2009 relativa a *Medidas Tributarias para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales*. La Recomendación de 2009 requiere que los países miembros de la OCDE y miembros de la Convención Anti-cohecho de la OCDE, prohíban de forma explícita la deducibilidad fiscal de los pagos por cohecho a funcionarios públicos extranjeros de una manera eficaz, el Manual proporciona una guía práctica para ayudar a los inspectores fiscales a identificar pagos sospechosos que podrían provenir de pagos por cohecho extranjero a fin de poder negar la deducibilidad y que dichos pagos sean reportados a las autoridades judiciales correspondientes. En 2010, la OCDE publicó una *Recomendación para Facilitar la Cooperación entre las Autoridades Tributarias y otras Autoridades de Procuración de Justicia encargadas de Combatir Delitos Graves*. En esta Recomendación se insta a los países aplicar marcos jurídicos y administrativos eficaces y proporcionar orientación para facilitar que las autoridades fiscales reporten las sospechas de todos los delitos graves que detecten durante el ejercicio de sus funciones. Esto incluye todas las formas de corrupción, incluyendo las ocurridas en los contextos nacional o internacional, y por funcionarios públicos y privados. Para apoyar la Implementación de la Recomendación de 2010, la última versión del Manual incluye diversos tipos de corrupción que resultan más probables que un inspector fiscal o auditor encuentre en el desempeño de sus funciones, incluyendo diferentes formas de cohecho, y no sólo el cohecho de funcionarios públicos extranjeros. Este enfoque más amplio también refleja el hecho de que, en el curso de sus actividades, los inspectores fiscales y auditores pueden encontrar indicadores de posibles actos de corrupción, de los que quizás no estén en condiciones de determinar si se trata o no de funcionarios públicos extranjeros. Esta versión del Manual fue desarrollado por un equipo integrado por especialistas de Austria, Canadá, Alemania, Países Bajos, Noruega y Estados Unidos de América e incluye aportaciones del Grupo de Trabajo de la OCDE sobre Delitos Fiscales y Otros Delitos y del Grupo de Trabajo de Cohecho de la OCDE.

2. El propósito del Manual para la Detección de Cohecho para Inspectores Fiscales y Auditores Fiscales, consiste en sensibilizar a los inspectores fiscales y auditores con respecto a temas relacionados con el cohecho y otras formas de

corrupción<sup>1</sup>. Este manual proporciona orientación a los inspectores fiscales y los auditores sobre la forma de reconocer los indicadores de posible cohecho o corrupción que puedan encontrar durante las inspecciones y auditorías fiscales.

Los instrumentos clave para los inspectores fiscales y auditores para disuadir a los contribuyentes de participar en actos de cohecho y de corrupción son:

(i) la capacidad de reducir los beneficios de los pagos por cohecho y corrupción al negar la deducción fiscal de los pagos realizados bajo este concepto, así como de otros pagos relacionados con estos delitos, y gravar el producto del crimen, de conformidad con la legislación fiscal nacional y (ii) referir las sospechas de posible cohecho y corrupción a las autoridades encargadas de la procuración de justicia o ministerio público, para su investigación y posible procesamiento. Si bien este Manual no detalla los métodos de investigación penal, sí describe la naturaleza y el contexto del cohecho y la corrupción a fin de que los inspectores fiscales y los auditores puedan entender mejor cómo su contribución puede ayudar al ministerio público, así como a las autoridades encargadas de la impartición de justicia en la lucha contra estos delitos.

3. Se espera que las administraciones tributarias pongan a disposición de los auditores fiscales este Manual como una herramienta de referencia para su uso en el trabajo, y se incluya en sus programas de capacitación. Si bien el objetivo de este Manual es sensibilizar a los auditores fiscales sobre las operaciones y actividades relacionadas con el cohecho y la corrupción, no pretende reemplazar reglas y procedimientos domésticos. Las administraciones tributarias pueden adaptar este Manual a sus circunstancias particulares y pueden agregar los detalles de las normas internas y procedimientos específicos en un anexo de su propia versión. También es importante tomar en cuenta que las diversas listas de indicadores de posibles actos de cohecho o corrupción presentadas en este manual no pretenden ser exhaustivas y deben ser ampliadas conforme sea necesario, en función de las circunstancias y experiencia de cada país.

---

<sup>1</sup> El cohecho es una forma de corrupción que involucra a la persona que intencionalmente ofrezca, prometa o efectúe un pago indebido u otra ventaja a un funcionario público con la intención de que haga o deje de hacer sus deberes oficiales. En la práctica es la forma de corrupción que los inspectores fiscales y los auditores tienen más probabilidad de encontrar durante el desarrollo de sus actividades. Por lo tanto, en este Manual, el término "cohecho" se utiliza para referirse específicamente a este delito, mientras que la "corrupción" se utiliza para referirse a las formas de corrupción que no sea el cohecho.

4. Una lista de sitios web y recursos útiles, así como otras publicaciones relevantes, se incluyen en el Anexo 1. Una idea general del tipo de información que debe incluirse en las referencias que deben enviarse a las autoridades responsables de impartición de justicia o Ministerio Público cuando un inspector o auditor fiscal encuentre indicios de posible cohecho o corrupción se expone en el Anexo 2. El Anexo 3 incluye una recopilación de los indicadores de posible cohecho o corrupción contenidos en diversos capítulos de este Manual.

5. El texto de este Manual será modificado ocasionalmente para asegurar que se mantenga actualizado. La versión más reciente estará disponible en varios idiomas en el sitio web de la OCDE: [www.oecd.org/ctp/nobribes](http://www.oecd.org/ctp/nobribes).

## ¿QUÉ SON EL COHECHO Y LA CORRUPCIÓN?

6. Al igual que para otros delitos de cuello blanco, las mismas justificaciones y excusas para el cohecho y la corrupción son escuchadas una y otra vez: "Todo el mundo lo hace", "es el costo de hacer negocios", "no tiene importancia", "nadie sale afectado". Pero esto no es cierto. La corrupción de los servidores públicos o privados y de los tomadores de decisiones, y el pago de cohecho, plantean serias preocupaciones tanto morales como políticas. Estos no son delitos sin víctimas, y cobran un alto costo económico y social. El cohecho y la corrupción crean condiciones de competencia desiguales para las empresas honestas y lastiman profundamente el tejido social tanto en los países desarrollados como en aquellos en vías de desarrollo. Esto se puede traducir en el acceso en el mercado de productos peligrosos y de baja calidad o de materiales que no cumplen con los estándares que al ser utilizados construcciones pueden poner en peligro la salud y el bienestar de las personas. Asimismo, supone el desvío de dinero destinado para servicios de educación, salud y bienestar. Al final, todos pagamos las consecuencias.

7. La corrupción puede adoptar muchas formas, pero todas implican el abuso de un cargo público o privado para obtener beneficios personales. Un servidor público corrupto puede ejercer su autoridad de una manera indebida (por ejemplo, cuando un gerente de compras concede un contrato a un proveedor que haya pagado un soborno) o dejar de ejercer la autoridad en la forma en que debería (por ejemplo, cuando un inspector de construcción pasa por alto los estándares de calidad que debe de cumplir una obra). Otras partes involucradas en actos de corrupción pueden actuar por una variedad de razones personales o de negocios. Las transacciones corruptas pueden ser muy simples o muy complejas e incluir empresas de diversos países. La corrupción puede tener lugar en los más altos niveles del gobierno o en los más altos mandos de grandes empresas multinacionales. También puede ocurrir en el ámbito local, en cualquier lugar en donde alguien tenga el poder de influir en la toma de decisiones.

8. La corrupción es uno de los principales obstáculos para el desarrollo económico, político y social sustentable para las economías en vías de desarrollo, emergentes y desarrolladas. En general, la corrupción reduce la eficiencia y aumenta la desigualdad. Se estima que el costo de la corrupción equivale a más del 5% del PIB mundial, equivalente a 2,6 trillones de dólares (Foro Económico Mundial), con más de 1 trillón de dólares pagados en cohecho cada año (Banco Mundial). Los costos de la corrupción se pueden percibir de diferentes maneras. Comúnmente los inversionistas se encuentran renuentes a invertir en países donde los sistemas son

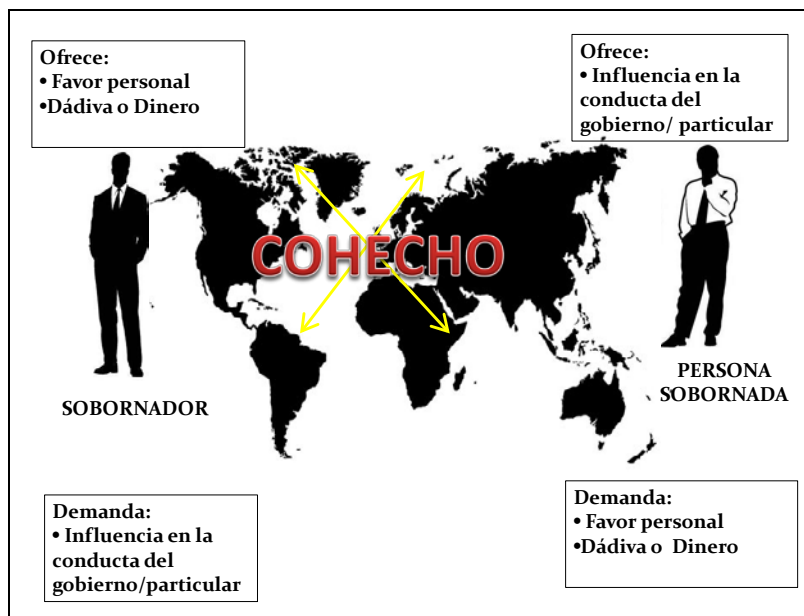
percibidos como corruptos, dado que reduce la capacidad de evaluar la probabilidad de riesgo o el retorno sobre su inversión. Procesos burocráticos pueden ser retardados, tanto por servidores públicos corruptos como por mecanismos introducidos para identificar y combatir la corrupción. La corrupción también puede estar relacionada con otras actividades delictivas, como la defraudación fiscal, el lavado de dinero y la delincuencia organizada.

## Categorías de la Corrupción

9. La corrupción se puede encontrar en distintas formas, incluyendo el amiguismo, nepotismo y clientelismo. Los tipos de corrupción que los inspectores fiscales y los auditores podrían encontrar en el desarrollo de sus funciones incluyen: el cohecho, la malversación y la extorsión.

### Cohecho

10. El cohecho consiste en ofrecer, prometer o dar un pago indebido u otra ventaja a un servidor público o tomador de decisiones, con la intención de que éste actúe o se abstenga de actuar en relación con el desempeño de sus funciones. Esto se puede ver en la siguiente ilustración.





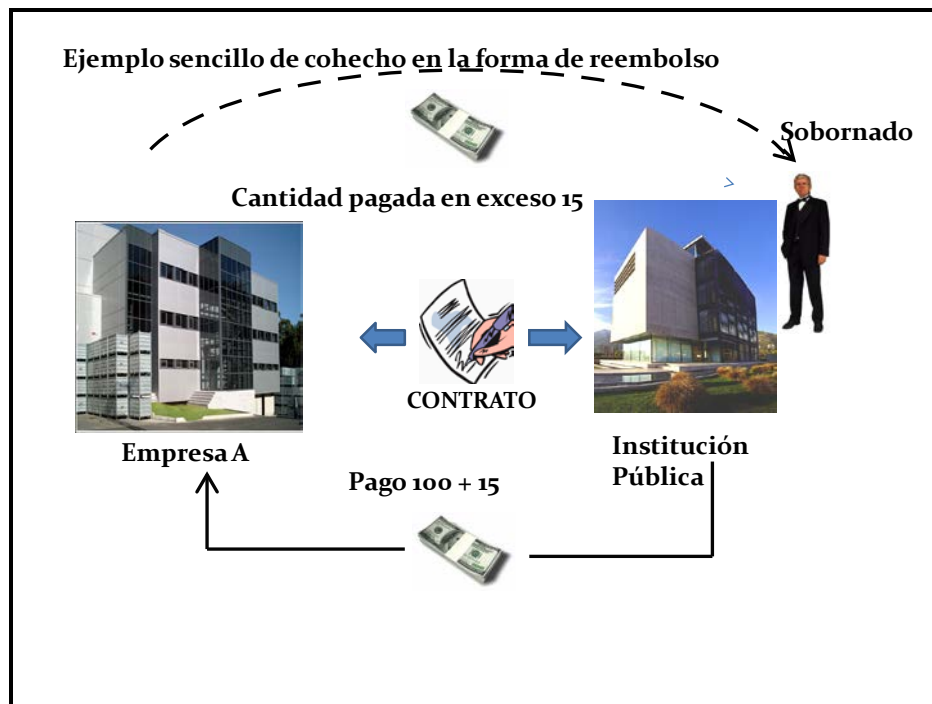
11. En general, en cualquier transacción de negocio en donde ocurre cohecho, hay cuatro sujetos fundamentales: la persona que ofrece el cohecho (sobornador), la persona que acepta el pago por cohecho (persona sobornada) y las organizaciones o empresas a las que representan. Aunque no siempre sea el caso, en ocasiones estas organizaciones son víctimas directas del cohecho, por ejemplo: una agencia gubernamental que sobrepaga por los servicios, como parte de un esquema de soborno (*kickbacks*) o la organización privada que celebra contratos en condiciones desfavorables como resultado de las acciones de las personas que ofrecieron y aceptaron el cohecho. También puede haber muchas víctimas indirectas de cohecho, incluyendo las personas afectadas por el desvío de recursos que debieran ser destinados a servicios públicos o las empresas que respetando y actuando bajo la ley pierden contratos, ya que se niegan a pagar sobornos.

## 12. Tipos de cohecho:

- **Reembolsos** (*kickbacks*)– Forma de cohecho, en la que el dinero o dádiva es pagado a una persona de influencia dentro de una organización, a cambio de que este asegure algún tipo de beneficio de la organización hacia la persona que pagó el cohecho. Comúnmente, el cohecho es pagado por las empresas que buscan asegurar contratos u obtener contratos en condiciones favorables. A cambio de su ayuda, parte de los beneficios del contrato se pagan (se reembolsan) al tomador de decisiones dentro de la organización, encargado de otorgar el contrato. La organización que concedió el contrato no está al tanto del pago hecho a su funcionario.
- **Comisiones Secretas** - Las empresas suelen utilizar agentes para celebrar contratos en su nombre, por ejemplo, para llevar acabo ventas en mercados extranjeros. Las comisiones secretas son una forma de cohecho en la que un agente solicita o acepta un pago por influir en estos contratos en beneficio de la persona que está pagando el cohecho sin el conocimiento o consentimiento del superior jerárquico. Esto se puede hacer para asegurar un contrato, para obtener condiciones favorables o incluso para evitar que el contrato se celebre con un competidor.
- **Pagos de facilitación**- Son realizados por una empresa a un servidor público con el fin de alentar o garantizar que el servidor público desempeñe sus funciones cotidianas. Un ejemplo de este caso podría ser cuando una empresa realiza un pago a un servidor público de aduanas para evitar retrasos innecesarios en el envío de mercancías. Los pagos de facilitación se hacen con la finalidad de influir en el comportamiento de un servidor público, pero en muchos países estos pagos no son ilegales, por lo tanto, los inspectores

fiscales y los auditores deben familiarizarse con el tratamiento que se le da a estos pagos en su país.

- **Tráfico de influencias** - También conocido como "negociación", el tráfico de influencias se produce cuando un servidor público pretende obtener un pago a cambio de usar su influencia para asegurar una ventaja indebida o favor para el otorgante del pago. El término también se utiliza cuando se solicita al servidor público que utilice su influencia para asegurar una ventaja indebida o favorecer a cambio de un pago. El tráfico de influencias es más frecuente en el mundo de la política, pero también lo podemos encontrar en los negocios.
- **Soborno electoral** - En algunos países es un delito hacer una donación con el fin de promover a un candidato o a un partido político, donde la intención es influir en el resultado de las elecciones y así asegurar o retener un contrato con el gobierno.



La Empresa "B" es una paraestatal responsable de coordinar la renovación de la ferroviaria estatal, incluida la concesión de contratos. Ha invitado a la licitación a varias empresas para llevar a cabo el trabajo. La Empresa "A" (persona que paga el cohecho) es una empresa privada que está haciendo una oferta para ganar el contrato. El contrato tiene un valor de 100 millones de dólares. La Empresa "A" se pone de acuerdo con un servidor público corrupto (persona que recibe el pago por cohecho) de la Empresa "B", en el que la empresa "A" se adjudica el contrato y

recibe un pago por 115 millones de dólares. A cambio, la Empresa "A" paga un "reembolso" de 15 millones de dólares al servidor público corrupto.

### **Malversación de fondos**

13. La malversación de fondos se refiere al acto en que un servidor público se apropia de dinero u otros bienes que se le han confiado para el ejercicio de sus funciones. La malversación es un tipo de fraude financiero, que a menudo implica la falsificación de documentos y registros durante un largo período de tiempo, mientras que las pequeñas cantidades regularmente son ocultadas de manera sistemática.

### **Extorsión**

14. La extorsión es el uso ilegal de la posición de una persona para exigir enérgicamente un pago a cambio de la concesión de una ventaja económica indebida. Al igual que en el cohecho, en la extorsión se realiza un pago a una persona que está en una posición de poder o influencia. Sin embargo, en el caso de la extorsión, la persona en la posición de poder o influencia exige el pago y lo hace mediante la intimidación, las amenazas o la fuerza.

## **EL ROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL COMBATE DEL COHECHO Y LA CORRUPCIÓN**

15. Las administraciones tributarias tienen un papel importante en el combate al cohecho y la corrupción. En el desarrollo de sus actividades los inspectores fiscales y los auditores se encuentran en posición de identificar indicadores de posible cohecho o corrupción y la administración tributaria tiene la responsabilidad de ejercer sus atribuciones para asistir a otras agencias del gobierno en la lucha contra estos delitos. La administración tributaria ayuda en el combate al cohecho y la corrupción en dos formas principalmente:

16. En primer lugar, la administración tributaria es responsable de garantizar el cumplimiento de la legislación fiscal en cada país. En la mayoría de los países, el cohecho y otros pagos relacionados con la corrupción no son deducibles. Los inspectores fiscales y los auditores deben tomar ciertas medidas a fin de poder identificar estos pagos y asegurarse que las deducciones no estén permitidas para efectos fiscales y, en su caso, aplicar las sanciones que correspondan de acuerdo con la legislación fiscal nacional. Los pagos por cohecho y otros ingresos provenientes de la corrupción pueden ser gravados de acuerdo con la legislación fiscal nacional. A pesar de negar la deducibilidad por cohecho o gravar los ingresos o ganancias del cohecho y aplicar sanciones, las administraciones tributarias quizás no podrán poner fin definitivo a las conductas corruptas, pero deben hacer lo que esté en su poder para limitarlo. Algunas personas y empresas continuarán aceptando los riesgos como un costo de hacer negocios. Sin embargo, mediante la aplicación de las leyes en sentido estricto, las administraciones tributarias reducirán los beneficios de la corrupción, enviando así un mensaje claro de que el cohecho y la corrupción no son prácticas comerciales aceptables.

17. En segundo lugar, cuando en el curso de su trabajo un inspector fiscal o auditor descubre información que lleva a la sospecha de posibles actos de cohecho o corrupción, en la mayoría de los países la administración tributaria tiene la obligación de remitir estas sospechas a la autoridad competente o al ministerio público. Esto puede aumentar significativamente la probabilidad de conseguir un proceso judicial exitoso. Esto también puede significar que paralelo al proceso judicial se pueden tomar medidas por la autoridad competente para recuperar los recursos procedentes de los actos de corrupción de las personas o empresas involucradas. Esto garantiza que, en la medida de lo posible, nadie obtenga un beneficio económico de la corrupción.

18. Cuando un inspector fiscal o auditor informa sus sospechas de posible cohecho o corrupción a la autoridad competente o al ministerio público, la administración tributaria debe adoptar todas las medidas necesarias para garantizar que esta información se mantenga estrictamente confidencial y garantizar la seguridad de sus empleados. Una política que proteja a los inspectores fiscales y a los auditores les permitirá hacer su trabajo con seguridad y motivará a otros a denunciar conductas similares. El contenido de dicha política puede variar dependiendo de las características de cada país y de su administración tributaria y debe basarse en una evaluación de los riesgos que enfrentan los inspectores fiscales y auditores en ese país.

### **Vínculos con el lavado de dinero**

19. El cohecho y la corrupción son delitos determinantes para el lavado de dinero, por lo que si un inspector fiscal o auditor identifica indicios de posible cohecho o corrupción, debe también considerar si existen indicios de posible lavado de dinero . Si fuera el caso, el inspector fiscal o auditor de igual forma puede estar obligado a informar de ello a la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF). Esto significa que la información descubierta por un inspector fiscal o auditor puede también dar lugar a una investigación de lavado de dinero.

20. El *Manual para la Prevención del Lavado de Dinero de la OCDE para los Inspectores Fiscales y Auditores Fiscales* es una guía práctica para crear conciencia sobre cuestiones relacionadas con el lavado de dinero y los indicadores de posible lavado de dinero que los inspectores fiscales y los auditores pueden encontrarse en el curso de su trabajo.

## EL ROL DE LOS INSPECTORES FISCALES Y LOS AUDITORES FISCALES

### Creando conciencia

21. Los inspectores fiscales y auditores de todo el mundo son especialistas altamente capacitados y calificados, que en el curso de sus actividades regulares examinan rutinariamente los asuntos financieros, las transacciones y los registros de millones de personas, empresas y otros contribuyentes. Sin embargo, pueden no estar conscientes de cuáles son los indicadores más frecuentes de posibles actos de cohecho o corrupción, ni del papel que deben desempeñar en hacer del conocimiento de la autoridad competente o del ministerio público las sospechas que hayan identificado respecto a posibles casos de cohecho o corrupción. Además, los inspectores fiscales y los auditores deben recordar que el cohecho y otros pagos relacionados con la corrupción no son deducibles de impuestos y las ganancias producto de la corrupción pueden ser ingresos gravables o ganancias para la jurisdicción interna. Si bien, el objetivo de este Manual es concientizar a los inspectores fiscales y auditores de los temas relacionados con el cohecho y la corrupción, no se pretende sustituir las leyes nacionales, las políticas y procedimientos. Los inspectores fiscales y los auditores deben, en todo momento, cumplir sus funciones de conformidad con las leyes, políticas y procedimientos que se aplican en su país. Por lo tanto, para garantizar la correcta aplicación de la legislación fiscal nacional, los inspectores fiscales y auditores deben ser conscientes de su papel en la detección del cohecho y la corrupción y así, estar alerta de los indicadores de posibles actos de esta naturaleza.

22. Con el fin de ocultar pruebas de cohecho y corrupción, los contribuyentes suelen recurrir a las mismas técnicas que se utilizan para ocultar ingresos al evadir impuestos o blanquear los productos de la delincuencia. Al igual que en el caso del reconocimiento de indicadores de posible evasión o lavado de dinero, los inspectores fiscales y auditores deben estar atentos a los indicadores de posible cohecho o corrupción.

23. En este Manual se hace referencia al hecho de que los inspectores fiscales y los auditores deben tener en cuenta los indicadores de posible cohecho o corrupción. Sin embargo, las acciones que un inspector fiscal o auditor toma en el desarrollo de su investigación siempre deben ser con el propósito de determinar las obligaciones fiscales del contribuyente. En el curso de estas investigaciones, el inspector fiscal o auditor debe prestar atención a los indicadores que pueden dar lugar a sospecha de cohecho o corrupción, pero no es su papel determinar si un

delito ha sido cometido. Conducir las investigaciones sobre la posible comisión de un delito es responsabilidad de la autoridad encargada de aplicar la ley o el ministerio público, y no del inspector fiscal o auditor.

### **Detectando el cohecho y la corrupción**

24. Las transacciones efectuadas por actos de corrupción, incluido el pago de cohecho, podrían estar "en los libros" (en otras palabras, se encuentran en los registros y cuentas financieros de individuos o empresas ) o "fuera de los libros". Los inspectores fiscales y los auditores tienen más probabilidades de detectar indicadores de posibles casos de cohecho que están "en los libros", cuando se revisan los registros financieros de los contribuyentes. En general, esto no debería crear trabajo adicional para el inspector fiscal o auditor, ya que la revisión de los libros y registros financieros es parte de sus actividades regulares para verificar las fuentes de ingresos de los contribuyentes e identificar los ingresos o ganancias libres de impuestos y gastos no deducibles. Para la identificación de indicadores de cohecho o corrupción, los inspectores fiscales y auditores deben utilizar las mismas habilidades analíticas que utilizan en las auditorías, esto aunado a su juicio los llevará a detectar posible evasión fiscal. Sin embargo, es vital que los inspectores fiscales y los auditores estén conscientes de cómo se presentan los posibles indicadores de cohecho y corrupción, a fin de que los puedan identificar.

25. Más adelante se discutirán los indicadores de cohecho y corrupción, pero es importante tener en cuenta que estos se dividen en dos grandes grupos:

- Los indicadores afirmativos: indican que un acto pudo haber ocurrido con el propósito de engañar, ocultar o disfrazar los hechos. Los indicadores afirmativos en sí mismos no son suficientes para establecer que ha ocurrido cohecho o algún acto de corrupción. Ejemplos de indicadores afirmativos incluyen: directivos o empleados con un estilo de vida que no es compatible con los ingresos conocidos; una empresa que realiza transacciones con márgenes de beneficio bruto inusualmente altos o bajos; y, una relación inusualmente estrecha entre un contribuyente y consultores externos.
- Los actos afirmativos: establecen que una determinada acción o serie de acciones, fueron deliberadamente cometidas con el propósito de engañar, ocultar o disfrazar los hechos. Los actos afirmativos deben estar presentes a fin de establecer que el cohecho o la corrupción han tenido lugar. Ejemplos de actos afirmativos incluyen: la omisión de ciertos rubros de los registros financieros donde se incluyen otros rubros similares; ocultar cuentas

bancarias; falta de depósitos en las cuentas de la empresa; y, ocultar el origen o el destino de los pagos.

26. Con el fin de apoyar a los inspectores fiscales y a los auditores en la identificación de posibles casos de corrupción, muchas administraciones tributarias están adoptando un enfoque de riesgo basado en tres pilares: (i) inteligencia, (ii) concientización y (iii) capacitación. Se pretende que este Manual se pueda utilizar para respaldar cada uno de estos tres pilares. Al centrarse en las áreas de mayor riesgo y analizar los indicadores generales y específicos de posible cohecho o corrupción, este Manual puede complementar otras fuentes de inteligencia para ayudar a los inspectores fiscales y auditores a planificar su trabajo para garantizar que los recursos sean asignados donde el riesgo es mayor. Como se señaló anteriormente, el propósito de este Manual es crear conciencia en los inspectores fiscales y auditores de los indicadores de posible cohecho o corrupción. Además, este Manual hace hincapié en la importancia de detectar y prohibir la obtención de beneficios fiscales de los pagos por cohecho y gravar las ganancias de la corrupción, así como la importancia de hacer del conocimiento de la autoridad competente o del ministerio público cuando se ha identificado evidencia de posible cohecho o corrupción. Por lo tanto, este Manual está estructurado de manera que pueda ser utilizado tanto como una herramienta de capacitación así como guía de referencia para inspectores fiscales y auditores.

### **Plan de Evaluación y Verificación del Cumplimiento**

27. Durante la fase de planeación, al llevar a cabo una revisión de las declaraciones de impuestos, los inspectores fiscales, auditores y sus supervisores, deben estar atentos a las situaciones que se prestan a la creación de pagos ilegales o impropios, como lo son los pagos por cohecho. Valiosas fuentes de información durante esta fase (y a lo largo de la examinación o auditoría) incluyen informes internos de auditoría, reportes de prensa, Internet y advertencias (anónimas). Las bases de datos que contienen información sobre los precios justos de mercado también pueden ser útiles al comparar la posición de un contribuyente con las normas comerciales. Cuando se considere apropiado y necesario, el plan de evaluación debe incluir la consideración de los siguientes controles de cumplimiento:



- un examen de los informes de auditoría interna y documentos de trabajo relacionados a fin de determinar si se hace alguna referencia a la creación de cualquier fondo corporativo secreto u oculto;
- una revisión de las copias de los informes del contribuyente presentados ante otras agencias regulatorias de gobierno;
- evaluar el uso de entidades y operaciones en el extranjero, los términos de los acuerdos contractuales o de precios, los detalles de las transferencias de fondos y la ubicación en paraísos fiscales, y
- una revisión en internet y otras fuentes públicas.

### **Información disponible de otras agencias gubernamentales**

28. En la planificación y la realización del trabajo, los inspectores fiscales y los auditores deben tener en cuenta la información que, en su caso, podrían solicitar a otras agencias gubernamentales. Detalles de los mecanismos de intercambio de información y otras formas de cooperación entre los organismos públicos nacionales, junto con las descripciones de las prácticas exitosas, se encuentran en el reporte de *Cooperación Interinstitucional Eficaz en la Lucha contra los Delitos Tributarios y Otros Delitos Financieros* (El Reporte de Roma), publicado por la OCDE en 2012.

### **Información disponible de otros países**

29. En la planificación y la realización de su trabajo, los inspectores fiscales y los auditores deben tomar medidas para asegurarse que tienen conocimiento cualquier información del extranjero que ya haya sido recibida por la administración tributaria. Cuando un inspector fiscal o auditor requiere más información para sus investigaciones y se han agotado las opciones para la obtención de esta información en su propio país, deben considerar si esta información puede ser obtenida de otro país.

30. Varios mecanismos legales prevén el intercambio de información entre los países para efectos fiscales. Estos incluyen los instrumentos bilaterales, como los Convenios de Doble Tributación que contienen un artículo de intercambio de información basado en el artículo 26 de la Convención Modelo de la OCDE y Acuerdos de Intercambio de Información Fiscal y los instrumentos multilaterales, como la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. Estos instrumentos podrán también establecer otras formas de cooperación internacional, tales como el uso de auditorías simultáneas por las administraciones

tributarias en más de un país. Los términos y el uso de una amplia gama de instrumentos para la cooperación internacional se describen en la publicación "Cooperación Internacional contra los Delitos Fiscales y Otros Delitos Financieros: Un Catálogo de los Principales Instrumentos", publicado por la OCDE en 2012.

31. El intercambio de información entre las administraciones tributarias de los distintos países es manejado por funcionarios conocidos como "autoridades competentes", que son nombrados por los respectivos gobiernos de los países. Generalmente no se permite el contacto directo entre los funcionarios fiscales en diferentes jurisdicciones. Cuando un inspector fiscal o auditor recibe información de otro país que indica que un delito no tributario puede haber ocurrido, deben buscar la asesoría de especialistas dentro de su administración tributaria ya que compartir la información con las autoridades encargadas de impartir justicia puede estar prohibido si no se cuenta con el consentimiento del país que proporcionó la información.

32. Cuando un inspector fiscal o auditor obtiene información que sea previsiblemente relevante para la administración o para la aplicación de las leyes fiscales de otro país, deberán considerar si pueden intercambiar esta información con la administración tributaria de ese país a través de convenios bilaterales o multilaterales. Esto incluirá, por ejemplo, cuando el inspector fiscal o auditor sospecha que pagos por cohecho han sido realizados por un contribuyente en otro país, los cuales deben ser negados para efectos fiscales en ese país. Una vez más, cualquier contacto con la administración tributaria de otro país debe llevarse a cabo a través de las autoridades competentes de cada país.

### **Pasos a seguir después del descubrimiento de indicadores de posible cohecho o corrupción**

33. Cuando un inspector fiscal o auditor identifica uno o más de los indicadores mencionados en este Manual debe, de conformidad con la regulación interna, cuando sea necesario y no comprometa la averiguación, llevar a cabo más investigaciones para determinar si estos indicadores son suficientes para suponer que el cohecho o la corrupción están presentes. Cuando este sea el caso, deben tomar medidas para asegurar el cumplimiento de la regulación interna sobre la no deducibilidad de los pagos por cohecho y otros pagos relacionados con las prácticas de corrupción, y gravar las ganancias obtenidas por estas conductas. Se recuerda al

auditor que si bien puede tener conocimiento de posibles indicios de cohecho o corrupción, el propósito de sus acciones siempre debe ser la determinación de la obligación fiscal y no determinar la comisión de un delito. Sin embargo, si en el curso de una auditoría y con base en los hallazgos de la misma, el auditor fiscal supone la presencia de cohecho, deberá hacerlo del conocimiento de la autoridad judicial competente o del ministerio público.

34. Cuando así lo exija la legislación nacional, la administración tributaria debe referir también estas sospechas a la autoridad judicial competente o ministerio público, de conformidad con las normas y procedimientos de su país. Un esquema de los tipos de información que debe incluir la remisión se presenta en el Anexo 2. Después de haber hecho del conocimiento de la autoridad competente la sospecha de la actividad delictiva, la revisión o auditoría puede continuar, pero todas las preguntas e investigaciones relativas a la sospecha de cohecho o corrupción deben cesar. Esto es tanto para proteger los derechos de los posibles sospechosos, como para evitar poner en peligro cualquier averiguación. No obstante, una decisión sobre la deducibilidad de los pagos se puede hacer al mismo tiempo que se hace del conocimiento de la autoridad competente o del ministerio público.

## INDICADORES DE POSIBLE COHECHO O CORRUPCIÓN

35. Los inspectores fiscales y los auditores deben estar conscientes de los indicadores de posibles pagos por cohecho o corrupción para asegurar que se tomen en cuenta en la planificación de una revisión, y que puedan ser reconocidos cuando estén presentes. En este capítulo se clasifican los principales indicadores de posibles pagos por cohecho o corrupción que puedan surgir durante el proceso de análisis de riesgo de cumplimiento para la selección de los casos, durante la evaluación de una declaración de impuestos, la planeación de una auditoría y durante la propia auditoría.

36. Los indicadores de posible cohecho o corrupción pueden ser descubiertos en una amplia gama de lugares. El más obvio de estos incluye las declaraciones de impuestos, registros bancarios y la contabilidad financiera, incluidas las declaraciones de ingresos, balances y estados de flujo de efectivo. Sin embargo, los inspectores fiscales y los auditores pueden buscar indicadores en la información pública disponible, incluyendo noticias, sitios de internet sobre las industrias o regiones geográficas y bases de datos sobre los precios justos de mercado (para comparar las condiciones de los contratos con las normas del mercado). Los informes de auditoría interna, reportes judiciales y advertencias anónimas también pueden resultar fuentes de información útiles, aunque cualquier información proporcionada anónimamente debe ser verificada a fondo con evidencia independiente.

37. El cohecho y la corrupción pueden ocurrir en diferentes situaciones y en todos los niveles de las organizaciones del sector público y privado. Los inspectores fiscales y los auditores deben estar conscientes de la posibilidad de existencia de corrupción en el sector público surgida en transacciones que involucran a una persona políticamente expuesta (PPE), debido a su alto nivel de influencia. Una PPE es una persona a la que se le ha confiado una responsabilidad pública prominente, como una figura política de alto nivel, así como sus parientes cercanos y socios. Debido al aumento del riesgo de lavado de dinero planteado por las PPE, las instituciones financieras y otras entidades están obligadas a llevar un registro de las transacciones y las cuentas que involucren a PPE. Para ayudar a las instituciones en la identificación de las PPE, varias organizaciones públicas y privadas mantienen listas de PPE, y puede ser posible que los inspectores fiscales y los auditores tengan acceso a ellas en el curso de sus investigaciones.

38. Para los efectos de este Manual los indicadores de posible cohecho o corrupción se han clasificado en cinco grandes grupos, mismos que son discutidos en los siguientes capítulos. En la práctica, la mayoría de los indicadores que un inspector fiscal o auditor es probable que encuentre en el desarrollo de sus actividades se relacionaran con contribuyentes que están realizando pagos por cohecho u otros pagos relacionados con la corrupción, los cuales serán comentados en los siguientes cuatro capítulos. Muchos de los indicadores incluidos en estos cuatro capítulos también son relevantes cuando se considera la posición de alguien que ha recibido el producto o ganancias de cohecho o corrupción. Sin embargo, el quinto capítulo de este Manual analiza los indicadores de posible cohecho o corrupción que son particularmente relevantes para estos destinatarios. Los siguientes cinco capítulos son:

- Indicadores relativos al entorno de riesgo externo e interno del contribuyente.
- Los indicadores relativos a las transacciones del contribuyente.
- Los indicadores relativos a los pagos y los flujos de dinero.
- Los indicadores relativos a los resultados de las transacciones del contribuyente.
- Los indicadores que se refieren específicamente a los beneficiarios de los recursos procedentes de posible cohecho o corrupción.

39. Incluso un solo indicador de posible cohecho o corrupción debe ser tomado en serio, y puede significar que el inspector fiscal o auditor deba prestar mayor atención para tratar de identificar otros indicadores o pruebas antes de remitir las sospechas de la posible comisión de un delito. Cuando está presente el cohecho o corrupción, los indicadores raramente se encuentran aislados. Esto se muestra en cada uno de los cinco capítulos siguientes, que incluyen ejemplos tomados de casos reales donde los inspectores fiscales o auditores identificaron información clave que resultó en, o contribuyó a investigaciones por corrupción.

40. Cuando un inspector fiscal o auditor sospecha que un contribuyente o funcionario público puede estar involucrado en actos de cohecho y corrupción, para determinar la responsabilidad fiscal de las partes implicadas, debe extender sus investigaciones en busca de indicadores en ambos lados del cohecho o de la transacción corrupta. Esto puede incluir el contacto con la administración tributaria de otro país, si la sospecha de cohecho o corrupción se está llevando a cabo en el extranjero.

41. Una lista completa de todos los indicadores mencionados en estos capítulos se incluye en el Anexo 3.

## INDICADORES RELATIVOS AL AMBIENTE DE RIESGO EXTERNO E INTERNO DEL CONTRIBUYENTE

### Introducción

42. Los inspectores fiscales y los auditores deben estar conscientes de que la detección de posibles casos de cohecho comienza desde que el asunto les es asignado y antes de que comience el trabajo de campo. Tanto inspectores fiscales como auditores deben, al igual que con cualquier otro asunto, familiarizarse con las particularidades del negocio del contribuyente y su industria.

43. Una vez en el campo, antes de que un auditor fiscal pueda decidir si la corrupción esta presente, él o ella debe llevar a cabo una revisión exhaustiva del ambiente de negocios del contribuyente, un recorrido por las instalaciones y una revisión a fondo de los registros del contribuyente. Sólo de esta manera, el inspector fiscal podrá obtener una imagen clara de las transacciones del contribuyente y de cómo las partes interesadas podrían estar involucradas en actos de corrupción. En términos del ambiente de negocios, el auditor fiscal debe determinar las fortalezas de los controles internos del contribuyente y evaluar si existe posibilidad de que los dueños o los administradores realicen pagos por cohecho sin ser detectados.

44. El auditor puede utilizar el recorrido por las instalaciones y el tiempo que pasa en el lugar para observar la presencia de indicadores de posible cohecho o corrupción. Haciendo preguntas relevantes para su investigación fiscal respecto de quien negocia, firma contratos y autoriza los pagos, el auditor puede ser capaz de identificar las debilidades en los controles y las oportunidades para la corrupción. Haciendo conjeturas, por ejemplo a partir de una revisión de: los gastos de las cuentas que se suelen utilizar en las operaciones de cohecho; identificando los actores clave en las operaciones y las relaciones entre ellos; cuestionando el uso de un intermediario, como un consultor; revisando los contratos y el valor de los bienes transferidos; inspeccionando la correspondencia, registros bancarios, registros de viaje y otros documentos clave; y quizás utilizando información externa a los registros de los contribuyentes, el inspector fiscal puede asegurarse que los pagos se rechacen, sujetándose a la legislación fiscal nacional.

### Indicadores

*Indicadores relativos al entorno de riesgo externo del contribuyente:*

1) Opera en o se relaciona con empresas que operan en un país considerado de alto riesgo<sup>2</sup>.

2) Opera en una industria considerada de alto riesgo<sup>3</sup>, tales como:

- Obras públicas y construcción
- Empresa de servicio público
- Bienes raíces, propiedades, servicios legales y de negocios
- Industria del Petróleo y Gas
- Minería
- Generación y transmisión de energía
- Industria farmacéutica y sanitaria

3) Opera en un sector altamente regulado, o aquellos que requieren autorizaciones y licencias de gobierno.

## **Indicadores relativos al entorno de riesgo interno del contribuyente**

### *Indicadores relativos a la estructura legal y conexiones*

- Estructura jurídica compleja o internacional sin aparentes beneficios comerciales, legales o fiscales.
- Posee o controla una entidad jurídica sin objetivo comercial, particularmente si está localizada en el extranjero.
- Emplea o tiene relaciones de negocios con los parientes cercanos del propietario o de algún alto directivo.
- Emplea o tiene relaciones de negocio con Personas Políticamente Expuestas (PPE) o sus familiares.

### *Indicadores relativos a los controles internos del contribuyente*

- La administración carece de o cuenta con una filosofía anti-corrupción laxa.
- Pocos o inexistentes controles internos, como una función de auditoría interna independiente, para detectar y evitar la corrupción.
- Controles débiles acerca de la contratación y uso de consultores.

### *Indicadores relativos a los antecedentes del contribuyente*

---

<sup>2</sup> Los países de alto riesgo incluyen aquellos que no participan en el intercambio efectivo de información, tienen una baja puntuación en el Índice de Percepción de Corrupción de Transparencia Internacional, o Índice de Fuentes de Cohecho, o tienen una puntuación alta en el Índice de Secrecía Financiera de la Red de Justicia Fiscal.

<sup>3</sup> Industrias de alto riesgo son aquellas con una baja puntuación en el Índice de Transparencia Internacional de Fuentes de Cohecho. La lista de industrias incluidas arriba obtuvieron puntajes bajos en el índice de 2011.



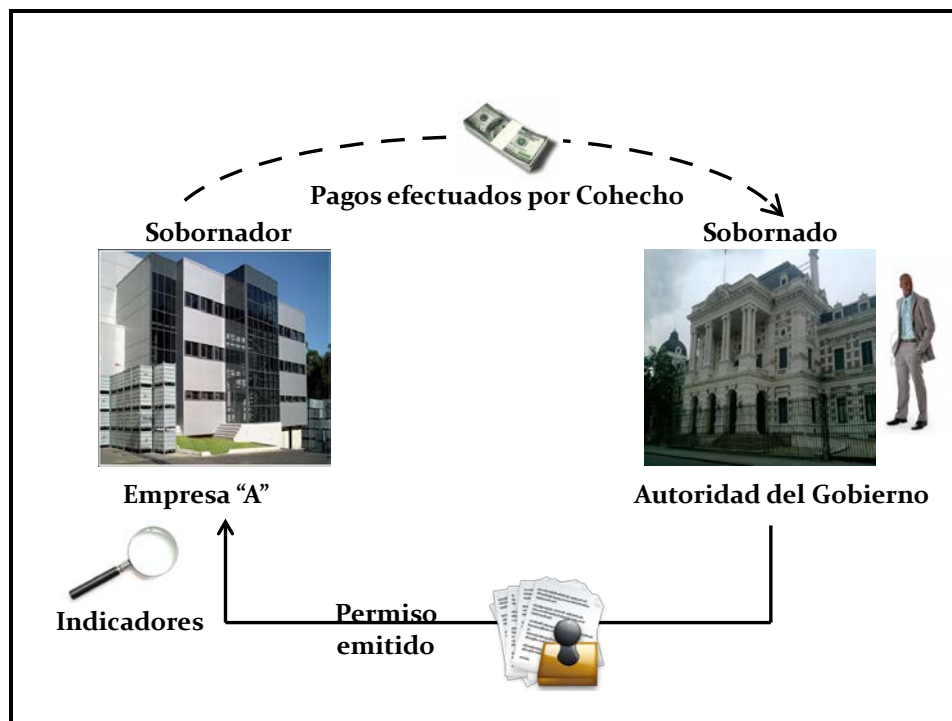
- Sospechas o litigios previos en relación con cualquier tipo de delito financiero.

*Indicadores relativos a los intentos de afectar la revisión o la auditoría*

- Intentos de influir en el inspector fiscal o auditor, incluyendo el ofrecer un soborno.
- Intentos de obstaculizar la revisión o auditoría, por ejemplo, negándose a responder a las preguntas o reteniendo información financiera o correspondencia.

Ejemplos

**OPERACIONES REALIZADAS EN PAÍSES CONSIDERADOS DE ALTO RIESGO**

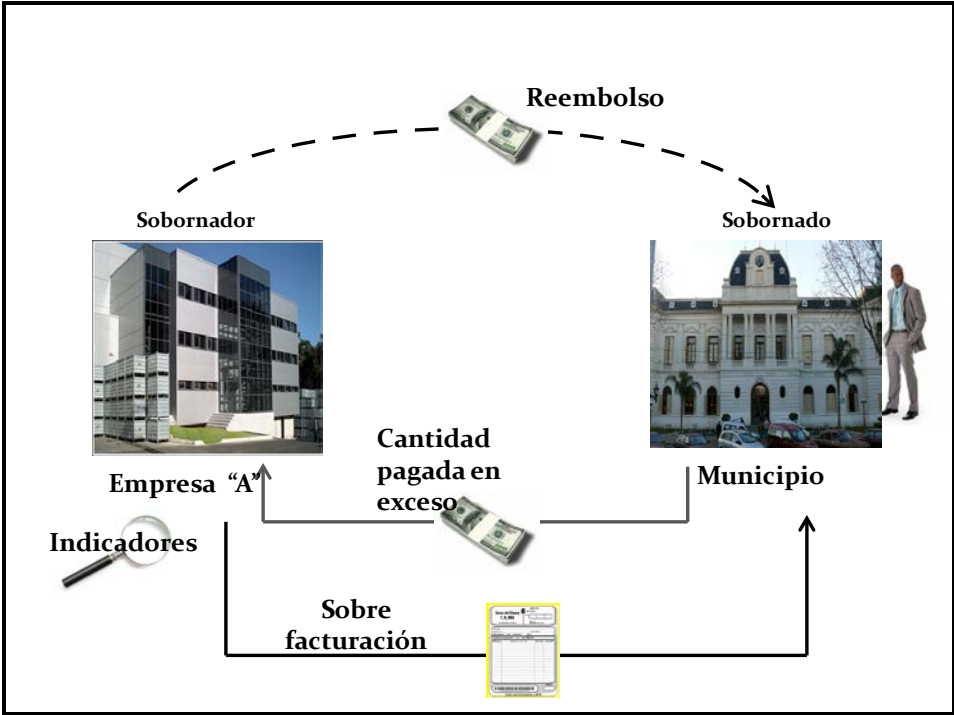


La Empresa "A" (persona que paga el cohecho) es la encargada de la construcción de una instalación industrial a gran escala en el país "X", que tiene una puntuación muy baja en el Índice de Percepción de la Corrupción de Transparencia Internacional. Durante una revisión, el auditor fiscal descubrió pagos en efectivo descritos como "comisiones" por un total de \$ 400,000 dólares. Sin embargo, la administración de la Empresa "A" no pudo dar una explicación convincente de estos grandes pagos en efectivo, y el auditor fiscal constató que no existían facturas correspondientes a los pagos (la empresa había utilizado "comprobantes auto elaborados" para realizar los

pagos). Esto llevó a que el auditor fiscal realizara nuevas investigaciones que revelaron que, durante el curso de la construcción, la Empresa “A” había necesitado maquinaria industrial especializada para ser enviada a la obra. Esto requirió de un permiso para la entrega, lo que la Empresa “A” sabía podría llevar mucho tiempo y podría no ser autorizado. La Empresa “A” por lo tanto, se acercó a los servidores públicos (persona a la que se le paga el cohecho) y ofreció pagar cantidades en efectivo a cambio de que les expidieran el permiso rápidamente.

En este caso, el indicador clave que hizo que al inspector fiscal sospechar la posible corrupción fue que la Empresa “A” llevó a cabo un gran proyecto en un país considerado de alto riesgo. Otros indicadores incluyen el hecho de que la Empresa “A” operaba en un sector que requiere permisos gubernamentales, que realizó grandes pagos en efectivo y los pagos se hicieron sobre la base de comprobantes auto preparados.

### NEGOCIOS REALIZADOS CON FAMILIARES CERCANOS



Un municipio es uno de los mayores clientes de una pequeña empresa de pintura, la Empresa “A” (persona que paga el cohecho). Durante la auditoría a la Empresa “A”, el auditor descubrió evidencia de que la cantidad de pintura utilizada por la empresa en su trabajo para el municipio era mucho menor que lo que se establecía en los

contratos, y su ganancia bruta fue significativamente mayor a lo esperado en la industria, lo que indica que la empresa puede estar sobrefacturando para este trabajo.

Como resultado, el auditor fiscal decidió realizar una verificación con terceros en el municipio, lo que reveló que los contratos de la pintura se han concedido por un empleado (persona que recibe el pago por cohecho) que también era familiar cercano del dueño de la Empresa "A". El auditor refirió estas sospechas a las autoridades encargadas de impartición de justicia, quienes iniciaron una investigación penal. Esta investigación reveló que el municipio no tenía controles efectivos para garantizar la independencia en la adjudicación de contratos y el mismo empleado había concedido otros contratos a amigos y familiares. La investigación reveló que parte del dinero pagado por el municipio a la Empresa "A" se estaba devolviendo al empleado municipal como reembolso. Con base en los resultados de la investigación penal, se hizo una acusación por corrupción y delincuencia organizada, que se tradujo en una serie de condenas.

En este caso, el indicador clave que causó que el auditor fiscal sospechara de posible corrupción fue el hecho de que los contratos municipales se estaban concediendo a la Empresa "A" por un pariente cercano del dueño de la empresa. Otros indicadores incluyen que la empresa obtuvo un beneficio bruto alto en los contratos con un cliente en particular, que los contratos fueron aprobados por una sola persona y por la ausencia de licitaciones públicas para los contratos.

## INDICADORES RELATIVOS A LAS OPERACIONES REALIZADAS POR EL CONTRIBUYENTE

### Introducción

45. En este capítulo, se discutirán los indicadores que rodean las operaciones de un contribuyente. En particular, los que se refieren a las partes en las transacciones, incluidos los intermediarios y consultores, y los términos de las mismas. Hay muchas buenas razones por las cuales un negocio o empresa que opera en una jurisdicción extranjera debería hacer uso de consultores externos: para poder acceder al conocimiento de las leyes locales, las prácticas empresariales y las características particulares de la industria local. Los consultores también pueden ser utilizados para facilitar contactos de negocio a nuevos participantes en el mercado. Sin embargo, los casos de cohecho implican a menudo el uso de consultores para negociar acuerdos y para facilitar la ejecución de transacciones ilícitas. Por ejemplo, el pago de cohecho a menudo se caracteriza por el pago de una cuota al consultor, parte de la cual se utiliza luego para pagar al servidor público. Por lo tanto, cuando se encuentre conjuntamente con otros indicadores, una estrecha relación entre el contribuyente y los consultores externos, este puede ser un indicador para considerar llevar a cabo una investigación más a fondo sobre posibles casos de cohecho, teniendo en cuenta que el objetivo del inspector fiscal y el auditor es el de determinar las obligaciones fiscales del contribuyente.

46. Los inspectores fiscales y los auditores deben prestar especial atención a las transacciones inusuales que encuentren que podrían indicar un mayor riesgo de posibles actos de cohecho. Las circunstancias que hacen una transacción inusual son muy amplias, pero algunas de las principales características incluyen:

- Una transacción que no encaja con los antecedentes (historial) o circunstancias de la persona.
- Una transacción que no tiene una explicación lógica económica o práctica.
- Una transacción en la que la identidad de las partes no es clara
- Una transacción en la que el origen o destino de los fondos no es claro.

47. El *Manual para la Prevención del Lavado de Dinero para los Inspectores Fiscales y Auditores* de la OCDE <sup>4</sup> incluye la siguiente descripción de una transacción inusual.

*Inusual quiere decir que una transacción difiere de las normas de una determinada industria o de los hábitos de una persona, teniendo en cuenta sus antecedentes, actividades normales e ingresos declarados. La desviación del comportamiento normal o esperado puede indicar riesgo. Cuanto mayor es la desviación en el comportamiento y la frecuencia de la ocurrencia de situaciones inusuales, mayor es el riesgo.*

## **Indicadores**

### **Indicadores relativos a las partes en las transacciones**

- La identidad de las partes involucradas en una transacción no es clara.
- Ser parte de contratos con empresas o proveedores de servicios inesperados, o que no suelen involucrarse en la industria del contribuyente.
- Ser parte de contratos con una empresa propiedad o controlada por una PPE (o pariente de una PPE), en particular cuando la PPE está autorizada para otorgar contratos o licencias relacionados con las actividades empresariales del contribuyente.
- Ser parte de transacciones con empresas extranjeras, especialmente aquellas ubicadas en países de alto riesgo.
- Cuando los intermediarios o consultores están ubicados en un país considerado de alto riesgo o en un país donde el negocio del contribuyente no se encuentra activo.
- Cuando se utilizan intermediarios o consultores que prestan servicios a un solo cliente.
- Ser parte de una transacción con una empresa registrada (o con directores que están registrados) en la dirección de una empresa proveedora de servicios en el extranjero.
- Ser parte en transacciones grandes o significativas con empresas de reciente creación, no transparentes o no identificables.
- Expedir notas de crédito a entidades o sucursales radicadas en países considerados de alto riesgo.

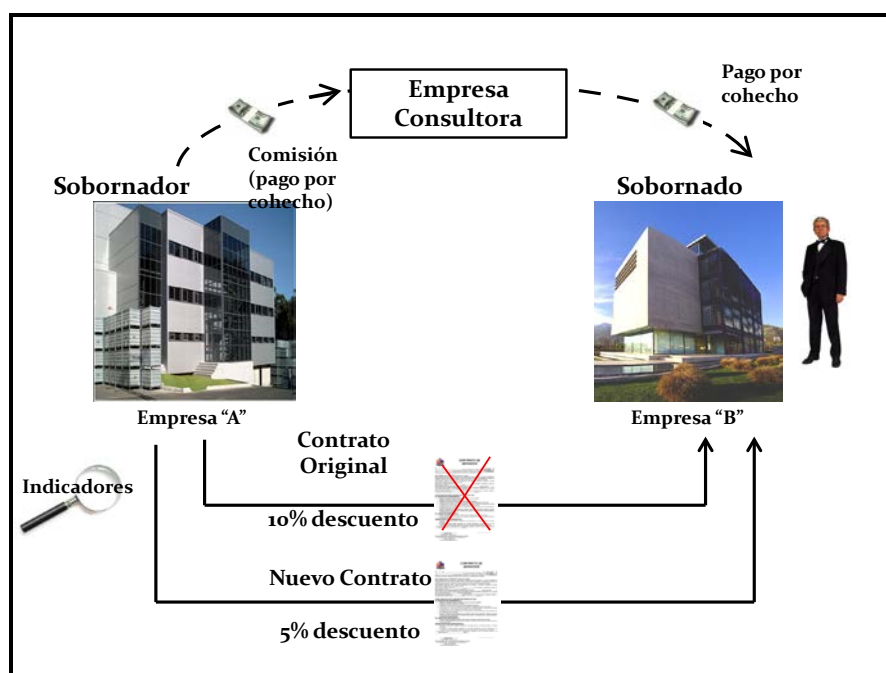
### **Indicadores relativos a las condiciones de las transacciones**

---

<sup>4</sup> El Manual para la Prevención del Lavado de Dinero de la OCDE fue publicado en 2009 y está disponible en diversos idiomas en el sitio: [www.oecd.org/ctp/taxcrimes/laundrying](http://www.oecd.org/ctp/taxcrimes/laundrying)

- Ser parte de contratos o préstamos que no cuentan con documentación comprobatoria.
- Ser parte de contratos en los que la documentación no establece claramente los términos clave, tales como los bienes o servicios que serán prestados, o los pagos que se harán.
- Ser parte de contratos que no parecen reflejar la realidad de una transacción (por ejemplo, donde los bienes suministrados o pagos realizados difieren de los establecidos en el contrato y no hay documentación para explicar esta diferencia).
- Ser parte de contratos en lo que parece no haber condiciones comerciales razonables, tales como:
  1. Préstamos en condiciones especialmente favorables o desfavorables.
  2. Contratos donde el pago por bienes o servicios parece insuficiente o excesivo.
- Acciones fuera de los términos de un contrato (por ejemplo, los pagos adicionales).
- Cambios en los contratos, tales como aumento de precio, sin justificación comercial.
- Cuando los términos clave difieren de otras transacciones del contribuyente o de las normas de la industria (por ejemplo, la adquisición de bienes o servicios que el contribuyente no suele usar).
- Contratos que prevén pagos que están supeditados a los resultados de acuerdos con otras partes.
- Cuando no se siguen los procedimientos de contratación normales
- Tener personas que no cubren con el perfil o no se encuentran calificadas para ocupar altos cargos o empleados ficticios en la nómina.
- Transacciones que no pueden ser explicadas con claridad por el contribuyente.

## RENEGOCIACIÓN DE CONTRATOS SIN JUSTIFICACIÓN



La Empresa "A" (persona que paga el cohecho) proporciona servicios de mantenimiento a un contratista de petróleo y gas, la Empresa "B" que se encuentra en el país "X". El país "X" recibe una puntuación baja en el Índice de Percepción de la Corrupción de Transparencia Internacional. Estos servicios se proporcionan en virtud de un contrato de larga duración en el que la Empresa "A" factura a la Empresa "B" sus servicios con un descuento del 10% en comparación con las tarifas normales. Durante el curso de una auditoría a la Empresa "A", el auditor fiscal descubrió que durante el período en cuestión la Empresa "B" terminó este contrato. Otras investigaciones revelaron que, con el fin de negociar un nuevo contrato con la Empresa "B", la Empresa "A" se había puesto en contacto con una empresa consultora, que se encargaría de concluir los contratos en nombre de la Empresa "B".

A la Empresa "A" se le concedió un nuevo contrato con la Empresa "B" para proporcionar los mismos servicios. Sin embargo, en virtud de este contrato, la Empresa "A" facturaba a la Empresa "B" sus servicios con sólo un descuento del 5%. Por lo tanto, en virtud del nuevo contrato, la Empresa "B" estaba pagando más por los mismos servicios. La Empresa "A" también pagó una comisión a la empresa consultora, la cual era más o menos igual a la cantidad pagada por la Empresa "B" en el marco del nuevo contrato. El auditor fiscal logró obtener información que mostró que los individuos que eran propietarios de la consultora estaban relacionados con el Director de la Empresa "B" (persona que recibe el pago por cohecho), que también

era un alto funcionario del gobierno en el país “X”. Esto llevó al auditor fiscal a sospechar que, la Empresa “B” estaba pagando en exceso los servicios a la Empresa “A”, en virtud del nuevo contrato, y que esta cantidad se estaba pagando como cohecho al Director de la Empresa “B” a través de la consultora.

En este caso, el indicador clave que hizo que el inspector fiscal sospechara que existe posibilidad de corrupción es que el auditor fiscal no pudo recibir una explicación clara de por qué la Empresa “B” terminó un contrato vigente con la Empresa “A”, y luego negoció un nuevo contrato a través de un consultor en virtud del cual la Empresa “B” paga un precio más alto por los mismos servicios. Otros indicadores incluyen el hecho de Empresa “A” opera en una industria de alto riesgo, la Empresa “A” estaba haciendo negocios con una empresa en un país de alto riesgo, el Director de la Empresa “B” es una PEP, y los propietarios de la empresa consultora y el Director de la Empresa “B” estaban emparentados.

**TRANSACCIONES NO ENCAJAN CON EL PERFIL DEL CONTRIBUYENTE**



Durante la revisión fiscal de la Empresa “A” (persona que paga el cohecho), una compañía de desarrollo inmobiliario, se descubrieron facturas de servicios de consultoría por un total de \$ 500,000 dólares. Estos pagos fueron inusuales debido a que la Empresa “A” no suele gastar grandes cantidades en los contratos de consultoría. Cuando se pidió presentar la documentación soporte para estas facturas, la Administración de la Empresa “A”, dijo que no existía.

El auditor fiscal decidió verificar la información con la consultora, el proveedor de servicios nombrado en las facturas. La consultora era una empresa pequeña, de

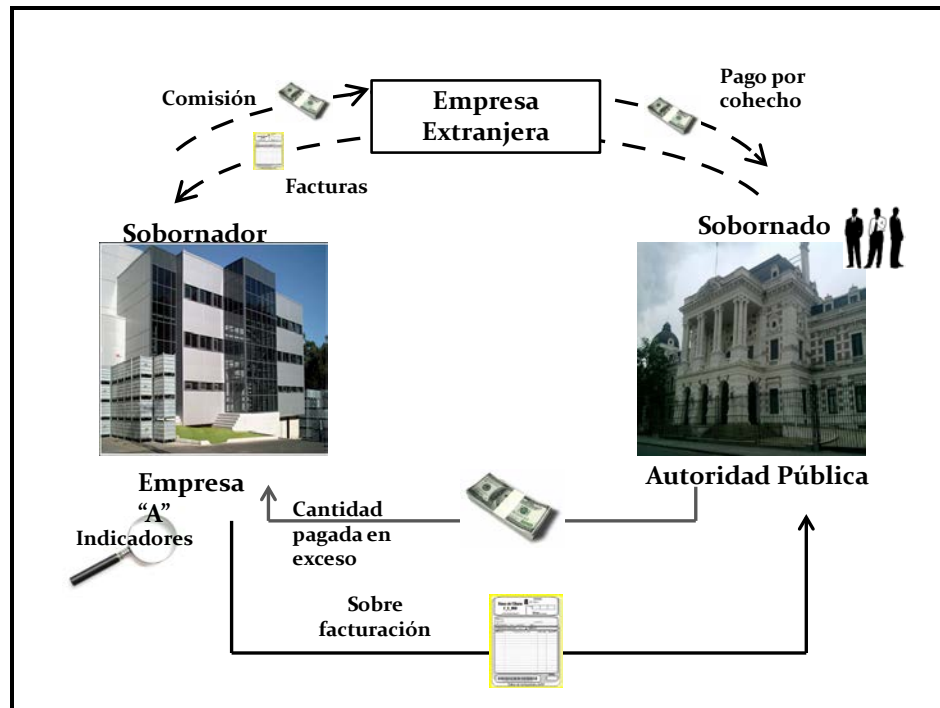


reciente creación, con pocos clientes, propiedad de la Sra. “J”. En general, la consultora factura pequeñas cantidades alrededor de \$ 1,000.00 dólares. La Sra. “J” fue incapaz de responder las preguntas con respecto a las facturas enviadas a la Empresa “A”. En cambio, la Sra. “J” confió en que su marido, el Sr. “J”, respondería a las preguntas del auditor fiscal. El Sr. “J” no era empleado de la consultora. El Sr. “J” explicó que la empresa consultora proporciona a la Empresa “A” información y asesoría con respecto a las propiedades que estaban disponibles para comprar a través de concurso público. Sin embargo, el auditor fiscal estableció que la Empresa “A” no participó en las licitaciones públicas durante el período en cuestión. Además, una factura era por \$200,000.00 dólares que parecía muy alta para la información supuestamente proporcionada.

El auditor fiscal llevó a cabo nuevas investigaciones y descubrió que el Sr. “J” (persona que recibe el pago por cohecho), trabajó para la Empresa “B”, una empresa que ha participado en un gran desarrollo comercial. La Empresa “B” había concedido recientemente a la Empresa “A” una serie de contratos para el diseño y construcción de propiedades. Esto llevó al auditor fiscal a sospechar que los pagos efectuados a la consultora eran en realidad pagos por cohecho de la Empresa “A” destinados a Sr. “J”, con el fin de asegurar los contratos con la Empresa “B”.

Los indicadores clave que llevaron al inspector fiscal a sospechar la existencia de sobornos en este caso eran los grandes pagos de consultoría realizados por la Empresa “A”, que no encajaban con el perfil de la empresa y que no pudieron ser explicados. Otros indicadores incluyen el hecho de que la Empresa “A” opera en una industria de alto riesgo, las facturas de grandes cantidades pagadas sin documentos de justificación ni detallados, y que la Sra. “J” fue incapaz de proporcionar al auditor fiscal información sobre los servicios que su empresa supuestamente proporcionó.

## CONTRATOS POCO DETALLADOS



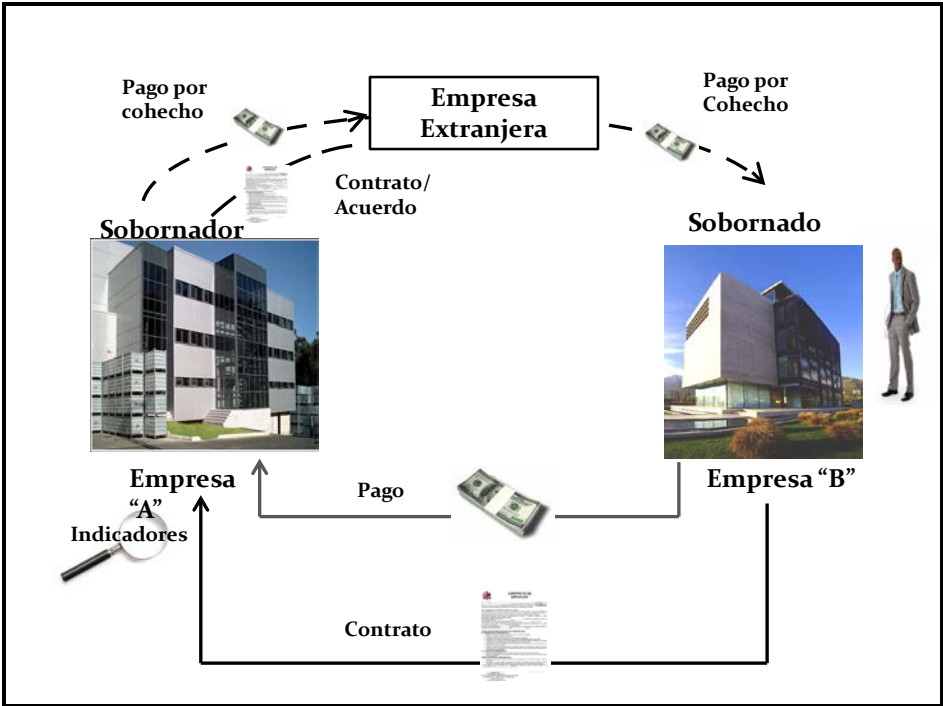
Durante la revisión fiscal de una empresa de energía nuclear, la Empresa "A" (persona que paga el cohecho), los auditores fiscales identificaron un gran número de pagos por honorarios de consultoría. Otras investigaciones revelaron que estos pagos se realizaron a empresas de consultoría bajo una serie de "contratos con consultores de negocios". Al parecer, la Empresa "A" había firmado un acuerdo de consultoría de negocios con respecto a un número de países en los que había construido o que planeaba construir una planta de energía nuclear. En cada caso, los pagos realizados bajo el Acuerdo de Consultoría de Negocios equivalían al 5% del valor del contrato de ese país. Sin embargo, todos los acuerdos eran muy imprecisos y no contenía muchos detalles acerca de lo que se recibiría a cambio de los pagos.

El trabajo de auditoría que incluyó búsquedas en Internet y solicitudes de información en el extranjero, reveló que las empresas de consultoría fueron de hecho las compañías extranjeras (o en algunos casos sucursales de despachos de abogados), ubicados en países que generalmente no comparten información fiscal y en donde la Empresa "A" no tiene actividades empresariales. Una revisión de los estados de cuenta bancarios llevó al inspector fiscal a sospechar que estos se utilizaron para realizar pagos por cohecho a funcionarios públicos extranjeros (personas que reciben el pago por cohecho), que son capaces de influir en la adjudicación de contratos en su país.

Una vez adjudicado el contrato, la Empresa "A" sobrefacturaría a la Autoridad Pública en virtud del contrato. La cantidad excedente se pagaría como una "comisión" a una empresa extranjera y se utilizaría para pagar el cohecho a los funcionarios públicos. En este caso, para el auditor fue particularmente sospechoso que los acuerdos se celebraron poco después de un cambio en la legislación del país de origen de la Empresa "A", en la cual los pagos por cohecho son considerados ilegales.

En este caso, el indicador clave que causó que el auditor fiscal sospechara de posible corrupción fue el hecho de que la Empresa "A" realizaba pagos significativos en virtud de acuerdos de consultoría que carecían de detalles y donde no se establecían plenamente los servicios que se estaban prestando. Otros indicadores incluyen el hecho de que estos pagos se hacían a empresas extranjeras y despachos de abogados en los países de alto riesgo en la que la Empresa "A" no opera.

**EMPRESA DE RIESGO CONJUNTO SIN OBJETO COMERCIAL**



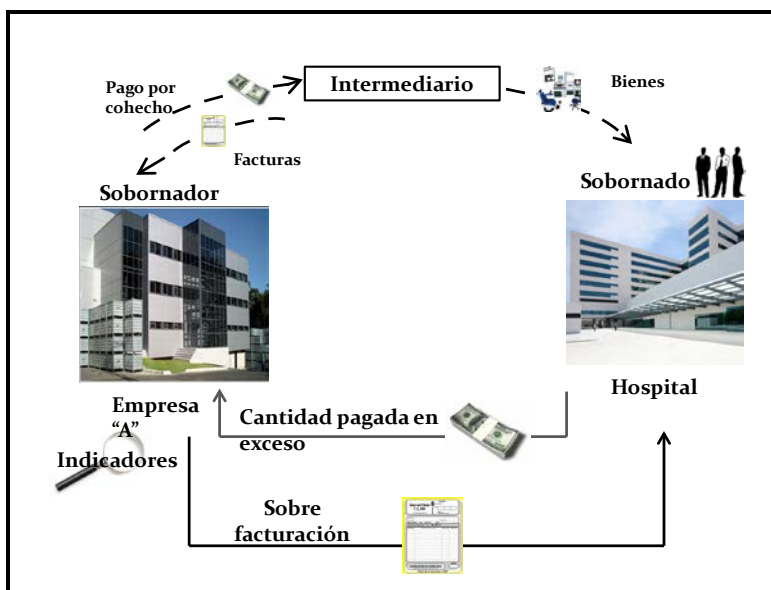
Un contrato fue firmado entre una empresa de construcción, la Empresa "A" (persona que paga el cohecho), y un operador de centros deportivos, la Empresa "B",

para la construcción de un nuevo estadio deportivo. Durante una revisión fiscal de rutina, el auditor fiscal encontró que la Empresa “A” había firmado un "acuerdo de riesgo conjunto" (*joint venture*) con una empresa extranjera. En virtud de este acuerdo, la Empresa “A” es la encargada de la construcción del estadio deportivo, mientras que la empresa extranjera no está obligada a realizar ninguna actividad o correr algún riesgo. Sin embargo, el acuerdo establece que la Empresa “A” debe pagar un monto equivalente al 5% del valor del contrato a la empresa extranjera.

Los términos de este acuerdo provocaron sospechas en el auditor fiscal y por eso se llevaron a cabo nuevas investigaciones. Estos descubrieron que la empresa en el extranjero era de hecho una empresa fantasma de nueva creación, propiedad del yerno del Director de la Empresa “B” (persona que recibe el pago por cohecho). El acuerdo parece ser un mecanismo para que la Empresa “A” realice un pago por cohecho a cambio de obtener el contrato.

En este caso, el indicador clave que hizo que el inspector fiscal sospechara de posible corrupción fue que la Empresa “A” era parte de un “acuerdo de riesgo conjunto” que carecía de carácter comercial, en la que la empresa extranjera no realizaba ninguna actividad, pero recibía pago. Otros indicadores incluyen el hecho de que la empresa extranjera se encuentra en un país que no tenía conexión con el contrato y la relación familiar entre el propietario de la empresa extranjera y el director de la Empresa “B”.

### LAS CONDICIONES CONTRACTUALES NO REFLEJAN LA REALIDAD



Durante la auditoría a una mediana empresa que se dedica a la venta de equipos médicos, Empresa “A” (persona que paga el cohecho), los auditores fiscales descubrieron facturas que amparaban un aproximadamente \$ 3 millones de dólares en relación con el equipo médico y los accesorios adquiridos por la empresa. Sin embargo, las facturas no coincidieron con los equipos realmente vendidos o que se encuentran en la Empresa “A”. Otras investigaciones así como la revisión del flujo de dinero de la empresa, demostraron que los pagos se hicieron a un intermediario, pero la Empresa “A” no recibió ningún bien a cambio. En su lugar, el intermediario utilizó el dinero para adquirir bienes como automóviles, equipos de sonido, televisores, teléfonos móviles y aparatos de cocina, que les entregó al administrador y a los médicos en los hospitales (personas que reciben el pago por cohecho). A cambio de esto, estas personas aseguran que la Empresa “A” es el proveedor del equipo médico de los hospitales y los hospitales realizan pagos que sobrepasan el costo verdadero del equipo médico.

En este caso, el indicador clave que hizo que el inspector fiscal sospechara de posible corrupción fue que la Empresa “A” empezó a incurrir en grandes gastos bajo contratos de compra de equipos que no correspondían con el equipo que se tiene.

## INDICADORES RELATIVOS A LOS PAGOS Y FLUJO DE DINERO

### Introducción

48. Muchos de los pagos por cohecho y corrupción consisten en la transferencia ilícita de activos, lo que las partes involucrada en la transacción intentarán disfrazar como pagos de negocios legítimos. Sin embargo, debido a que muchos contribuyentes todavía intentan reclamar deducciones de impuestos con respecto a los pagos efectuados por cohecho y corrupción, es probable que dejen documentación que pueda ser descubierta por los inspectores fiscales y auditores.

49. En el desarrollo de sus actividades los inspectores fiscales y los auditores pueden encontrar una amplia gama de indicadores relacionados con los pagos y flujos de dinero entre las partes involucradas en el cohecho o en transacciones efectuadas por actos de corrupción. Esto incluye cualquier cosa que haga que un pago o flujo de dinero parezcan inusuales, lo que puede generar alerta son la cantidad o frecuencia de los pagos, a quien se realizan los pagos, de quien se reciben los pagos, o que los arreglos para autorizar los pagos sean distintos a las condiciones normales.

### Indicadores

#### **Indicadores relativos al lugar al que se están realizando los pagos o al lugar de donde se están recibiendo.**

- Los pagos son efectuados desde o hacia personas en países considerados de alto riesgo, que no pueden ser identificados o a empresas cuyos propietarios beneficiarios no pueden ser identificados.
- Los pagos son realizados o recibidos a través de intermediarios en terceros países.
- Sumas importantes pagadas por realización de servicios en países considerados de alto riesgo.
- Pagos a cuentas en el extranjero de personas o empresas con las que no existe una relación de negocios.
- Pagos realizados por viajes y hospedaje de PEPs.
- Los pagos de las comisiones se dividen en partes, a diferentes cuentas bancarias en el extranjero.
- Los pagos efectuados a países con reglas de secreto bancario donde no se intercambia información bancaria.

- Pagos a cuentas bancarias en países distintos de aquellos en donde se encuentra el beneficiario.
- Pagos a cuentas bancarias personales en lugar de cuentas empresariales.
- Pagos a entidades que no han participado en los proyectos o transacciones.

### **Indicadores relativos a los términos de pagos**

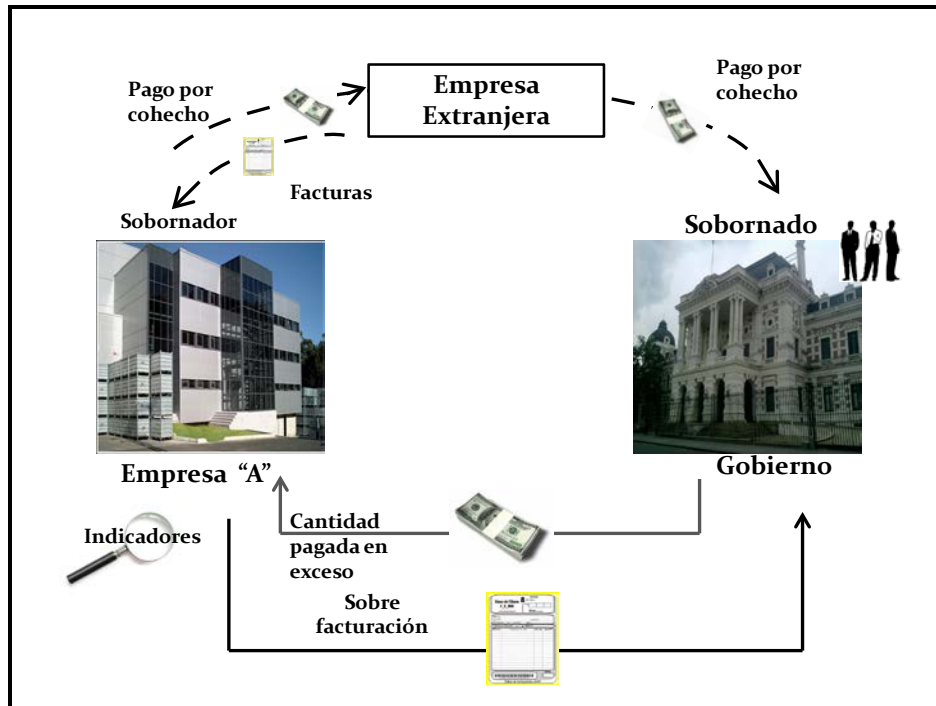
- Pagos o recibos redondeados con frecuencia o de sumas importantes.
- Desviación de los procedimientos habituales para la aprobación de los pagos.
- Pagos efectuados o recibidos cuando no existe un contrato escrito, o donde los contratos escritos no son claros o no están disponibles
- Facturas pagadas que no se requieren en los contratos.
- Pagos realizados bajo facturas que no se ajustan al perfil habitual del contribuyente (por ejemplo, en términos de cantidad, tiempos, ubicación del destinatario, etc.)
- Pagos realizados por facturas auto preparadas en vez de facturas de terceros.
- Sumas importantes pagadas como comisiones en torno a ciertas fechas (por ejemplo, cuando contratos concluyen).
- Pagos efectuados inmediatamente después (o antes) de la recepción de la factura o la firma de un contrato.
- Terceros realizan directamente los pagos a los acreedores a nombre del contribuyente, o a entidades controladas por el contribuyente.
- Tratamiento favorable a ciertos acreedores (por ejemplo, el pago más rápido a un proveedor que a otros sin motivo aparente).
- Los pagos recibidos parecen excesivos para los productos o servicios prestados.
- Las cantidades pagadas a intermediarios o asesores parecen excesivas.

### **Otros indicadores relativos a los pagos y al flujo de dinero**

- Retiros de efectivo inexplicables y significativos.
- Uso de notarios o abogados sin justificación aparente.
- El origen de los fondos de una transacción no es claro.
- Historial de que se abren y cierran cuentas bancarias con frecuencia.
- Pagos inexplicables y significativos hacia y desde las cuentas bancarias de los contribuyentes.

- Evidencia de la existencia de pagos que no se encuentran en los registros financieros.
- Algunos pagos no pueden ser explicados satisfactoriamente.

### PAGO DE COMISIONES A PAÍSES CONSIDERADOS DE ALGO RIESGO



La Empresa “A” (persona que paga el cohecho) se dedica a la impresión de moneda. Durante una auditoría, se descubrió que la Empresa “A” había efectuado pagos por 20 millones de dólares a una empresa extranjera situada en un país que no comparte información fiscal. En los registros de la Empresa “A”, estos pagos se realizaron a cambio de los servicios respecto a los contratos con el gobierno del país “X” para la impresión de billetes. Sin embargo, el auditor no pudo encontrar ninguna evidencia de los servicios prestados por la empresa extranjera.

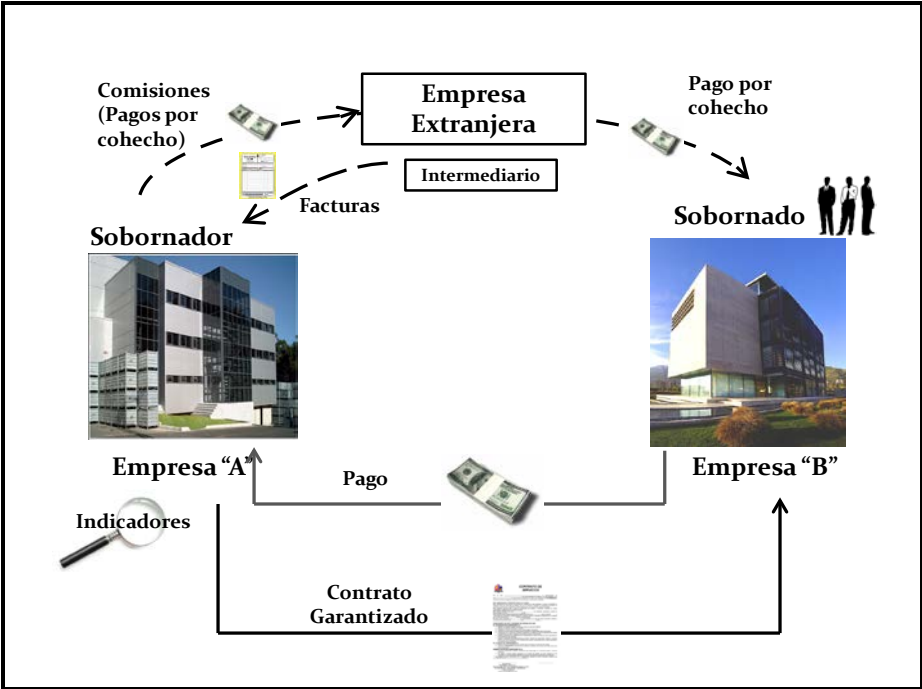
El auditor fiscal sospechó que los montos correspondían a pagos por cohecho, y el dinero de alguna manera se pagaría a los funcionarios públicos extranjeros (personas que reciben el pago por cohecho) en el país “X” a cambio de que el contrato fuera concedido a la Empresa “A”. El auditor fiscal también sospechó que los administradores de la Empresa “A” podrían compartir el dinero pagado a la empresa en el extranjero. Por tanto, el auditor escribió a la Empresa “A” informándole que el



pago a la empresa en el paraíso fiscal no sería deducible, ya que se presume es un pago por cohecho. Como resultado, el consejo de administración de la Empresa “A” despidió al equipo directivo involucrado en la transacción e informó el asunto al ministerio público. El nuevo equipo directivo indicó que ya no realizarían negocios en el país “X”.

En este caso, el indicador clave que causó que el auditor fiscal sospechara de posible corrupción fue que los grandes pagos de comisiones se estaban haciendo a una empresa en un país de alto riesgo, donde no se comprobó que se prestaran servicios a cambio.

### PAGOS REALIZADOS POR MEDIO DE EMPRESAS EN EL EXTRANJERO

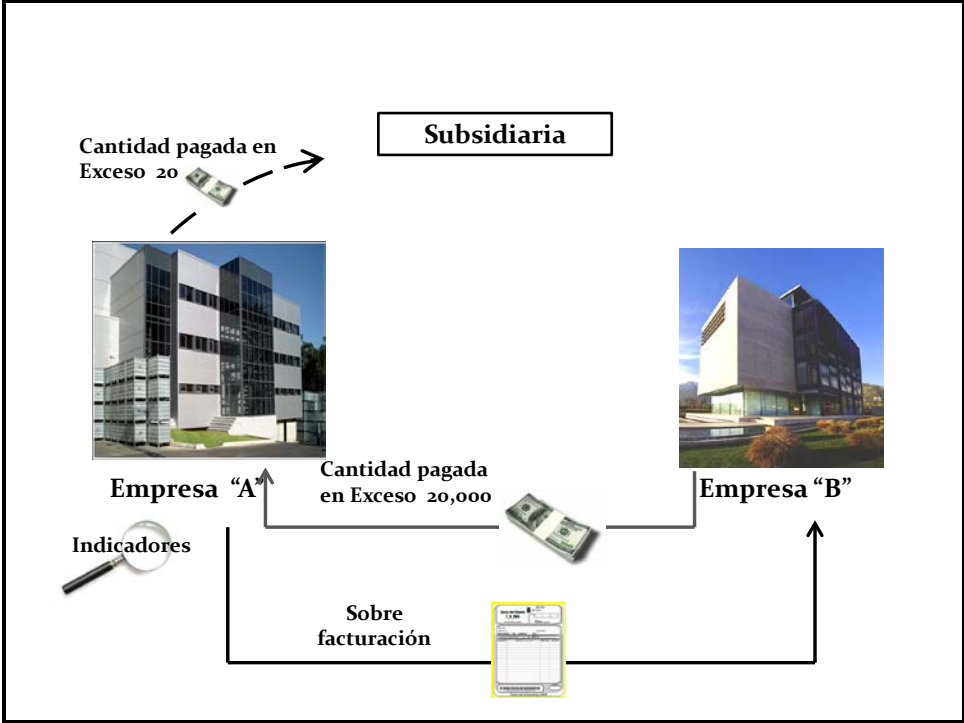


La Empresa “B”, paraestatal en el país “X”, tiene autoridad para conceder un contrato para construir un nuevo estadio deportivo. Para ayudar a ganar este contrato la Empresa “A” (persona que paga el cohecho), empresa de construcción, entró en un acuerdo con un intermediario. En virtud de este acuerdo, el intermediario ayudaría en la realización de inspecciones in situ y proporcionaría otro tipo de apoyo relacionado con la terminación de los contratos. A cambio, la Empresa “A” pagó al intermediario una comisión de \$17,5 millones de dólares, que era 5% del valor total del contrato.

Durante una auditoría de rutina, el auditor fiscal descubrió que la factura del intermediario requería que la Empresa "A" pagara su comisión a una empresa se encuentra en un país que no se comparte la información bancaria. Investigaciones adicionales revelaron que el intermediario y la empresa extranjera eran propiedad de las mismas personas (personas que reciben el pago por cohecho). Estas personas también eran empleados en el gobierno del país "X", en la paraestatal, los cuales eran responsables de otorgar el contrato a la Empresa "A". En esencia, el 5% de "comisión" era en realidad un pago por cohecho pagado por la Empresa "A" a los funcionarios públicos extranjeros con el fin para asegurar un contrato rentable.

En este caso, el indicador clave que hizo que el auditor fiscal sospechara de posible corrupción fue el hecho de que la Empresa "A" pagó la comisión al intermediario a través de una empresa extranjera ubicada en un país de alto riesgo. Otros indicadores incluyen el hecho de que la Empresa "A" opera en un sector de alto riesgo, el hecho de que un contrato tan cuantioso fuera otorgado sin licitación pública, y el hecho de que tanto el intermediario como la empresa extranjera eran propiedad de los funcionarios públicos extranjeros del país "X".

### SOBREFACTURACIÓN DE CIERTOS CLIENTES



La Empresa “A” se dedica al comercio internacional. Durante la revisión, el auditor advirtió que la Empresa “A” ha facturado en varias ocasiones cantidades superiores a uno de sus clientes (la Empresa “B”) que a sus otros clientes por productos similares. Por ejemplo, cuando a otros clientes se les entregaron facturas de \$100,000.00 dólares por sus productos, la Empresa “B” facturó \$ 120,000.00 dólares. La Empresa “B” se encuentra en el país “X”, que tiene estrictos controles respecto al tipo de cambio. Tras el pago de las facturas por parte de la Empresa “B”, la Empresa “A” ha emitido notas de crédito por un importe igual a la cantidad pagada en exceso (en el ejemplo \$20,000 dólares) a una sucursal de la Empresa “B” que se encuentra en un país en el que no hay intercambio de información fiscal o bancaria. La Empresa “A” entonces pagó \$ 20, 000 dólares a una cuenta bancaria de la sucursal de la Empresa “B” en este país.

Cuando el auditor fiscal preguntó al administrador de la Empresa “A”, él explicó que este acuerdo se celebró con la finalidad de facilitar los negocios con la Empresa “B”, ayudando a evitar los controles respecto al tipo de cambio del país X. Con base en la información disponible, no estaba claro para el auditor fiscal si esta explicación era correcta. Sin embargo, el auditor fiscal tenía información suficiente para sospechar que la empresa se dedicaba, o facilitaba alguna forma de corrupción, evasión fiscal o de otra actividad delictiva grave. Por tanto, el auditor fiscal hizo del conocimiento sus sospechas a la autoridad competente.

En este caso, el indicador clave que hizo que el inspector fiscal sospechara de posibles actos de corrupción fue que la Empresa “A” regularmente sobre-facturaba a determinado cliente. Otros indicadores incluyen el hecho de que la Empresa “A” emitió un gran número de facturas y grandes pagos se realizaron a un país considerado de alto riesgo.

## INDICADORES RELATIVOS A LOS RESULTADOS DE LAS OPERACIONES DEL CONTRIBUYENTE

### Introducción

50. Como se ha expuesto en los capítulos anteriores, los inspectores fiscales y los auditores deben estar conscientes de todo lo que sucede en el entorno de riesgo del contribuyente; sus operaciones, pagos y los flujos de dinero que indican un aumento en el riesgo de cohecho o corrupción. Los inspectores fiscales y los auditores también deben estar conscientes de cualquier indicador de que el cohecho y la corrupción posiblemente han ocurrido .

51. Al considerar los posibles indicadores, los inspectores fiscales y los auditores deben ser muy perceptivos. Casi cualquier característica del negocio del contribuyente, registros financieros o sus finanzas personales (o las de sus familiares cercanos) que parezcan inusuales o inesperados y que no puedan ser plenamente explicados pueden ser un indicador de cohecho o corrupción, y podrían ser la razón para que el inspector fiscal o auditor preste más atención a otros posibles indicadores, o incluso para referir sus sospechas a las autoridades competentes, el ministerio público o la UIF.

### Indicadores

*Los indicadores relativos a los resultados que impactan el negocio del contribuyente*

- Los beneficios de un trato favorable por las agencias gubernamentales, proveedores o clientes.
- Inusualmente exitoso para obtener y retener contratos.
- Los contratos o licencias son otorgados por PEPs o por sus familiares.
- Los contratos se concedieron sin la necesidad de una licitación, negociaciones o documentos que normalmente se esperarían.
- Los bienes y servicios adquiridos en virtud de contratos nunca fueron recibidos.
- La empresa ha despedido recientemente altos funcionarios sin una justificación clara.
- Los registros incluyen documentación incriminatoria que sugiere posible cohecho u otro tipo de corrupción.

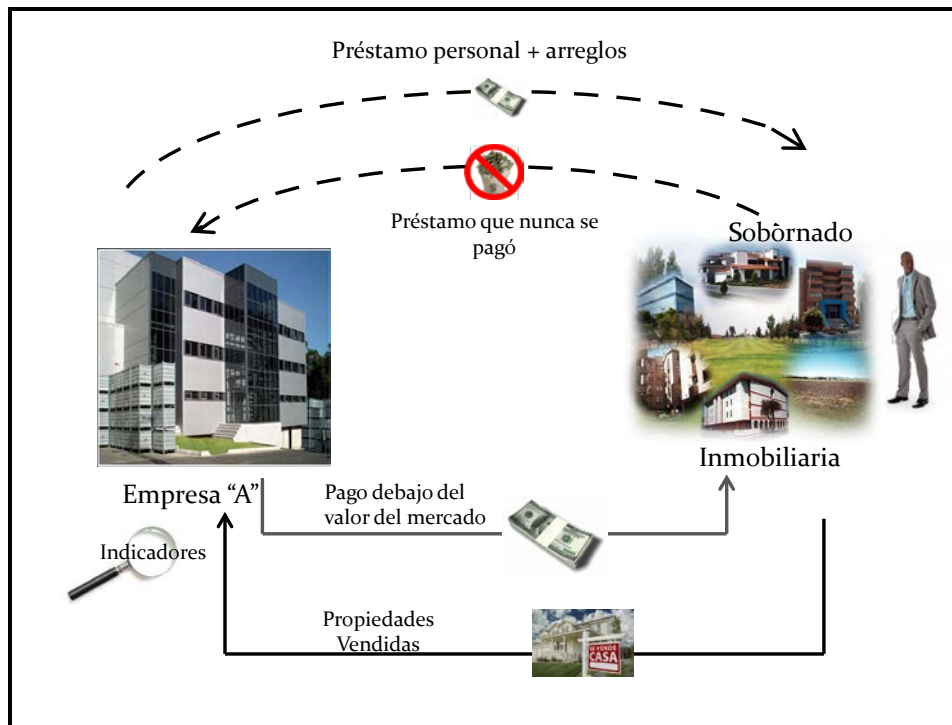
### **Los indicadores relativos a los resultados que afectan a los registros financieros**

- Los resultados financieros no coinciden con empresas de giros similares.
- Pérdidas o ganancias inusuales o inexplicables en los contratos.
- Los registros muestran que no hubo ningún beneficio fiscal cuando se esperaría que hubiera alguno.
- Los registros incluyen gastos que no están relacionados con ventas o beneficios.
- El Balance General contiene bienes o derechos adquiridos a mayor o menor valor de mercado, no tienen un valor real o puede incluso no existir.
- El balance contiene activos o derechos que fueron cedidos a un precio superior o inferior a su valor en el mercado.
- El balance contiene un préstamo inexplicable con una entidad no relacionada.
- Renuncia inexplicable de un préstamo con una entidad no relacionada.
- El balance contiene deudas de bienes que no han sido identificados o donde el valor del pasivo parece excesivo.
- El negocio ha experimentado un incremento sustancial e inexplicable en el capital.

### **Los indicadores relativos a los resultados que afectan los bienes personales del contribuyente (o los de los altos directivos)**

- La compañía posee activos de lujo no relacionadas con su negocio (aviones privados, yates, costosos inmuebles residenciales, etc.)
- El contribuyente, un empleado o miembro de la familia tiene un estilo de vida o el patrón de gastar que no coincide con el de sus ingresos.

## TRATO FAVORABLE DEL PROVEEDOR

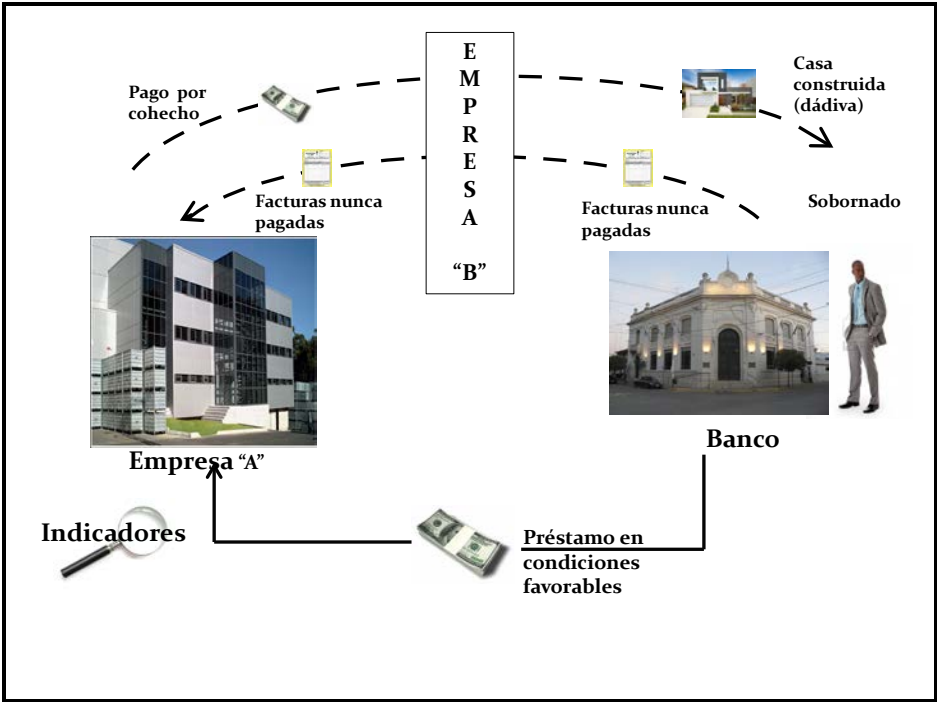


La Empresa "A" (persona que paga el cohecho) es una compañía de bienes raíces. Durante una revisión fiscal, el auditor señaló que la Empresa "A" tiene diversos acuerdos con la misma inmobiliaria y decidió observar más de cerca esta relación. La auditoría reveló que la Empresa "A" había adquirido varias propiedades de la misma compañía de bienes raíces a precios que parecen estar por debajo del valor justo de mercado y en condiciones que eran favorables para la Empresa "A". La Empresa "A" no parece compensar a la inmobiliaria por esto. Sin embargo, el auditor fiscal descubrió que la Empresa "A" había incurrido en gastos significativos en la renovación y redecoración de una propiedad que no poseía.

Otras investigaciones revelaron que la propiedad que había sido renovada y redecorada era propiedad de la señora "K" (persona que recibe el pago por cohecho), la presidenta de la inmobiliaria. El auditor fiscal descubrió que la Empresa "A" también había hecho un "préstamo personal" a la Sra. "K" que no estaba documentado y que nunca tuvo que pagar. En total, la señora "K" se benefició de más de \$750, 000.00 dólares que no declaró a la inmobiliaria y no incluyó en su declaración de impuestos. Sobre la base de esto, el auditor fiscal sospechó que la señora "K" recibía pagos por cohecho de la Empresa "A" y remitió estas sospechas a las autoridades encargadas de hacer cumplir la ley, quienes iniciaron una investigación.

En este caso, el indicador clave que hizo que el inspector fiscal sospechara de posible corrupción fue que la Empresa “A” había firmado una serie de contratos, bajo condiciones más favorables, con la misma inmobiliaria. Otros indicadores incluyen el hecho de que la Empresa “A” había incurrido en gastos inexplicables en una propiedad que no poseía y que había hecho un préstamo que no se encontraba documentado, cuya beneficiaria no estaba obligada a pagar.

### GASTOS SIN EXPLICACIÓN



La Empresa “A” (persona que paga el cohecho) se dedica a la gestión de proyectos. Durante una revisión fiscal, el auditor descubrió que la Empresa “A” recibió una factura por parte de la Empresa “B”, dedicada a la construcción, para la edificación de las oficinas de la Empresa “A”, lo que nunca sucedió. La Empresa “A” pagó la factura en su totalidad. Posteriormente, la Empresa “B” emitió una factura pero no había ninguna evidencia de que la Empresa “A” fuera quien realmente hubiera pagado el precio de la construcción. Aproximadamente al mismo tiempo, la Empresa “A” obtuvo un gran préstamo de un banco local en lo que parecían ser condiciones favorables.

El auditor decidió llevar a cabo verificaciones con terceros y descubrió que la Empresa “B” había hecho construir una casa para el Sr. “L” (persona a la que se le

paga el cohecho), un alto funcionario de un banco local. La Empresa “B” había emitido una factura al Sr. “L” con respecto a los trabajos de construcción, por la misma cantidad pagada por la Empresa “A”. La factura expedida al Sr. “L” nunca se pagó. En efecto, la Empresa “A” había pagado a la Empresa “B” para construir casa de Sr. “L”. La factura de crédito concedida a la Empresa “A” y la factura emitida al Sr. “L” parecían haber sido generadas para garantizar que los registros de la Empresa “B” estuvieran en orden y nunca se pretendió cobrarlas. Por lo tanto, el auditor sospechó que la Empresa “A” había pagado por la construcción de la casa del Sr. “L”, a cambio de lo que él ejerciera su autoridad en el Banco y garantizara la concesión de un préstamo a la Empresa “A” en condiciones favorables. El auditor fiscal remitió estas sospechas a la autoridad competente, quien inició una investigación.

En este caso, el indicador clave que hizo que el inspector fiscal sospechara de posible corrupción fue que la Empresa “A” había incurrido en gastos sin explicación por un trabajo que no se había realizado. Otros indicadores incluyen el hecho de que la Empresa “A” había recibido una factura de crédito sin pago, mismo que no se estaba solicitando, y la Empresa “A” recibió al mismo tiempo un préstamo grande en condiciones favorables.



## **INDICADORES ESPECÍFICOS RELACIONADOS CON EL BENEFICIARIO DEL PRODUCTO DEL POSIBLE COHECHO O CORRUPCIÓN.**

### **Introducción**

52. Gran parte del enfoque en los capítulos anteriores se ha centrado en la persona que realiza los pagos por cohecho y otros pagos provenientes de transacciones corruptas. Sin embargo, los inspectores fiscales y los auditores deben estar conscientes de los indicadores relativos a los beneficiarios del producto del cohecho y corrupción, y las consecuencias fiscales de los ingresos o ganancias que reciben. Los beneficiarios de posibles pagos por cohecho u otros pagos producto de la corrupción son las personas, ya sea servidores públicos o tomadores de decisiones en las empresas, que tratan de ocultar los pagos que reciben, o disfrazarlos como otra forma de ingresos. Dondequiera que los inspectores fiscales o auditores descubren indicadores de posible evasión o lavado de dinero, sino que también deben considerar si éstos también pueden sugerir que el contribuyente se encuentre recibiendo pagos por cohecho u otros producto de la corrupción.

53. Muchos de los indicadores analizados en los capítulos anteriores son relevantes en las auditorías y en el análisis de las declaraciones de impuestos, tanto de los pagadores del cohecho como las personas que reciben los pagos por cohecho y actos corruptos. Hay una serie de indicadores que son particularmente relevantes y estos se mencionan a continuación.

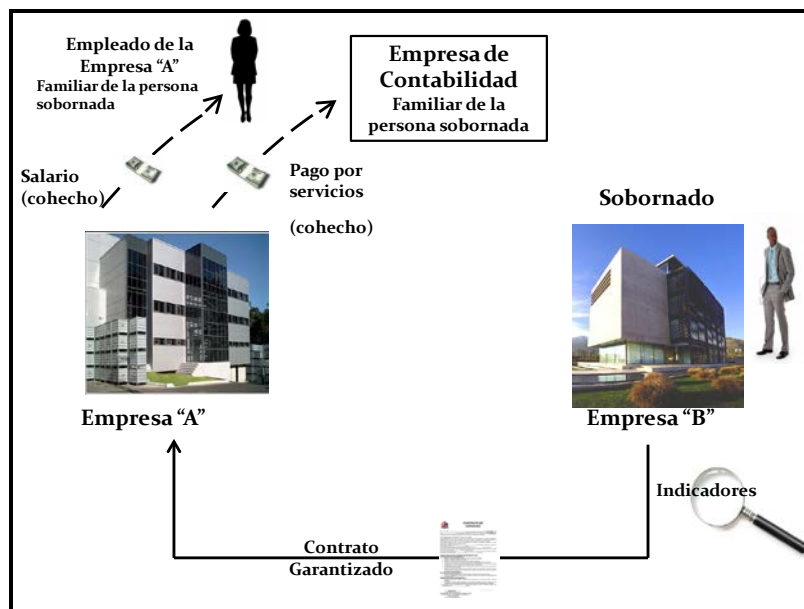
54. Al considerar la posición del beneficiario del producto de posible cohecho o corrupción, los inspectores fiscales y auditores deben tener en cuenta la necesidad de prestar especial atención a las transacciones inusuales, que pudieran representar el aumento de un riesgo. Como se mencionó en el capítulo anterior, las circunstancias que hacen una transacción inusual son muy amplias, pero algunas de las principales características de una transacción inusual incluyen:

- Una transacción que no encaja con los antecedentes o circunstancias de la persona.
- Una transacción que no tiene una explicación económica lógica o práctica.
- Una transacción en la que la identidad de las partes no es clara.
- Una transacción en la que el origen de los fondos no es claro.

### **Indicadores**

- Trabaja para una agencia de gobierno de alguno de los países considerados como de alto riesgo.
- Es responsable de la concesión de las autorizaciones, licencias o contratos a empresas.
- Es dueño o controla entidades que no están relacionadas con el trabajo principal del destinatario.
- Recibe comisiones por servicios de consultoría, pero carece de las habilidades y experiencia relevantes.
- Recibe empleo o ingresos adicionales por actividades de consultoría cuando es empleado de tiempo completo.
- Da apoyo repentino o inusual a determinadas empresas o industrias.
- H sido mencionado en un Reporte de Operación Sospechosa (ROS) recibidos por la UIF.
- Crecimiento inexplicable en el patrimonio neto (incluyendo el de sus familiares).
- Donaciones inexplicables a campañas políticas o partidos.
- Gastos inusuales e inexplicables, sobre todo en efectivo (incluyendo los de sus familiares).

### GASTOS INUSUALES E INEXPLICABLES



La Empresa "B" se dedica a las ventas por correo. Durante una auditoría fiscal, el auditor se dio cuenta de una serie de contratos de impresión que habían sido adjudicados sin el proceso de aprobación usual. Otras investigaciones revelaron que

los contratos habían sido aprobados por el Sr. “M”, un alto directivo responsable de la producción del catálogo de la compañía. El Sr. “M” no pudo proporcionar una explicación convincente de cómo se habían adjudicado los contratos. También llamó la atención del auditor que el Sr. “M” había empezado a disfrutar de un estilo de vida lujoso, que incluía la compra de un coche nuevo y el pago de vacaciones costosas, lo que parecía poco probable considerando su salario.

El auditor fiscal realizó cheques de terceros, y descubrió que la esposa del Sr. “M”, la Sra. “M”, fue contratada por la Empresa “A”, la compañía que se ha adjudicado el contrato más grande para imprimir el catálogo. Sin embargo, aunque la Sra. “M” estaba en la nómina de la Empresa “A” y recibía un salario, ella no parecía llevar a cabo ningún trabajo en la empresa. Además se encontró que tanto la Empresa “A” como otras compañías de impresión se habían adjudicado contratos por medio del Sr. “M”, y habían hecho pagos a la misma empresa de contabilidad, sin recibir ningún servicio a cambio. Otros controles revelaron que la empresa de contabilidad era propiedad de la hija del Sr. “M”. El auditor fiscal sospecha que el salario de la señora “M” y los pagos a la empresa de contabilidad, eran en realidad pagos por cohecho al Sr. “M” y su familia a cambio de la concesión de los contratos de impresión con la Empresa “B”. Las sospechas fueron reportadas a la autoridad encargada de la impartición de justicia, que inició una investigación penal. La Empresa “B” también comenzó su propia investigación interna.

En este caso, los indicadores clave que provocaron que el auditor sospechara de posible corrupción fue que los contratos que habían sido aprobados por el Sr. “M” no cumplían con el proceso de aprobación habitual de la Empresa “B”, mientras que al mismo tiempo el Sr. “M” estaba disfrutando de un aumento inexplicable en su gasto de personal. Otros indicadores incluyen el hecho de que la esposa del Sr. “M” era empleada de la Empresa “A”, a la cual se le había concedido un contrato de impresión muy grande, mientras que su hija recibió pagos por servicios de contabilidad de varias empresas de impresión que tenía contratos con la Empresa “B”.

## ANEXO 1: LISTA DE SITIOS WEB Y RECURSOS ÚTILES

En la búsqueda de más información sobre el cohecho y la corrupción, los inspectores fiscales y los auditores deben dirigirse primero a las guías de su propia agencia. Los siguientes recursos pueden proporcionar información de referencia adicional útil, pero no sustituir a la legislación o reglamentación nacional.

### Recursos OCDE

*La Convención de la OCDE para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales y documentos relacionados* contiene información como la Convención de 1997 y la Recomendación de 2009 sobre la no deducibilidad fiscal de los sobornos a funcionarios públicos extranjeros.

*El Manual para la Prevención del Lavado de Dinero de la OCDE para los Inspectores Fiscales y Auditores Fiscales* proporciona orientación a los funcionarios fiscales en el reconocimiento de posible lavado de dinero.

*Cooperación Eficaz en la Lucha contra los Delitos Tributarios y Otros Delitos Financieros* contiene un análisis detallado de los modelos de inter - agencia de cooperación en 32 países.

*El Manual para el Intercambio de Información* de la OCDE contiene orientación sobre la cooperación internacional, incluido el intercambio de información, auditorías simultáneas y la realización de auditorías en el extranjero.

*Cooperación Internacional contra los Delitos Fiscales y Otros Delitos Financieros: Un Catálogo de los Principales Instrumentos* es una guía útil para los instrumentos clave para la cooperación internacional en la lucha contra la delincuencia.

La iniciativa *CleanGovBiz* de la OCDE contiene información sobre una amplia gama de herramientas a través del cual los gobiernos pueden reforzar la lucha contra la corrupción.

### Otras Organizaciones Internacionales

La *Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción* es el mayor instrumento internacional jurídicamente vinculante contra la corrupción, con 165 miembros.

El reporte del *Blanqueo del Producto de la Corrupción* del Grupo de Acción Financiera (FATF), considera los vínculos entre la corrupción y el lavado de dinero, y cuestiones relacionadas con la recuperación del producto de la corrupción.

El *Índice de Percepción de la Corrupción de Transparencia Internacional, el Índice de Fuentes de Cohecho y el Índice de Secrecía Financiera de la Red de Justicia Fiscal* contienen información importante sobre los países y las industrias de alto riesgo.

El sitio web de la *Comisión Europea* contiene información sobre los instrumentos de lucha contra la corrupción, políticas y estrategias implementados en Europa.

El sitio web del *Grupo de Estados contra la Corrupción (GRECO)* contiene documentos relativos al cumplimiento de los países de acuerdo a las normas europeas de lucha contra la corrupción.

La Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (ONUDD) y PriceWaterhouseCoopers (PwC), presentaron el informe conjunto de *Medidas y Políticas Anticorrupción del Fortune Global 500* en donde se describen las medidas adoptadas para combatir la corrupción en las empresas.

La *Cámara de Comercio Internacional* es una organización mundial de negocios que aboga por políticas internas sólidas en materia de responsabilidad corporativa y combate a la corrupción.

## **ANEXO 2: INFORMACIÓN QUE DEBE FIGURAR EN LA REMISIÓN DE SOSPECHAS DE POSIBLE COHECHO O CORRUPCIÓN**

A continuación se presenta un resumen del tipo de información que debe incluirse en la remisión de sospechas a la autoridad encargada de la impartición de justicia o ministerio público detectados por un inspector fiscal o auditor. Para facilitar la referencia de las sospechas, un país podría desarrollar un modelo normalizado que incluya esta y otra información pertinente.

- Datos de contacto del funcionario que envía la remisión.
- Nombre, dirección, número de identificación fiscal y otros datos de identificación de la parte que se sospecha de corrupción o cualquier otra actividad corrupta.
- El sector industrial.
- Los países involucrados.
- Período en el que la actividad sospechosa tuvo lugar.
- Breve resumen de la actividad sospechosa.
- Resumen de los factores que indican posible cohecho o corrupción.
- El valor del posible cohecho u otros pagos sospechosos.
- Forma de pago.
- Resumen del trabajo y de las indagaciones realizadas, incluidas las solicitudes de información de las autoridades fiscales de otros países.
- Adjuntar notas detalladas del caso e información pertinente.

## ANEXO 3: INDICADORES DE POSIBLE COHECHO O CORRUPCIÓN

No existen reglas absolutas sobre qué acontecimientos o características de las transacciones de un contribuyente deben hacer sospechar a un inspector fiscal o auditor de la posible comisión de cohecho o corrupción. Cada caso debe evaluarse en sus hechos y circunstancias individuales, aprovechando la experiencia del inspector fiscal o del auditor. Este anexo contiene una recopilación de los indicadores de posible cohecho o corrupción que se enumeraron en otros apartados de este Manual. En algunos casos, un solo indicador puede ser suficiente para que un inspector fiscal o auditor remita sus sospechas a la autoridad encargada de la impartición de justicia o ministerio público. Sin embargo, en la mayoría de los casos, la presencia de un solo indicador debe motivar al inspector fiscal o auditor a considerar también otros indicadores que pueden estar presentes, para construir una imagen más completa, antes de decidir que la remisión debe hacerse.

### INDICADORES RELATIVOS AL AMBIENTE DE RIESGO EXTERNO E INTERNO DEL CONTRIBUYENTE

*Indicadores relativos al entorno de riesgo externo del contribuyente:*

1) Opera en o se relaciona con las empresas que operan en un país considerado de alto riesgo<sup>5</sup>.

2) Opera en una industria considerada de alto riesgo<sup>6</sup>, tales como:

- Obras públicas y construcción.
- Servicios públicos
- Bienes raíces, servicios legales y de negocios.
- Industria del Petróleo y Gas.
- Minería
- Generación y transmisión de energía
- Industria farmacéutica y sanitaria

3) Opera en un sector altamente regulado o que requiere de autorizaciones y licencias de gobierno

---

<sup>5</sup> Los países de alto riesgo incluyen aquellos que no participan en el intercambio efectivo de información, tienen una baja puntuación en el Índice de Percepción de Corrupción de Transparencia Internacional, o Índice de Fuentes de Cohecho, o tienen una puntuación alta en el Índice de Secrecía Financiera de la Red de Justicia Fiscal.

<sup>6</sup> Industrias de alto riesgo son aquellas con una baja puntuación en el Índice de Transparencia Internacional de Fuentes de Cohecho. La lista de industrias incluidas arriba obtuvieron puntajes bajos en el índice de 2011.

## **Indicadores relativos al entorno de riesgo interno del contribuyente**

### *Indicadores relativos a la estructura legal y las conexiones*

- Estructura jurídica internacional sin aparentes beneficios comerciales, legales o fiscales.
- Posee o controla una entidad jurídica sin objetivo comercial, particularmente si se localiza en el extranjero.
- Emplea o tiene relaciones de negocios con los parientes cercanos del propietario o de algún alto directivo.
- Emplea o tiene relaciones comerciales con PEPs o sus familiares.

### *Indicadores relativos a los controles internos del contribuyente*

- La administración carece de una filosofía anti-corrupción.
- Pocos controles internos, como una auditoría interna independiente, para detectar y evitar la corrupción.
- Controles débiles en la contratación y uso de consultores.

### *Indicadores relativos a los antecedentes del contribuyente*

- Sospechas o litigios previos en relación con cualquier tipo de delitos financieros.

### *Indicadores relativos a los intentos de afectar la revisión o la auditoría*

- Los intentos de influir en el inspector fiscal o auditor, incluyendo el ofrecimiento de un soborno.
- Los intentos de obstaculizar la revisión o de auditoría, por ejemplo, negarse a responder a las preguntas, retener información financiera u ocultar su correspondencia.

## **INDICADORES RELATIVOS A LAS OPERACIONES REALIZADAS POR EL CONTRIBUYENTE**

### **Los indicadores relativos a las partes en las transacciones**

- La identidad de las partes involucradas en una transacción no es clara.
- Ser parte de contratos con empresas o proveedores de servicios inesperados, o que no suelen estar involucrados en la industria del contribuyente.
- Ser parte de contratos con una empresa propiedad o controlada por un PEP (o un familiar de un PEP), en particular cuando la PEP está autorizada para



otorgar contratos o licencias relacionados con las actividades del contribuyente.

- Realiza transacciones con empresas extranjeras, especialmente cuando están situadas en países de alto riesgo.
- Los intermediarios o consultores están ubicados en un país considerado de alto riesgo o en un país donde el negocio del contribuyente no se encuentra activo.
- Los intermediarios o consultores que utilizan, prestan servicios a un solo cliente.
- Ser parte de una transacción con una empresa registrada (o con directores que están registrados) en la dirección de una empresa proveedora de servicios en el extranjero.
- Ser parte en transacciones grandes o significativas con empresas de reciente creación, no transparentes o no identificables.
- Expide notas de crédito a entidades o sucursales radicadas en países considerados de alto riesgo.

#### **Los indicadores relativos a las condiciones de las transacciones**

- Ser parte de contratos o préstamos que no guardan la documentación comprobatoria o respaldo.
- Ser parte de contratos en los que la documentación no establece claramente los términos, tales como los productos o servicios prestados, pagos que se harán.
- Ser parte de contratos en que no parecen reflejar la realidad de una transacción (por ejemplo, donde los bienes suministrados o pagos realizados difieren de los establecidos en el contrato y no hay documentación para explicar esta diferencia).
- Ser parte de contratos en lo que parece no haber condiciones comerciales razonables, tales como:
  1. Préstamos en condiciones especialmente favorables o desfavorables.
  2. Contratos donde el pago por bienes o servicios parece insuficiente o excesivo.
- Acciones fuera de los términos de un contrato (por ejemplo, los pagos adicionales).
- Cambios en los contratos, tales como aumento de precio, sin justificación comercial.

- Los términos clave difieren a los de otras transacciones del contribuyente o a las normas de la industria (por ejemplo, la adquisición de bienes o servicios que el contribuyente no suele usar).
- Contratos que prevén pagos que están supeditados a los resultados de acuerdos con otras partes.
- No se siguen los procedimientos de contratación pública normales.
- Personas que no cubren con el perfil o no se encuentran calificadas para ocupar altos cargos o empleados ficticios en la nómina.
- Transacciones que no pueden ser explicadas con claridad por el contribuyente.

## **INDICADORES RELATIVOS A LOS PAGOS Y FLUJO DE DINERO**

### **Indicadores relativos al lugar al que se están realizando los pagos o al lugar de donde se están recibiendo.**

- Los pagos son efectuados desde o hacia personas en países considerados de alto riesgo, que no pueden ser identificados, o hacia empresas cuyos propietarios beneficiarios no pueden ser identificados.
- Los pagos son realizados o recibidos a través de intermediarios en terceros países.
- Sumas importantes son pagadas por servicios en países considerados de alto riesgo.
- Pagos a cuentas en el extranjero de personas o empresas con las que no existe una relación de negocios.
- Pagos realizados por viajes y hospedaje de PEPs.
- Pagos de las comisiones se dividen en partes, a diferentes cuentas bancarias en el extranjero.
- Pagos efectuados a países con reglas de secreto bancario que no intercambian información bancaria.
- Pagos a cuentas bancarias en países distintos de aquellos en donde se encuentra el beneficiario.
- Pagos a cuentas bancarias personales en lugar de a cuentas empresariales.
- Pagos a entidades que no han participado en los proyectos o transacciones.

### **Indicadores relativos a los términos de pagos**

- Pagos o recibos redondeados con frecuencia o de sumas importantes.
- Desviación de los procedimientos habituales en la aprobación de los pagos.

- Pagos efectuados o recibidos cuando no existe un contrato escrito, o donde los contratos escritos no son claros o no están disponibles
- Facturas pagadas que no se requieren en los contratos.
- Los pagos realizados bajo facturas que no se ajustan al perfil habitual del contribuyente (por ejemplo, en términos de cantidad, tiempos, ubicación del destinatario, etc.)
- Pagos realizados por facturas auto preparadas en vez de facturas de terceros.
- Sumas importantes pagadas como comisiones en torno a ciertas fechas (por ejemplo, cuando se celebran contratos).
- Pagos efectuados inmediatamente después (o antes) de la recepción de la factura o la firma de un contrato.
- Terceros realizan los pagos a los acreedores a nombre del contribuyente, o a entidades controladas por el contribuyente.
- Tratamiento favorable a ciertos acreedores (por ejemplo, el pago de un proveedor más rápido que otros sin motivo aparente).
- Los pagos recibidos parecen excesivos para los productos o servicios prestados.
- Las cantidades pagadas a intermediarios o consultores parecen excesivas.

#### **Otros indicadores relativos a los pagos y al flujo de dinero**

- Retiros de efectivo inexplicables y significativos.
- Uso de notarios o abogados sin justificación aparente.
- El origen de los fondos de una transacción no es claro.
- Historial de que se abren y cierran cuentas bancarias con frecuencia.
- Pagos inexplicables y significativos hacia y desde las cuentas bancarias de los contribuyentes.
- Evidencia de la existencia de pagos que no se encuentran en los registros financieros.
- Algunos pagos no pueden ser explicados satisfactoriamente.

#### **INDICADORES RELATIVOS A LOS RESULTADOS DE LAS OPERACIONES DEL CONTRIBUYENTE**

##### **Los indicadores relativos a los resultados que impactan el negocio del contribuyente**

- Los beneficios de un trato favorable por las agencias gubernamentales, proveedores o clientes.

- Inusualmente exitoso en obtener y retener contratos.
- Los contratos o licencias son otorgados por PEPs o por sus familiares.
- Los contratos se concedieron sin la necesidad de una licitación, negociaciones o los documentos que normalmente se esperarían.
- Los bienes y servicios adquiridos en virtud de contratos nunca fueron recibidos.
- La empresa ha despedido recientemente altos funcionarios sin una justificación clara.
- Los registros incluyen documentación incriminatoria que sugiere posible cohecho u otro tipo de corrupción.

### **Los indicadores relativos a los resultados que afectan a los registros financieros**

- Los resultados financieros no coinciden con las empresas de giros similares.
- Pérdidas o ganancias inusuales o inexplicables de los contratos.
- Los registros muestran que no hubo ningún beneficio fiscal cuando sí se esperaba uno.
- Los registros incluyen gastos que no están relacionados con ventas o beneficios.
- El Balance General contiene bienes o derechos adquiridos a mayor o menor valor del mercado, que no tienen ningún valor real, o puede incluso no existir.
- El balance contiene activos o derechos que fueron cedidos a un precio superior o inferior a su valor en el mercado.
- El balance contiene un préstamo inexplicable a una entidad no relacionada.
- Renuncia inexplicable de un préstamo con una entidad no relacionada.
- El balance contiene deudas de bienes que no han sido identificados o donde el valor del pasivo parece excesivo.
- El negocio ha experimentado un incremento sustancial e inexplicable en el capital.

### **Los indicadores relativos a los resultados que afectan los bienes personales del contribuyente (o los de los altos directivos)**

- La compañía posee activos de lujo no relacionadas con su negocio (aviones privados, yates, costosos inmuebles residenciales, etc.)
- El contribuyente, un empleado o miembro de la familia tiene un estilo de vida de gastar que no coincide con el de sus ingresos.

## **INDICADORES ESPECÍFICAMENTE RELACIONADOS CON EL BENEFICIARIO DE LOS FONDOS DE POSIBLE COHECHO O CORRUPCIÓN**

- Trabaja para una agencia de gobierno en alguno de los países considerados como de alto riesgo.
- Es responsable de la concesión de las autorizaciones, licencias o contratos a las empresas.
- Es dueño o controla entidades que no están relacionadas con el trabajo principal del destinatario.
- Recibe comisiones por servicios de consultoría, pero carece de las habilidades y experiencia relevantes.
- Recibe ingresos adicionales de consultoría cuando es empleado de tiempo completo.
- Da apoyo repentino o inusual a determinadas empresas o industrias.
- Ha sido mencionado en un Reporte de Operación Sospechosa (ROS) recibido por la UIF.
- Crecimiento inexplicable en el patrimonio neto (incluyendo la de los miembros de la familia).
- Donaciones inexplicables a campañas políticas o partidos.
- Gastos inusuales e inexplicables, sobre todo en efectivo (incluidos los de sus familiares).