



UNIREMINGTON®
CORPORACIÓN UNIVERSITARIA REMINGTON
RES. 2661 MEN JUNIO 21 DE 1996

AUDITORÍA TRIBUTARIA
TECNOLOGÍA CONTABLE Y TRIBUTARIA
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

Vicerrectoría de Educación a Distancia y virtual

2016



El módulo de estudio de la asignatura Métodos Cuantitativos es propiedad de la Corporación Universitaria Remington. Las imágenes fueron tomadas de diferentes fuentes que se relacionan en los derechos de autor y las citas en la bibliografía. El contenido del módulo está protegido por las leyes de derechos de autor que rigen al país.

Este material tiene fines educativos y no puede usarse con propósitos económicos o comerciales.

AUTOR

Nazly López Peña
Economista Universidad de Antioquia
Nazlopez88@gmail.com

Nota: el autor certificó (de manera verbal o escrita) No haber incurrido en fraude científico, plagio o vicios de autoría; en caso contrario eximió de toda responsabilidad a la Corporación Universitaria Remington, y se declaró como el único responsable.

RESPONSABLES

Jorge Alcides Quintero Quintero
Decano de la Facultad de Ciencias Contables
iquintero@uniremington.edu.co

Eduardo Alfredo Castillo Builes
Vicerrector modalidad distancia y virtual
ecastillo@uniremington.edu.co

Francisco Javier Álvarez Gómez
Coordinador CUR-Virtual
falvarez@uniremington.edu.co

GRUPO DE APOYO

Personal de la Unidad CUR-Virtual
EDICIÓN Y MONTAJE
Primera versión. Febrero de 2011.
Segunda versión. Marzo de 2012
Tercera versión. noviembre de 2015
Cuarta versión. 2016

Derechos Reservados



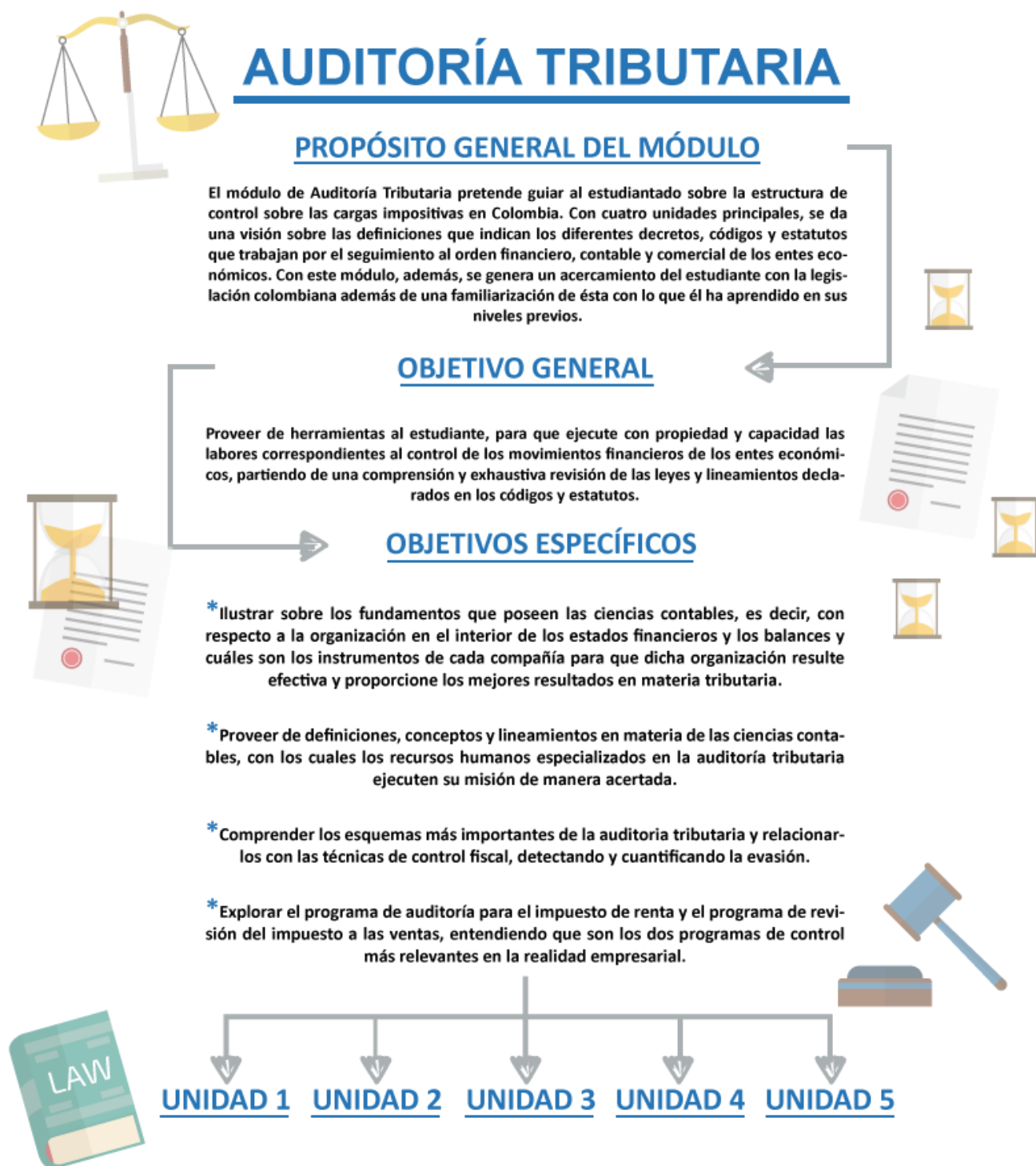
Esta obra es publicada bajo la licencia Creative Commons.
Reconocimiento-No Comercial-Compartir Igual 2.5 Colombia.

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
1 MAPA DE LA ASIGNATURA	5
2 UNIDAD 1 ESTRUCTURA DEL ORDEN FINANCIERO Y CONTABLE.....	6
2.1 TEMA 1 FUNDAMENTOS SOBRE LA DISTRIBUCIÓN DE LIBROS Y DOCUMENTOS CONTABLES AL INTERIOR DE LA COMPAÑIA	7
2.1.1 EJERCICIO DE AUTOEVALUACIÓN	21
2.2 TEMA 2 DEFINICIÓN DE TRIBUTOS A PARTIR DE CUENTAS DE BALANCE Y ESTADOS DE RESULTADOS. 22	
2.2.1 EJERCICIO DE AUTOEVALUACIÓN	35
3 UNIDAD 2 RECURSOS HUMANOS EN AUDITORÍA TRIBUTARIA.....	37
3.1 TEMA 1 EL PAPEL DE LOS ASESORES Y SU GRUPO DE TRABAJO EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS 38	
3.1.1 EJERCICIO DE AUTOEVALUACIÓN	43
3.2 TEMA 2 EL AUDITOR DE IMPUESTOS Y EL CONTROL INTERNO DEL ENTE ECONÓMICO.....	44
3.2.1 EJERCICIO DE AUTOEVALUACIÓN	49
4 UNIDAD 3 AUDITORÍA FISCAL.....	50
4.1 TEMA 1 GENERALIDADES DEL ESQUEMA DE AUDITORÍA TRIBUTARIA	51
4.1.1 EJERCICIO DE AUTOEVALUACIÓN	58
4.2 TEMA 2 CONTEXTOS DEL CONTROL DE LA EVASIÓN.....	59
4.2.1 EJERCICIO DE AUTOEVALUACIÓN	66
5 UNIDAD 5 ELABORACIÓN DE GUIAS DE REVISIÓN DE IMPUESTOS Y PROGRAMAS DE AUDITORIA	68
5.1 TEMA 1 PROGRAMA DE AUDITORÍA: EL IMPUESTO DE RENTA	69
5.1.1 EJERCICIO DE AUTOEVALUACIÓN	74
5.2 TEMA 2 PROGRAMA DE REVISIÓN: EL IMPUESTO A LAS VENTAS.....	75
5.2.1 EJERCICIO DE AUTOEVALUACIÓN	80

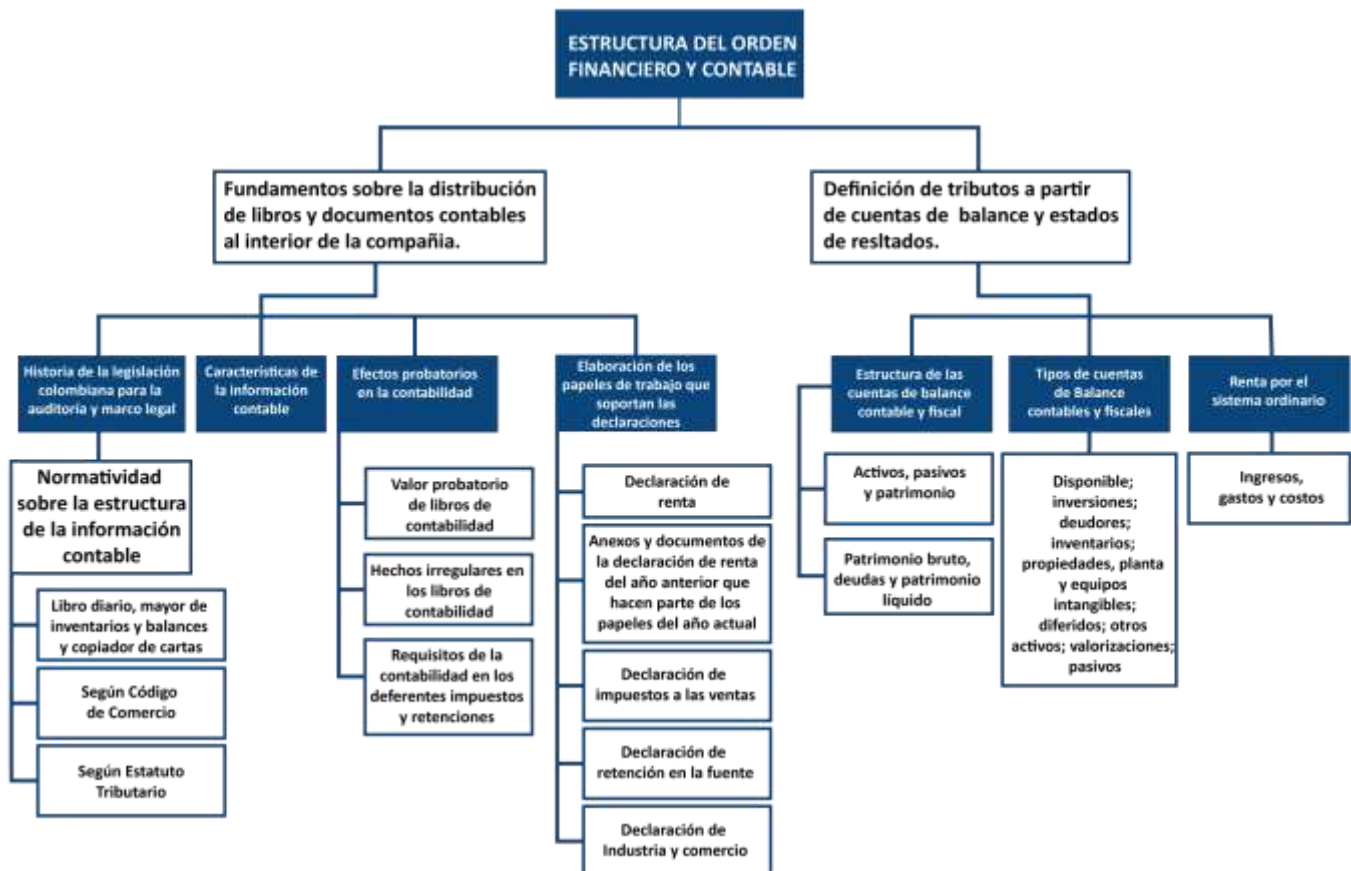
6	PISTAS DE APRENDIZAJE	81
7	GLOSARIO	83
8	BIBLIOGRAFÍA	87

1 MAPA DE LA ASIGNATURA



2 UNIDAD 1 ESTRUCTURA DEL ORDEN FINANCIERO Y CONTABLE

RELACIÓN DE CONCEPTOS



OBJETIVO GENERAL

Ilustrar sobre los fundamentos que poseen las ciencias contables, es decir, con respecto a la organización en el interior de los estados financieros y los balances y cuáles son los instrumentos de cada compañía para que dicha organización resulte efectiva y proporcione los mejores resultados en materia tributaria.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Describir, bajo la legislación colombiana, la presentación de los libros comerciales y demás documentos contables, los cuales se convierten en instrumentos fundamentales para la obtención de buenos resultados en el contenido de los tributos
- Dar a conocer el tipo de cuentas de balances contables y fiscales que definen las rentas y los tributos.

2.1 TEMA 1 FUNDAMENTOS SOBRE LA DISTRIBUCIÓN DE LIBROS Y DOCUMENTOS CONTABLES AL INTERIOR DE LA COMPAÑÍA

Para el ente económico resulta de gran importancia mantener un orden específico para la presentación de su información contable, de tal manera que en el corto y el largo plazo las salidas y entradas de su actividad económica dejen como resultado beneficios contables y la posibilidad de proseguir la senda de crecimiento. Sin un orden preciso en el suministro de la documentación financiera, es difícil que dicha actividad dure y perdure y mucho más, que sea confiable frente a la economía nacional y global.

Características de la información contable

La información contable debe ser clasificada con cautela, debe ser explícita y entendible para el público en general. Según el artículo 4° del Decreto 2649 de 1993, la información contable debe ser comprensible y útil. En ciertos casos, se requiere, además, que la información sea comparable.

- La información es comprensible cuando es clara y fácil de entender. La información es útil cuando es pertinente y confiable.
- La información es pertinente cuando posee valor de realimentación, valor de predicción y es oportuna.
- La información es confiable cuando es neutral, verificable y en la medida en la cual represente fielmente los hechos económicos.
- La información es comparable cuando ha sido preparada sobre bases uniformes.

De este modo entonces, se presentan a continuación los diferentes lineamientos que debe seguir cualquier agente que haga parte de cualquier industria en materia del manejo de su información contable para que su actividad sea confiable, verídica y legal ante el Estado Colombiano.

Historia de la legislación colombiana para la auditoría y marco legal

Con la expedición del Código de Comercio en 1887, la legislación mercantil en Colombia empieza a adquirir su forma y a establecerse como la piedra angular del control en las acciones del comercio. La ley 57 del 15 de abril 1887 fue el primer lineamiento, instaurado por el desaparecido Estado de Panamá, que trabajaría en pro del mencionado objetivo con 338 artículos distribuidos en 4 capítulos principales. Con el pasar de los años y de las nuevas formas de intercambios, el Código de Comercio fue sufriendo transformaciones y reformas para mejorar

la legalidad en el movimiento financiero de las economías. Este legendario Código determinó en su artículo 27 que todos los comerciantes deberían de seguir con legalidad su contabilidad a través del ordenamiento de su información en cuatro libros principales:

- **Libro diario:** en donde se inscriben las actividades y movimientos financieros diarios llamados *asientos* los cuales contienen las anotaciones de partida doble: el débito y el crédito. Con ello se garantiza el equilibrio de la ecuación contable.
- **Libro mayor o de cuentas corrientes:** incluye todos los movimientos de las subcuentas, como la fecha, el concepto, el debe, el haber y el saldo. Aquí están registradas todas las cuentas corrientes con personas u objetos bajo cuyos nombres se encuentran abiertas.
- **Libro de inventarios y balances:** permite conocer de manera clara y completa la situación de su patrimonio. Aquí se debe registrar por lo menos una vez al año los inventarios de los bienes, derechos y obligaciones de la compañía o el balance general en forma detallada, de tal forma que se presente una descripción mayor a la que se encuentra en los demás libros principales, siendo por lo tanto necesario que su detalle se lleve al nivel de auxiliar (Supe sociedades, 2008).
- **Libro copiador de cartas:** El artículo 63 del Código del Comercio enuncia que “en el libro copiador, trasladarán, los comerciantes, íntegramente y a la letra todas las cartas que escribieron relativas a su comercio. Están asimismo obligados a conservar en legajos y en buen orden todas las cartas que reciban con relación a sus negociaciones, anotando al dorso la fecha en que las contestaron o haciendo contar en la misma forma que no dieron contestación”

Estas fueron las primeras órdenes en razón de cómo debe llevarse a cabo la información contable de la compañía o ente económico para que los resultados en materia de activos, pasivos y patrimonio traigan consigo la duración en el tiempo de su actividad económica al interior de la industria, todo provocado por la legalidad, veracidad y confianza que brinda dicha información ante los entes de control estatales.

Sin embargo, para inicios del siglo XX, la Ley 20 de 1905 permitió que la información contable de los comerciantes inscrita en los libros de diario y mayor fuera unificada en un solo libro de cuenta y razón, tal y como lo describe la Superintendencia de Sociedades:

“... el libro de Cuenta y Razón reemplaza a los anteriores, toda vez que éste incluye tanto las operaciones en orden cronológico, como los resúmenes mensuales por cada cuenta, lo que equivale a los registros que normalmente se efectúan en los libros Diario y Mayor y Balances, respectivamente” (supe sociedades, 2008).

Para el mismo año, el artículo 43 del Decreto 2521 indicó que todas las sociedades anónimas deben estar obligadas a llevar tanto sus libros de contabilidad como aquellos en donde se registre su correspondencia, además de poder llevar consigo libros auxiliares a los libros principales.

Para la actualidad, y con el pasar de muchos años, las normas, leyes y decretos sobre la forma en la cual deben llevarse a cabo las anotaciones y la información contable del ente económico en los libros de contabilidad y demás instrumentos que den fe de la veracidad de dicha información se encuentran distribuidas en diferentes estamentos como el artículo 15 de la Constitución Política de Colombia, el mejorado Código de Comercio, el Código de Procedimiento Civil, el Estatuto Tributario y los Decretos Reglamentarios 2649 y 265º de 1993, los cuales se verán expuestos posteriormente.

Asimismo, y con el establecimiento de leyes y decretos que han tenido como objetivo principal fomentar el orden y el control de los movimientos financieros, también se ha instaurado un marco legal que provisiona de bases sobre las cuales los diferentes entes e instituciones que ejecuten control, determinan sus alcances y naturalezas al respecto. Aquí encontramos un sinnúmero de instrumentos regulatorios y leyes que están interrelacionadas entre sí. De este modo entonces, la Constitución Política de Colombia de 1991 indica en su artículo 15 que "... Para efectos tributarios o judiciales y para casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en términos que exija la ley". De esta manera, los comerciantes se encuentran en la obligación social y legal de rendir cuentas al ente estatal sobre sus movimientos financieros y sus anotaciones contables en pro del buen funcionamiento de la economía colombiana y sus estamentos legales y fiscales.

Para Pardo Rojas, Hoyos Ramírez y Monsalve Tejada (2004, pág. 33), el libro de contabilidad es la reunión de hojas de análoga estructura que cumplen un mismo objetivo contable. Esta definición tiene la simple explicación de que las cuentas, cuadros estadísticos, estados, registros y demás elementos similares, materialmente deben estar asentados en hojas de contenido similar y que en conjunto tienen el nombre de libro.

Según los mismos autores, resulta importante conocer aspectos principales de los libros de contabilidad, en consideración a que estos constituyen con los registros auxiliares, medio de prueba en el evento de un pleito con las autoridades fiscales; adicionalmente la base de la información de las declaraciones tributarias que deben presentar los contribuyentes obligados a llevar contabilidad (Pardo Rojas, Hoyos Ramírez, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 33). De este modo pues, vemos que deben clasificarse dos tipos de libros: principales y auxiliares.

Los libros principales son aquellos que conforman las bases y fundamentos de la contabilidad; son quienes sintetizan la información desarrollada en los libros auxiliares. Existe libertad para la conformación de los libros principales y el comerciante podrá registrar los que considere ante la Cámara de Comercio de su municipalidad. Estos deben cumplir a cabalidad las órdenes dictadas en el Código de Comercio y el Estatuto Tributario, deben ser verificables y suministrar información confiable y deben cumplir, en especial con lo dictado en el artículo 125 de Decreto 2640 de 1993:

"... Los estados financieros deben ser elaborados con fundamento en los libros en los cuales se hubieren asentado los comprobantes [...] Los libros deben conformarse y diligenciarse en forma tal que se garantice su autenticidad e integridad. Cada libro, de acuerdo con el uso a que se destina, debe llevar una numeración sucesiva y continua. Las hojas y tarjetas deben ser codificadas por clase de libros [...] Atendiendo las normas legales, la naturaleza del ente económico y a la de sus operaciones, se deben llevar los libros necesarios para: 1. Asentar en orden cronológico todas las operaciones, bien en forma individual o por resúmenes globales no superiores a un mes. 2.

Establecer mensualmente el resumen de todas las operaciones por cada cuenta, su movimiento debitó y crédito, combinando el movimiento de los diferentes establecimientos. 3. Determinar la propiedad del ente, el movimiento de los aportes de capital y las restricciones que pesen sobre ellos. 4. Permitir el completo entendimiento de los anteriores. Para tal fin se deben llevar, entre otros, los auxiliares necesarios para: a) Conocer las transacciones individuales, cuando estas se registren en los libros de resumen en forma global; b) Establecer los activos y las obligaciones derivadas de las actividades propias de cada establecimiento, cuando se hubiere decidido llevar por separado la contabilidad de sus operaciones; c) Conocer los códigos o series cifradas que identifiquen las cuentas, así como los códigos o símbolos utilizados para describir las transacciones, con indicación de las adiciones, modificaciones, sustituciones o cancelaciones que se hagan de unas y otras; d) Controlar el movimiento de las mercancías, sea por unidades o por grupos homogéneos; e) Conciliar los estados financieros básicos con aquellos preparados sobre otras bases comprensivas de contabilidad. 5. Dejar constancia de las decisiones adoptadas por los órganos colegiados de dirección, administración y control del ente económico. 6. Cumplir las exigencias de otras normas legales.” (Decreto 2649 de 1993: Actualicese.com, 2004)

Ahora bien, los libros auxiliares son libros de contabilidad en donde se registran de manera más detallada las operaciones contables. Sus resultados son trasladados de forma sintética a los libros

mayores o principales. En ellos se especifican todas las operaciones de manera cronológica de las cuentas y las anotaciones (*asientos*) que se presentan en los libros mayores. Estos no requieren registro ante la Cámara de Comercio del municipio en que se encuentre el ente económico. Existen auxiliares del diario y auxiliares del mayor. Los primeros recogen toda la información detallada y específica que es correspondiente a la formalización del libro diario; el segundo desglosa las cuentas individuales o sencillas del libro mayor.

Es importante en la parametrización de la contabilidad que los libros auxiliares cuenten con los datos suficientes de las operaciones realizadas que sirvan de soporte para atender requerimientos de las entidades de control y a su vez de soporte para la preparación de declaraciones tributarias (Pardo Rojas, Hoyos Ramírez, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 36).

En los diferentes Códigos y Estatutos colombianos se encuentran bien definidos los decretos y leyes que establecen de manera específica la forma en la cual los comerciantes deben de prestar sus cuentas al fisco. De esta manera, los libros ordenados resultan una efectiva herramienta para la verificación legal de sus diferentes movimientos. A continuación, se presentan las leyes y decretos que se han indicado para dicha función legal.

La actividad mercantil en Colombia, reglamenta mediante el Decreto 410 de 1971, contenido en el Código de Comercio en vigencia, a través de sus artículos 48 a 74, dicta todo aquello relacionado con la edificación de la información contable por medio de los libros de comercio, la correspondencia del ente económico, los asientos del libro diario con sus respectivos comprobantes y todo lo que pueda evidenciar de manera legal los diferentes documentos que contengan toda clase de información contable en la compañía.

De manera simultánea se dicta en los artículos 19, 28, 30, 39 y 42 del Decreto 410 de 1971 la obligación por parte del comerciante de inscribir en el Registro Mercantil toda la información física (papeles, recibos, documentos) que requieran dicha inscripción con lo cual se le brinda control a la manera en la cual se debe ejecutar estas

inscripciones frente a la Cámara de Comercio.

La Cámara de Comercio es una institución de gran importancia para el quehacer mercantil de cualquier economía. Para el año de 1850 fue instaurada la primera Cámara de Comercio en Colombia, situada en Bogotá; el ministro de hacienda de la época, el señor Hermogenees Wilson se refirió a ella como la primera y más importante institución consultada para el control de las tarifas arancelarias y la actividad entorno a ello. Dentro de sus objetivos, la Cámara de comercio promueve la esfera del comercio a nivel local, regional y global; enfocan sus esfuerzos en la adquisición e instauración de regulaciones a nivel municipal representadas para los comercios en sus regiones; recogen información importante que beneficia a sus miembros, además de crear una especie de *lista negra* del comercio que procure por el buen funcionamiento de la actividad en cualquiera de sus niveles. De esta manera, y por mandato del artículo 86 numeral 3° del actual

Código de Comercio, la entidad encargada del Registro Mercantil en Colombia es la respectiva Cámara de Comercio.

Del mismo modo, se concentraron las diferentes normas tributarias con la creación del Estatuto Tributario mediante los artículos 772 a 776 del Decreto 624 de 1989, con ello se estableció toda la reglamentación correspondiente a la contabilidad en su aspecto fiscal.

Con respecto al manejo de la documentación de los libros contables, el artículo 44 del Decreto 410 de 1971 da información acerca de las acciones con respecto a al evento de pérdida o destrucción de un documento registrado, diferente a los libros que ya se encuentran registrados, para que ello indique la forma en que debe suplirse:

“En caso de pérdida o de destrucción de un documento registrado podrá suplirse con un certificado de la cámara de comercio en donde hubiere sido inscrito, en el que se insertará el texto que se conserve. El documento así suplido tendrá el mismo valor probatorio del original en cuanto a las estipulaciones o hechos que consten en el certificado” (Código de Comercio).

De igual manera, el actual Código de Comercio en sus artículos 123 a 135 correspondientes al Decreto 2649 de 1993 exigen que exista un correspondiente registro de los libros y demás soportes de contabilidad, lugar y forma de llevarlos y exhibirlos, conservar y destruir los documentos y corrección de errores; y demás tipos de libros como el libro de accionistas y libro de actas.

Con el artículo 10 incluido en el Decreto 2650 de 1993, por el cual se modifica el Plan único de Cuentas –PUC– para los comerciantes, se indica que “Los libros de comercio registrados deberán llevarse aplicando los códigos numéricos y las denominaciones del Catálogo de Cuentas contenidas en el presente Decreto”.

Finalmente, y respecto a la logística general de los libros de contabilidad, encontramos que

“adaptándose el legislador a la evolución de la tecnología, expidió la Ley 527 de 199 que reglamentó el denominado comercio electrónico, en cuanto al acceso y uso de mensajes de datos y de las firmas digitales. Establece las entidades certificadoras y hace también referencia a que los libros y papeles de comercio podrán ser conservados en cualquier medio técnico que garantice su reproducción exacta” (Pardo Rojas, Hoyos Ramírez, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 26).

Estructura de libros según Código de Comercio Colombiano

El Código de Comercio, al igual que el resto de las normas jurídicas, está inspirado en postulados de justicia y supone un orden normativo e institucional que regula la conducta humana (en este caso, la conducta vinculada al comercio). Los historiadores consideran que el primer Código de Comercio fue desarrollado en Francia en 1807 y aprobado por Napoleón Bonaparte. El objetivo de

las autoridades francesas era regular los valores negociables, la conformación de sociedades, el mercado de valores, las quiebras, el derecho bancario, los seguros y los concursos de acreedores, entre otras cuestiones. El Código de Comercio forma parte del derecho privado, en su rama dedicada a las relaciones mercantiles. Las normas pretenden adaptarse a la dinámica de las relaciones económicas (Definición. De, 2008-2012).

Desde los artículos 48 a 74 del título IV del Código de Comercio Colombiano, *“De los Libros del Comercio”*, se definen de manera específica los lineamientos correspondientes al manejo de los diferentes libros de contabilidad, su conservación, exhibición y toda obligatoriedad del comerciante para la regulación de su información contable. A continuación, se muestran estas legislaciones y la importancia que ellas adquieren para la estricta presentación al fisco de manera posterior.

El artículo 48 dicta que “... Todo comerciante conformará su contabilidad, libros, registros contables, inventarios y estados financieros en general, a las disposiciones de este Código y demás normas sobre la materia. Dichas normas podrán autorizar el uso de sistemas que, como la microfilmación, faciliten la guarda de su archivo y correspondencia. Asimismo, será permitida la utilización de otros procedimientos de reconocido valor técnico-contable, con el fin de asentar sus operaciones, siempre que facilite el conocimiento y prueba de la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios”. De esta manera, todo el orden en el sistema del comerciante y su Registro Mercantil podrá ser cada vez más moldeable y manejable mediante el uso de las nuevas y mejoradas Tecnologías de la Información y las Comunicaciones –TICs–; con ello se facilita además su guarda, archivo y conservación de todo documento que inmiscuido dentro de los movimientos financieros del ente económico.

Del mismo modo, los artículos 49 y 50 determinan que “... Para los efectos legales, cuando se haga referencia a los libros de comercio, se entenderán por tales los que determine la ley como obligatorios y los auxiliares necesarios para el completo entendimiento de aquéllos” y que “... La contabilidad solamente podrá llevarse en idioma castellano, por el sistema de partida doble, en libros registrados, de manera que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno”. Así, se determina la logística en la organización de toda la información pertinente para que sea entendida de manera pública y sea ordenada según la clasificación de la información contenida en ellos.

Las informaciones contenidas en los libros no sólo deben dar cuenta de la contabilidad de la empresa, sino también de la actividad económica que ésta representa al interior de su industria, tal y como lo determina el artículo 51 “Harán parte integrante de la contabilidad todos los comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas en los libros, así como la correspondencia directamente relacionada con los negocios”.

Al interior de su información, el comerciante deberá clasificar, por lo menos una vez al año, todo el inventario que conforma su actividad económica, así como un balance general que dé cuenta del estado de su patrimonio de una forma clara y concisa. Lo anterior viene definido a través del artículo 52 del Código de Comercio sobre el cual estamos estudiando. Asimismo, el artículo 53 determina que la clasificación de toda la información contable y comercial debe proseguir según un orden cronológico que son respaldados mediante los diferentes comprobantes de contabilidad; este comprobante de contabilidad es definido por el mismo artículo como “el documento que debe elaborarse previamente al registro de cualquier operación y en el cual se indicará el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas con el asiento.

A cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen”. Los comprobantes de contabilidad deben prepararse con fundamento en los soportes, por cualquier medio e idioma castellano, pueden elaborarse por resúmenes periódicos a lo sumo mensuales y deben guardar la debida correspondencia con los *asientos* en los libros auxiliares y en aquel que se registran en orden cronológico todas las operaciones, deben ser numerados consecutivamente, con indicación del día de su preparación y de las personas que los hubieren elaborado y autorizado, en ellos se debe indicar la fecha, origen, descripción y cuantía de las operaciones, así como las cuentas afectadas con el *asiento*. (Artículo 124, Decreto 2649 de 1993).

El artículo 54 por su lado exige que deben de existir copias exactas en cualquier medio de guarda y archivo en simultánea con los documentos originales de toda la correspondencia del ente económico y sus anotaciones correspondientes al dorso de sus fechas de contestación o no respuesta; además de que, según el artículo 55, esta documentación debe archivar de manera ordenada de modo tal que el fisco o cualquier ente de control pueda verificar su veracidad.

Con respecto a su exhibición física el artículo 56 dicta que “Los libros podrán ser de hojas removibles o formarse por series continuas de tarjetas, siempre que unas y otras estén numeradas, puedan conservarse archivadas en orden y aparezcan autenticadas conforme a la reglamentación del Gobierno” y, en simultánea, el artículo 57 indica que no debe de alterarse el orden de los *asientos* y/ o sus fechas, además de no dejar espacios en blanco que estén propicios para la alteración de la información contenida en la documentación original. Tampoco está permitido hacer tachaduras o enmendaduras en los documentos, no tachar los *asientos* o arrancar hojas o alterar su orden. Los libros deben de estar protegidos de cualquier modificación o mutilación. Si estas indicaciones son violadas o no cumplidas, el artículo 58 permite la sanción a través de multa que impondrá la Cámara de Comercio o la Superintendencia correspondiente. En caso tal de que no puede establecerse la identidad del culpable, la sanción le corresponde al propietario de los libros, el contador y el Revisor Fiscal. Para evitar sanciones, debe de tenerse especial cuidado con los comprobantes de las cuentas ya, según el artículo 59, que debe existir una exacta concordancia con sus correspondientes *asientos*, así, no se cae en el error de que la documentación pierda eficacia probatoria a favor del comerciante responsable.

Cada libro de contabilidad o comercio debe de tener una vigencia de no menos diez (10) años según el artículo 60. Estos diez años son contabilizados a partir de la fecha de los libros y papeles o de la fecha en la que se ejecute el cierre del establecimiento donde ejercía su labor comercial el ente económico. Terminado este lapso de tiempo, el comerciante se encuentra en total libertad de realizar destrucción de la documentación, siempre y cuando exista un instrumento que garantice su reproducción exacta (a través del manejo de algún tipo de TICs). Asimismo,

el comerciante está en el derecho de hacer reserva de su información contable y comercial del público, así como está en el deber de presentarla frente a cualquier persona autorizada por el comerciante o por orden de la autoridad competente (Artículo 61). El artículo 62, por su parte, establece las sanciones para los contadores, tenedores de libros y revisores fiscales que violen el derecho a la reserva.

Por último, de los artículos 68 a 74 indican y determinan el valor probatorio y las diferentes formas de verificación de la información contenida en los libros comerciales, su indivisibilidad, y todo aquello que esté relacionado con la doble contabilidad.

Estructura de libros según Estatuto Tributario Colombiano

El Estatuto Tributario es una compilación de normas jurídicas con fuerza de Ley que regulan los impuestos de renta y complementarios, ventas, timbre, retención en la fuente y procedimiento administrativo en relación a dichos tributos y retenciones (Businesscol.com, 2010). El Estatuto Tributario colombiano, expedido por mandato del Decreto 624 de 1989, también se ocupa de reglamentar normativamente lo atinente a libros de comercio y contabilidad (Pardo Rojas, Hoyos Ramírez, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 29).

Algunos artículos del Estatuto Tributario definen las indicaciones pertinentes para el cumplimiento de la normatividad correspondiente al manejo de los libros comerciales y toda su documentación. Posee, al igual que el Código de Comercio, la facultad de sancionar y ceder derechos al comerciante sobre la distribución y reserva de su información contable y comercial. A continuación, se exponen los artículos del Estatuto Tributario que responden al cumplimiento del mencionado objetivo.

Así pues, el artículo 364 del E.T. dicta la obligatoriedad de los entes económicos al frente de compañías sin ánimo de lucro a llevar los correspondientes libros de contabilidad y comercio, ciñéndose a las puntualidades que indique el Gobierno Nacional. Al igual que el Código de Comercio, el E.T. determina de igual manera la sanción para hechos irregulares en la contabilidad del ente económico en su artículo 655 así:

“Sanción por irregularidades en la contabilidad. Sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones, impuestos descontables, exenciones, descuentos tributarios y demás conceptos que carezcan de soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, la sanción por libros de contabilidad será del medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición sin exceder 20.000 UVT [...] Cuando la sanción a que se refiere el presente artículo, se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado del acta de visita a la persona o entidad a sancionar, quien tendrá un término de un (1) mes para responder. Parágrafo. No se podrá imponer más de una sanción pecuniaria por libros de contabilidad en un mismo año calendario, ni más de una sanción respecto de un mismo año gravable” (Estatuto Tributario, 2009). Asimismo, el E.T. otorga el amplio derecho para la autoridad de control competente, a través de su artículo 684, para que fiscalice e investigue el cumplimiento de las normas y leyes dictadas en pro del objetivo de veracidad y legalidad de la información contable; para ello, la eficacia probatoria de la información revisada puede ser ejecutada mediante la relación de los requisitos que debe cumplir

los libros de contabilidad con el soporte de los artículos 772 y 774.

Por otro lado, el artículo 775 indica que existe una prevalencia de los libros de contabilidad frente a las declaraciones de renta y patrimonio “... Cuando haya desacuerdo entre la declaración de renta y patrimonio y los asientos de contabilidad de un mismo contribuyente, prevalecen éstos”.

Posteriormente está el artículo 778 que le ofrece una amplia facultad al contribuyente para solicitar una revisión tributaria por parte de un revisor fiscal o cualquier otro ente de control, con o sin la presencia de testigos; de darse una resistencia a la presentación de los libros comerciales y demás documentación contable, el artículo 781 señala las consecuencias que estos le acarrea:

“... El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra. En tales casos se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito [...] La existencia de la contabilidad se presume en todos los casos en que la ley impone la obligación de llevarla” (Estatuto Tributario, 2009).

Para el cumplimiento de todas las normas y leyes alrededor del buen funcionamiento de la actividad contable del comerciante, es importante que exista una fuerte confluencia e interrelación de algunas disciplinas de orden económico como las finanzas, la administración y las demás ciencias contables, así como con otras ramas del derecho como el Código de Procedimiento Civil que determina las calidades del aspecto probatorio de la actuación procesal para efectos de la autenticidad de la información presentada en los libros comerciales y demás documentos; el Código Laboral que permite realizar revisiones a las asociaciones sindicales; y el Derecho Penal que identifica y tipifica las figuras delictivas alrededor de las conductas ilícitas ejecutadas con relación a los libros comerciales y documentos fiscales.

Efectos probatorios en la contabilidad

Existen algunos aspectos tributarios con los cuales es posible notar la veracidad de la información contable. La importancia de estos radica principalmente en el soporte que brindan a las cifras incluidas en los formularios de las declaraciones tributarias. A continuación, se exponen seis aspectos que trabajan por el objetivo mencionado.

Valor probatorio de los libros de contabilidad

El Estatuto Tributario se convierte en la guía para definir el valor probatorio de los libros de contabilidad en sus artículos 772 y 774. El artículo 772 denominado *La contabilidad como medio de prueba*, indica que “Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma” (Estatuto

Tributario, 2009).

Asimismo, el artículo 774 denominado *Requisitos para que la contabilidad constituya prueba*, determina que “Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos: 1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso; 2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos; 3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural; 4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley; 5. No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio” (Estatuto Tributario, 2009)

El artículo 74 del Código de Comercio enuncia que “Si un comerciante lleva doble contabilidad o incurre en cualquier otro fraude de tal naturaleza, sus libros y papeles sólo tendrán valor en su contra [...] Habrá doble contabilidad cuando un comerciante lleva dos o más libros iguales en los que registre en forma diferente las mismas operaciones, o cuando tenga distintos comprobantes sobre los mismos actos” (Código de Comercio, 2005).

4. Hechos irregulares en los libros de contabilidad

El Estatuto Tributario consagra en su artículo 654, enunciado como *Constancia de la no expedición de facturas o expedición sin el lleno de los requisitos*, los hechos irregulares que no deben contener la información de los libros de contabilidad:

“... Cuando sobre las transacciones respecto de las cuales se debe expedir factura, no se cumpla con esta obligación o se cumpla sin el lleno de los requisitos establecidos en la ley, dos funcionarios designados especialmente por el Jefe de la División de Fiscalización para tal efecto, que hayan constatado la infracción, darán fe del hecho, mediante un acta en la cual se consigne el mismo y las explicaciones que haya aducido quien realizó la operación sin expedir la factura. En la

etapa de discusión posterior no se podrán aducir explicaciones distintas de las consignadas en la respectiva acta”

Requisitos de la contabilidad en los diferentes impuestos y retenciones.

Los entes económicos deberán estructurar su información contable teniendo en cuenta los diferentes requerimientos que define cada impuesto. Con ello se facilita el control de los tributos y cumple de manera correcta con las obligaciones correspondientes a ellos. Entre ellos encontramos:

En impuesto a las ventas: debe sostenerse bajo cuentas mayor o de balance llamada impuesto a las ventas por

pagar y registros auxiliares de compras y de ventas. Si se desea facilitar toda la preparación concerniente a las declaraciones, los registros auxiliares de ventas y compras deben contener, por lo menos:

Registro auxiliar de **ventas**: N°, fecha y valor de la factura, nombre o razón social del cliente y NIT e IVA recaudado.

Registro auxiliar de **compras**: N°. fecha y valor de la factura, nombre o razón social del cliente y NIT, IVA facturado y retenido, retención en la fuente por renta e ICA retenido.

Según el artículo 509 del Estatuto Tributario, con respecto al IVA:

“... OBLIGACIÓN DE LLEVAR REGISTRO AUXILIAR Y CUENTA CORRIENTE PARA RESPONSABLES DEL REGIMEN COMUN. Los responsables del impuesto sobre las ventas sometidos al régimen común, incluidos los exportadores, deberán llevar un registro auxiliar de ventas y compras, y una cuenta mayor o de balance cuya denominación será "impuesto a las ventas por pagar", en la cual se harán los siguientes registros: En el haber o crédito: a. El valor del impuesto generado por las operaciones gravadas b. El valor de los impuestos a que se refieren los literales a) y b) del artículo 4861. En él debe o débito: a. El valor de los descuentos a que se refiere el artículo 4852. b. El valor de los impuestos a que se refieren los literales a) y b) del artículo 4843, siempre que tales valores hubieren sido registrados previamente en el haber” (Estatuto Tributario, 2009)

- **En industria y Comercio:** Para identificar el origen de los recursos e ingresos debe llevarse un registro detallado e indagar su legalidad bajo las normas municipales donde se encuentre el ente económico (hay que realizar una distinción entre si se encuentra en un municipio o ciudad) como aquellas referentes a las deducciones y no sujeciones en el impuesto de industria y comercio. Además de lo anterior debe sostenerse un adecuado manejo de una cuenta de ICA retenido.
- **Retención en la fuente practicada a terceros:** En este caso deben llevarse cuentas que soporten las declaraciones de la retención, como, por ejemplo:
 - ICA retenido por pagar IVA retenido por pagar
 - Retenciones en la fuente por pagar: por cualquier concepto de renta, por impuesto de timbre, por remesas, por autor retenciones.

Registro contable de la retención en la fuente: hay que establecer los valores que deben descontarse en los impuestos de ICA, IVA y renta por diferentes conceptos para facilitar la obtención de sus correspondientes certificados. Además, deben irse revisando periódicamente las cuentas de retención a favor para indagar si existe una concordancia con el período de declaración y así poder exigir los respectivos certificados.

En impuesto de renta: para el impuesto de renta, deben seguirse pasos un tanto más meticulosos al respecto del manejo en su contabilidad. Deben llevarse seis pasos fundamentales:

- Llevarse cuentas independientes entre el impuesto del año corriente y de vigencias anteriores.
- Cuando el ente económico posee reservas para cubrir posibles contingencias de impuestos, deben reversarse

dichas provisiones con crédito en caso de determinarse que éstas no existen.

- De manera periódica debe realizarse una revisión entre la provisión que se tenga para el impuesto de renta contra los pasivos que al final se definen en las declaraciones de renta. Por último, se ejecutan los ajustes correspondientes para reflejar los valores reales en la contabilidad.
- Se deben discriminar los pagos de impuestos por cuotas para registrarse de manera separada, ya que estos involucran anticipos e impuestos del año actual.
- Durante meses intermedios los entes económicos pueden estimar este impuesto para que, al final del año contable éste se ajuste al pasivo real. Con el suceso del cierre de los anticipos y retenciones que se han venido practicando, los impuestos deben reclasificarse como menor valor del mismo.
- Solicitar los estados de cuenta a la DIAN de manera periódica, resulta ser una buena práctica para realizar un detallado seguimiento de los pagos.

Soportes de los costos y deducciones: según el artículo 771-2 del Estatuto Tributario por la Ley 383 del 10 de julio de 1997:

“... PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES. <Artículo adicionado por el artículo 3o. de la Ley 383 de 1997. El nuevo texto es el siguiente:> Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 6174 y 6185 del Estatuto Tributario.

Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario. Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca. PARAGRAFO. En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración” (Estatuto Tributario, 2009)

Hechos que certifica un contador público en las declaraciones tributarias y su responsabilidad: desde 1983, la firma de los revisores fiscales o contadores que realizan el seguimiento al ente económico, ha sido de vital importancia para intensificar el control de dichos seguimientos, como a la evasión fiscal y para servir de soporte a la administración tributaria para ofrecerle confianza y veracidad a las declaraciones tributarias. Entonces, según el artículo 581 del Estatuto Tributario, donde se señalan los hechos en los cuales el contador público o revisor fiscal está ampliamente facultado para certificar en las declaraciones tributarias:

“... EFECTOS DE LA FIRMA DEL CONTADOR. Sin perjuicio de la facultad de fiscalización e investigación que tiene la Administración de Impuestos para asegurar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, y de la obligación de mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos los documentos, informaciones y pruebas necesarios para verificar la veracidad de los datos declarados, así como el cumplimiento de las obligaciones que sobre contabilidad exigen las normas vigentes, la firma del contador público o revisor fiscal en las declaraciones tributarias, certifica los siguientes hechos: 1. Que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre la materia. 2. Que los libros de contabilidad reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa. 3. Que las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas vigentes, en el caso de la declaración de retenciones.” (Estatuto Tributario, 2009).

Sanciones relativas con la contabilidad: Según Pardo Rojas, Hoyos Ramírez, & Monsalve Tejada, la sanción por libros equivale al 0.5% del mayor valor entre el patrimonio líquido o los ingresos netos del año anterior al de su imposición, sin exceder de \$317,8 millones para el año 2002; para el año 2003 \$336,9 millones (2004, pág. 48). Además, mediante Sentencia N° 7999 del 21 de febrero de 1997 del Consejo de Estado:

“Las conductas sancionadas por hechos irregulares en la contabilidad pueden estar relacionadas o no con el período gravable de la liquidación de impuestos y bajo estos dos parámetros para la base de cuantificación se la sanción es el calendario anterior al que fue objeto de investigación o al anterior al de su imposición mediante acto administrativo.”

Elaboración de los papeles de trabajo que soportan las declaraciones

Para la información que esté contenida dentro de las declaraciones, resulta de vital importancia mantener un orden en los papeles de trabajo, ello es posible mediante la aplicación de un software contable que organiza y sintetiza la información de acuerdo a las necesidades del ente económico, así se corre en menos riesgos de contar con resultados parcializados o mal elaborados debido a la automaticidad de la compilación de datos contables. Estos papeles de trabajo contienen toda la información correspondiente a las cargas impositivas de la compañía y, dependiendo de las características de éstas, deben elaborarse papeles específicos. A continuación, se exponen la dinámica de algunos de estos papeles:

- **Declaración de renta:** aquí se reúne la información referente a las cuentas de balance y las cuentas de resultado. Además, se marca una diferenciación entre los valores contables y fiscales de dichas cuentas.
- **Anexos y documentos de la declaración de renta del año anterior que hacen parte de los papeles de trabajo de la declaración de renta del año actual:** estos corresponden a los anexos y documentos con los cuales es posible realizar comparativos de manera cronológica entre las declaraciones de renta que ha ejecutado el ente

económico. Con ello es posible entonces realizar un comparativo de sus activos, pasivos y patrimonio y poder observar cómo se encuentran los movimientos financieros en el corto y largo plazo de la compañía. Entre estos anexos y documentos se encuentran:

- Formulario Oficial de la declaración de renta (última presentada si hubo corrección)
- Conciliación entre patrimonio contable y fiscal
- Conciliación entre la utilidad comercial y la renta ordinaria
- Costo fiscal de las inversiones de renta variable
- Valor en libros y patrimonial de las inversiones de renta variable
- Costo fiscal y valor patrimonial de las propiedades planta y equipo

Declaración de impuesto a las ventas: para poder trabajar este tipo de declaraciones resulta de gran ayuda conformar anexos matrices, teniendo en cuenta de manera previa la información contenida en el formulario oficial:

- Sumaria de ingresos
- Sumaria de cuentas y servicios
- Anexo de cálculo de la proporcionalidad
- Conciliaciones
- Retenciones practicadas del IVA
- **Declaraciones de retención en la fuente:** antes de trabajar este tipo de declaración, es importante preparar un documento en donde se especifiquen las relaciones de cada concepto al cual se le ejecute la retención en la fuente (retenciones según la contabilidad), estos conceptos deben ser equiparables con las retenciones reportadas en el registro auxiliar de compras (excepto las de pagos laborales), además se debe de tener especial cuidado en no tomar saldos de retenciones no canceladas o que no corresponden al periodo en cuestión. Por otro lado, en las autorretenciones es de gran ayuda tomar en documento anexo en donde se especifique la base que se toma para el cálculo de estas autorretenciones, tales como por los conceptos de ventas, servicios, honorarios y comisiones. Previa disminución de los ingresos provenientes de agentes terceros que no corresponden a los agentes de retención (personas naturales, devoluciones, anulaciones y rescisiones). El valor que resulte del trabajo de este documento anexo debe ser concordante con las autorretenciones y la cuenta de retenciones a favor registrada en el activo. Dado el caso en el que no existan coincidencias entre estos elementos, debe recurrirse a la conciliación.

- **Declaración de industria y comercio:** Este impuesto debe tener en cuenta la locación del ente económico debido a que es un impuesto de carácter municipal. Aquí, es conveniente realizar un documento anexo en donde estén especificados los ingresos básicos de liquidación (correspondientes a actividades de producción, de comercio o prestación de servicios). El tipo de tarifa que serán aplicadas dependerán tanto de la actividad económica que el ente ejecuta y de su localización o ubicación geográfica donde declare. En este anexo deben realizarse depuraciones de la base con los ingresos brutos, menos las devoluciones, exenciones y no sujeciones. Por último, los resultados de esta declaración para un período específico deben ser tales que permitan la consolidación de los ingresos reportados en dicha declaración que deben ser de igual manera, equiparables con los ingresos reportados en los libros de contabilidad; así es posible entonces verificar que el impuesto de un período sobre los ingresos de cada localidad ha sido bien liquidado.

2.1.1 EJERCICIO DE AUTOEVALUACIÓN

TALLER 1

Responda las preguntas en documento en Microsoft Word, letra Arial, tamaño 12, interlineado 1.5, entre las siete (7) y diez (10) páginas.

Este trabajo debe ser entregado en la página institucional.

1. Según el marco legal indicado en el Código de Comercio y el Estatuto Tributario para Colombia y según la estructura de los libros principales y auxiliares expuestos, construya, a modo de ejemplo, un libro mayor con su respectivo libro auxiliar y un libro de inventarios.
2. Con respecto al ejemplo construido, aplique por lo menos dos tipos de documentos anexos o declaraciones para estos libros (papeles de trabajo). Es importante que aplique conceptos sobre la conformación de los tributos de la compañía.
3. Ofrezca recomendaciones que usted considere pueda mejorar el manejo de los libros comerciales y sus papeles de trabajo con los cuales se faciliten tanto las labores del comerciante como del auditor.

PISTAS DE APRENDIZAJE

Tener en cuenta: El Código de Comercio y el Estatuto Tributario son las guías para la correcta presentación de los libros comerciales.

Tenga presente: Un buen orden de los libros y sus anexos correspondientes son la base para que la actividad contable y fiscal de la compañía sea efectiva y exitosa al momento de definir los tributos y no caer en sanciones por parte de los entes de control.

2.2 TEMA 2 DEFINICIÓN DE TRIBUTOS A PARTIR DE CUENTAS DE BALANCE Y ESTADOS DE RESULTADOS.

Ahora bien, es importante puntualizar que la importancia que poseen la organización de los datos en los libros contables y comerciales, en los documentos y en los anexos y papeles de trabajo radica en la veracidad que estos le otorgan a los movimientos y análisis de los estados financieros del ente económico. Los análisis de estos estados son particionados en dos bases para lograr que la auditoría tributaria sea efectiva; encontramos los balances contables y los balances fiscales que, aun cuando tratan la misma dinámica, su evaluación para los variados tipos de auditorías sí difiere.

Estructura de las cuentas de balance contable y fiscal

Empezamos con una breve descripción de aquello a lo que se dará tratamiento contable y/o fiscal; los balances generales no son más que estados financieros básicos que tienen como objetivo mostrar razonablemente la situación financiera de un ente económico a una fecha determinada; las características de las cuentas de balance es que son cuentas reales e históricas y reflejan el saldo acumulado de las cuentas desde su origen en una entidad (Pardo Rojas, Hoyos Ramírez, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 107). El Balance General de cualquier compañía con o sin ánimo de lucro está compuesto por tres elementos fundamentales:

- **Activos:** según el artículo 35 del Decreto 2649 de 1993 “... Un activo es la representación financiera de un recurso obtenido por el ente económico como resultado de eventos pasados, de cuya utilización se espera que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros.” (Decreto 2649 de 1993).
- **Pasivos:** según el artículo 36 del Decreto 2649 de 1993 “...Un pasivo es la representación financiera de

una obligación presente del ente económico, derivada de eventos pasados, en virtud de la cual se reconoce que en el futuro se deberá transferir recursos o proveer servicios a otros entes.” (Decreto 2649 de 1993).

- **Patrimonio:** según el artículo 37 del Decreto 2649 de 1993 “...El patrimonio es el valor residual de los activos del ente económico, después de deducir todos sus pasivos.” (Decreto 2649 de 1993).

Estos tres elementos conforman además la ecuación contable por excelencia de la forma:

Activos – pasivos = patrimonio

ó

Activos = patrimonio + pasivos

De esta manera, puede observarse que la ecuación es directamente proporcional al cambio en la forma de los activos; es decir, un aumento en los activos quiere decir que existe un aumento en los pasivos o en el patrimonio y que, una disminución en los activos representa disminuciones en los pasivos o en el patrimonio.

Estos elementos son así denominados si tratamos con estructuras contables, pero por el lado de los tratamientos en los balances fiscales tenemos que los elementos son:

- **Patrimonio bruto:** el Libro I, Título II, Capítulo I denominado Patrimonio bruto, bienes y derechos que lo integran hablan de manera detallada sobre el contenido de este elemento, sin embargo, en su artículo 261 se encuentra una primera definición que dicta que “...El patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable [...] Para los contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia, excepto las sucursales de sociedades extranjeras, el patrimonio bruto incluye los bienes poseídos en el exterior. Las personas naturales extranjeras residentes en Colombia y las sucesiones ilíquidas de causantes que eran residentes en Colombia, incluirán tales bienes a partir del quinto año de residencia continua o discontinua en el país.” (Estatuto Tributario, 2009).
- **Deudas:** según Pardo Rojas, Hoyos Ramírez, & Monsalve Tejada, los pasivos reconocidos contablemente, salvo ciertas excepciones constituyen deudas, las cuales se disminuyen en el patrimonio bruto para determinar el patrimonio líquido (2004, pág. 108). Según el artículo 283 del Estatuto Tributario “Para que proceda el reconocimiento de las deudas, el
- **contribuyente está obligado:** 1. A conservar los documentos correspondientes a la cancelación de la deuda, por el término señalado en el artículo 632⁶. 2. A retener y consignar el correspondiente [...], dentro del plazo para presentar su declaración, si los acreedores fueron personas naturales extranjeras, residentes en el exterior, o sucesiones ilíquidas de causantes extranjeros, no residentes en Colombia en el momento de su muerte.” (Estatuto Tributario, 2009).

- **Patrimonio líquido:** según el artículo 282 del Estatuto Tributario “El patrimonio líquido gravable se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha.” (Estatuto Tributario, 2009). Además, la depuración del patrimonio líquido resulta de gran importancia por variadas razones; tanto porque se convierte en la base para el cálculo de las rentas presuntivas, porque es la base con la cual se hacen los ajustes por inflación y porque resulta necesaria para calcular el límite de los descuentos tributarios que son establecidos por el artículo 259 del Estatuto Tributario. Si se cae en algún error sobre el cálculo del patrimonio líquido, que es resultado de la operación entre el patrimonio bruto y las deudas, se incurre en sanciones por otorgar falsos datos con los cuales se calculará el impuesto sobre la renta del ente económico.

Ahora bien, luego de haber mencionado de manera breve los principales componentes con los cuales se ejecuta el análisis financiero mediante el uso de balances contables (a partir de activos, pasivos y patrimonio) o fiscales (a partir del patrimonio bruto, las deudas y el patrimonio líquido), pasaremos a realizar un análisis de las cuentas de estos balances acorde a las normas, leyes y decretos contables y fiscales.

TIPOS DE CUENTAS DE BALANCE CONTABLES Y FISCALES

1. Disponible

En cuentas de balance contable

Es aquel que contiene el dinero en efectivo y bancos o reservas, tanto en moneda nacional como extranjera además de las cuentas de ahorro. En esta cuenta los saldos que sean especificados en el balance deben de ser en valores reales, para el caso de las cuentas de ahorro y las corrientes, el ente económico debe de realizar una conciliación bancaria para que dichas cuentas adquieran también valores reales. La conciliación bancaria debe de poner de acuerdo el saldo del libro auxiliar de los bancos con el saldo que aparece en el extracto bancario del ente. En el caso de las cuentas que se encuentren en moneda extranjera debe de realizarse la conversión a dólar (tasa vigente) y ahí convertirse a la moneda en cuestión (de darse el caso de que la moneda extranjera del país de origen no sea el dólar). Lo anterior debe de ser certificado por la Superintendencia Bancaria con la tasa promedio de los últimos cinco días.

En cuentas de balance fiscal

Al disponible se le da igual tratamiento que en las cuentas de balance contable, empero, si cuando se esté ejecutando el cierre contable existen conciliaciones bancarias no realizadas para que las cuentas de ahorros y corrientes adquieran valores reales y, por lo tanto, existan partidas pendientes en los registros de contabilidad, los efectos de éstas deben recaer sobre los saldos que se tengan en los bancos o las cuentas de ahorros y los ingresos o los gastos; de esta manera se logra realizar una declaración para el período en vigencia. Asimismo, pueden existir saldos créditos en los cierres contables que no quedaron contenidos en los pasivos que, posteriormente, deben incluirse para poder ejecutar las declaraciones de renta. Para lo anterior debe de seguirse la legislación dictada en el artículo 106 del Decreto 2649 de 1993, así:

“... RECONOCIMIENTO DE ERRORES DE EJERCICIOS ANTERIORES. Las partidas que correspondan a la corrección de errores contables de períodos anteriores, provenientes de equivocaciones en cálculos matemáticos, de desviaciones en la aplicación de normas contables o de haber pasado inadvertidos hechos cuantificables que existían a la fecha en que se difundió la información financiera, se deben incluir en los resultados del período en que se advirtieron.” (Decreto 2649 de 1993).

Para el caso en donde los tratamientos se estén dando en moneda extranjera, la Superintendencia bancaria dicta que cuando estos valores sean ajustados a la tasa promedio de los últimos cinco días, deben ser también ajustados fiscalmente a la tasa representativa del mercado para el dólar al 31 de diciembre. Asimismo, las diferencias en la aplicación de las tasas de cambio representativas deben ser eliminadas tanto de los balances como de los estados de resultados de los balances en pro de la declaración de renta.

2. Inversiones

En cuentas de balance contable

En las cuentas de balance contable las inversiones están representadas mediante títulos valores y otros documentos de los cuales entes económicos terceros estén a cargo. Las inversiones son utilizadas con el objetivo de que el ente económico principal o comerciante, posea renta fija o variable. El tipo de inversiones pueden ser de renta variable (acciones y aportes), de renta fija (bonos, cédulas, certificaciones de depósito), aceptaciones bancarias o financieras, derechos fiduciarios y cuentas de participación. Cuando deban aplicarse ajustes por inflación, las inversiones deben ajustarse mediante valorizaciones o provisiones.

El valor de realización de las inversiones de renta variable, es el promedio de cotización representativa en bolsa de valores en el último mes y a falta de éste su valor intrínseco. Las inversiones en subordinadas se deben contabilizar por el método de participación; cuando se adquieran y mantengan exclusivamente con la intención de enajenarlas en un futuro inmediato, se deben contabilizar por el método de costo. (Pardo Rojas, Hoyos Ramírez, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 111).

Otra forma de inversiones de las cuentas de balance son los Certificados de Reembolso Tributario

–CERT–, que pueden ser utilizados por los exportadores para su pago de impuestos y pueden ser enajenados con descuento en un mercado secundario. También se encuentran los Derechos Fiduciarios y las Cuentas en Participación.

En cuentas de balance fiscal

En las cuentas de balance fiscal deben tenerse muy en cuenta las reglas generales establecidas por los artículos 271 y 272 del Estatuto Tributario.

En inversiones de renta fija:

“ARTÍCULO 271. VALOR PATRIMONIAL DE LOS TÍTULOS, BONOS Y SEGUROS DE VIDA [...] El valor de los títulos, bonos, certificados y otros documentos negociables que generan intereses y rendimientos financieros es el costo de

adquisición más los descuentos o rendimientos causados y no cobrados hasta el último día del período gravable. Cuando estos documentos se coticen en bolsa, la base para determinar el valor patrimonial y el rendimiento causado será el promedio de transacciones en bolsa del último mes del período gravable. Cuando no se coticen en bolsa, el rendimiento causado será el que corresponda al tiempo de posesión del título, dentro del respectivo ejercicio, en proporción al total de rendimientos generados por el respectivo documento, desde su emisión hasta su redención. El valor de las cédulas de capitalización y de las pólizas de seguro de vida es el de rescisión. Para los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones, de acuerdo con las disposiciones expedidas al respecto por las entidades de control, el valor patrimonial será el que resulte de la aplicación de tales mecanismos de valoración." (Estatuto Tributario, 2009).

Y para las inversiones de renta variable:

"ARTÍCULO 272 VALOR DE LAS ACCIONES, APORTES, Y DEMAS DERECHOS EN SOCIEDADES. Las acciones y derechos sociales en cualquier clase de sociedades o entidades deben ser declarados por su costo fiscal, ajustado por inflación* cuando haya lugar a ello. Para los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones, de acuerdo con las disposiciones expedidas al respecto por las entidades de control, el valor patrimonial será el que resulte de la aplicación de tales mecanismos de valoración. (Este mismo valor constituirá la base para aplicar los ajustes por inflación) *." (Estatuto Tributario, 2009).

Además, según el artículo 271-1 del Estatuto Tributario "El valor patrimonial de los derechos fiduciarios se establecerá de acuerdo con las siguientes reglas: 1. Los derechos sobre el patrimonio deben ser declarados por el contribuyente que tenga la explotación económica de los respectivos bienes, en armonía con lo dispuesto en el artículo 263⁷ de este Estatuto. 2. El valor patrimonial de los derechos fiduciarios, para los respectivos beneficiarios, es el que les corresponda de acuerdo con su participación en el patrimonio líquido del fideicomiso al final del ejercicio o en la fecha de la declaración. Los bienes conservarán para los beneficiarios la condición de movilizados o inmovilizados, monetarios o no monetarios* que tengan en el patrimonio autónomo." (Estatuto Tributario, 2009).

3. Deudores

En cuentas de balance contable

En las cuentas de balance contable las deudas representan el derecho por parte del ente económico para reclamar dinero u otros bienes que han sido ofrecidos con el carácter de préstamo o crédito a terceros. Las deudas pueden ser por parte de clientes nacionales y del exterior, cuentas por cobrar a la casa matriz, cuentas por cobrar entre los vinculados de la compañía y cuentas por cobrar a socios o accionistas. También se encuentran deudores de anticipos y avances, depósitos, ingresos por cobrar, anticipo de impuestos y contribuciones, hasta deudas de difícil cobro. Las provisiones y servicios del sector financiero sirven de gran ayuda cuando las deudas no han sido cubiertas y el ente incurra en posibles pérdidas.

En cuentas de balance fiscal

En las cuentas de balance fiscal los deudores son declarados por su mismo valor a libros; no obstante, se debe tener en cuenta que si en las cuentas contables existen saldos de créditos, estos deben formar parte en el pasivo fiscal; que si las compañías poseen sucursales en el extranjero y estas posean un saldo en débito, éste último debe formar parte del patrimonio propio de la sucursal (representan una disminución); que los préstamos realizados a los socios o accionistas se deben de considerar como una disminución cuando se ejecutan los ajustes por inflación (excepto los otorgados por la entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria).

En caso de incumplimiento de los deudores, “su recuperación podría darse de baja contra resultados o la provisión constituida, en esta forma se afecta el valor patrimonial de estas cuentas por cobrar.” (Pardo Rojas, Hoyos Ramírez, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 118). Asimismo, según el artículo 270 del Estatuto Tributario:

“... VALOR PATRIMONIAL DE LOS CREDITOS. <Fuente original compilada: D.2053/74 Art. 115> El valor de los créditos será el nominal. Sin embargo, pueden estimarse por un valor inferior cuando el contribuyente demuestre satisfactoriamente la insolvencia del deudor, o que le ha sido imposible obtener el pago, no obstante haber agotado los recursos usuales. Cuando el contribuyente hubiere solicitado provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, se deduce el monto de la provisión. Los créditos manifiestamente perdidos o sin valor, pueden descargarse del patrimonio, si se ha hecho la cancelación en los libros registrados del contribuyente. Cuando éste no lleve libros, puede descargar el crédito, siempre que conserven el documento anulado correspondiente al crédito.” (Estatuto Tributario, 2009).

Y para los propósitos fiscales, el artículo 145 del Estatuto Tributario dicta que sobre la deducción de las deudas de dudoso y difícil cobro “Son deducibles, para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento como provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales. No se reconoce el carácter de difícil cobro a deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas, o por los socios para con la sociedad, o viceversa.” (Estatuto Tributario, 2009).

4. Inventarios

En cuentas de balance contables

En materia contable, el inventario contempla todo aquello que provenga del suministro de artículos de materia prima, dotación, recursos para la actividad económica de la compañía que sean renovables o no renovables como productos en proceso, obras de construcción en curso, cultivos en desarrollo, productos terminados, materiales, repuestos y accesorios, inventarios en tránsito, etc. El valor que adquieren los inventarios debe de contener todos los cargos directos e indirectos que lo ubiquen en posición de utilización en la actividad económica del comerciante o venta; esto debe de ejecutarse mediante la aplicación del método PEPS (Primeros en Entrar, Primeros en Salir), o también el método de identificación específica o del promedio ponderado. De igual manera, ante el cierre contable debe de tenerse también en cuenta la pérdida de valor de estos inventarios. Existen variados métodos de valuación del inventario como el FIFO o PEPS, el LIFO o UEPS (últimos en entrar, primeros en salir) y el promedio ponderado.

Cuando ocurre el evento de adquisición o producción de los bienes o prestación de servicios con origen en el inventario, es importante que esto sea representado con erogaciones y sus cargos asociados mediante el costo de ventas que puede determinarse mediante los sistemas de inventario permanente y juego de inventarios.

En cuentas de balance fiscal

En términos fiscales, el inventario es el conjunto de los activos que son enajenados de los movimientos ordinarios de la compañía e indican existencias a la apertura o cierre de cada año gravable. A diferencia de las cuentas contables, en los inventarios las provisiones no serán tomadas como disminuciones en estos que definen su valor patrimonial. Para la valuación del inventario, en el tratamiento fiscal deben utilizarse métodos de manera uniforme durante todo el año gravable y debe de ser relevante en cualquier momento del año cuando quiere definirse el inventario o su costo en ventas. Según Pardo Rojas, Hoyos Ramírez, & Monsalve Tejada, el valor de los inventarios que se determine de acuerdo con los métodos de valuación, debe ser el mismo que refleje la contabilidad y corresponder al autorizado por la DIAN (2004, pág. 122); además que cuando el costo de ventas se determina por juego de inventarios y los mismo sean de fácil destrucción o pérdida, se permite reducir en un 5% del valor de inventario inicial, más las compras, constituyendo una deducción fiscal adicional para los contribuyentes que llevan este sistema (2004, pág. 124).

5. Propiedades, planta y equipo

En cuentas de balance contable

Para las cuentas de balance contable, según el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993 existen algunos parámetros que deben preverse para realizar el registro y depreciación de los activos:

- Los activos tangibles son aquellos a los cuales se tiene el propósito de utilizarlos de manera permanente en la actividad económica de la compañía, para la producción del bien final o de bienes intermedios o servicios. Pueden ser arrendados o utilizados por el ente económico, no deben de estar considerados para poner a la venta y su vida útil excede un año.
- Su costo de adquisición resulta determinante para su registro que debe incluir todas las erogaciones y demás cargos necesarios para que cumplan el objetivo de utilización. Si no son bienes de capital, el IVA pagado en su adquisición corresponde al costo de los activos; si es entonces bienes de capital, no se solicita el IVA como deducción.
- El valor de las propiedades, planta y equipo se disminuyen cuando sus depreciaciones son calculadas sobre el costo histórico ajustado por inflación. Su valor neto es posteriormente contenido en los libros.
- Cuando las obras en construcción y la maquinaria en montaje se han adquirido mediante la financiación, los costos resultantes representan un mayor costo en los activos hasta la finalización de dicha obra o montaje.
- Deben reconocerse las adiciones, mejoras y reparaciones que alargue la vida útil del activo.

- Es recomendable ajustar la vida útil del activo a los ingresos que se esperan producirán el activo.
- La vida útil de los activos puede ser congelada si se paraliza la actividad económica de la compañía.

Con respecto a las depreciaciones, éstas deben de ser calculadas a través de métodos como el de la línea recta, la suma de los dígitos de los años, unidades de producción u horas de trabajo, para ello, resulta de vital importancia revisarse la política de capitalización para que la depreciación sea ajustable a la norma contable. La depreciación puede ejecutarse mediante un software contable de activos y depreciación.

Existen diferencias entre las depreciaciones contables y fiscales según al PUC establecido por el Decreto 2650 de 1993. Si la depreciación fiscal es mayor que la que se realizó contablemente, dicha diferencia se registra como depreciación diferida débito, el cual provoca un impuesto diferido por pagar. Si la depreciación contable resulta ser mayor que aquella fiscal, entonces la diferencia de las depreciaciones debe registrarse como una depreciación diferida crédito, lo cual genera un impuesto diferido por cobrar.

Por último, con respecto a los ajustes por inflación, el ajuste al cativo genera un ingreso en la cuenta de corrección monetaria, mientras que el ajuste de la depreciación acumulada del año anterior provoca un gasto en la cuenta de corrección monetaria. Estos ajustes deben ser calculados además sobre los valores que se han contenido en los libros, o si se trata de activos adquiridos durante el año contable, se calculan sobre el costo de adquisición. Según el Estatuto Tributario en su artículo 130, a partir del año 2000, para las entidades vigiladas por la superintendencia bancaria, se eliminaron los ajustes por inflación desde el punto de vista contable; superintendencia de valores para sus entidades vigiladas los eliminó a partir del año 2002 y superintendencia de economía solidaria para sus entidades vigiladas a partir del año 2001. En estos casos el costo ajustado base de depreciación tanto contable y fiscal va a ser diferente, por lo que se requiere llevar un control sobre cada activo, de tales diferencias, los cuales pueden representar una diferencia temporal que original impuesto diferido crédito y como la depreciación contable va a ser inferior que la fiscal, se requiere la constitución de una reserva no distribuible sobre esta diferencia.

En cuentas de balance fiscal

Según el artículo 60 del Estatuto Tributario, para el tratamiento fiscal las propiedades, planta y equipo son activos fijos ya que no se enajenan de la actividad económica del ente. Según los artículos 69 y 70 del Estatuto Tributario, estos son declarados por el costo fiscal que se ajusta por la inflación, menos las depreciaciones fiscales acumuladas. Según el artículo 353 del Estatuto Tributario los bienes inmuebles pueden declararse por el costo fiscal, el artículo 72 del mismo Estatuto declara que estos pueden declararse por el avalúo catastral y, su artículo 90-2 dicta que pueden declararse por el valor fiscal del saneamiento ajustado por inflación. Con respecto a las obras en construcción y las maquinarias en montaje, el balance fiscal les ofrece el mismo trato que el contable. Con respecto a las mejoras, adiciones y reparaciones, se da el mismo trato que en las cuentas contables si se tienen definidos los bienes inmuebles mediante las contribuciones por valorización que constituyen costo (artículo 69 del Estatuto Tributario).

La vida útil de los activos, para el tratamiento fiscal, está definida por el artículo 2 del Decreto

3019 de 1989; y según el artículo 138 del Estatuto Tributario “Si el contribuyente considera que la vida útil fijada en el reglamento no corresponde a la realidad de su caso particular, puede, previa autorización del Director de Impuestos Nacionales, fijar una vida útil distinta, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico. Si la vida útil efectiva resulta menor que la autorizada, por razones de obsolescencia u otro motivo imprevisto, el contribuyente puede aumentar su deducción por depreciación durante el período que le queda de vida útil al bien, aduciendo las explicaciones pertinentes. Si la vida útil efectiva resulta superior a la autorizada por el reglamento, el contribuyente puede distribuir, dentro del lapso faltante, el saldo amortizable, o puede disminuir su deducción de acuerdo con la vida útil efectiva.”

Con respecto a las depreciaciones, el artículo 128 del Estatuto Tributario dicta que éstas son deducibles cantidades razonables por el desgaste normal u obsolescencia del activo usado en el negocio o actividades que producen renta, que son equiparables con la suma necesaria para amortizar el 100% de su costo durante su vida útil, teniendo como única condición el hecho de que estos hayan sido depreciados a causa del uso en la actividad económica que se ejecuta. Los métodos pueden ser el de línea recta, por el de reducción de saldos o por otro que tenga reconocimiento por la DIAN.

Existe depreciación de activos obsoletos y depreciación acelerada cuando los activos deban abandonarse por obsolescencia o cuando son utilizados en jornadas adicionales a las ocho horas. También se encuentra la depreciación de activos menores cuando la adquisición sea en el año contable o su valor base al 2003 sea menos que \$840000.00.

Cuando la depreciación con tratamiento fiscal sea mayor a la contable, de las utilidades deben destinarse una reserva del 70% de la diferencia. Y según el artículo 130 del Estatuto Tributario, cuando la depreciación contable supera la fiscal, la diferencia puede distribuirse como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional. Además, como las depreciaciones diferidas no poseen efecto fiscal, estas deben ser eliminadas para determinar el valor patrimonial de los activos fijos.

En el tratamiento fiscal de la depreciación, los ajustes por inflación son determinados o declarados en el año anterior al año gravable, cuando los activos son adquiridos en el año sobre el costo de adquisición. Además los ajustes que han sido registrados en las cuentas contables, son equiparables en las cuentas fiscales.

Las principales diferencias en materia de propiedades, planta y equipo para los tratamientos contables y fiscales radican en bienes inmuebles, bienes muebles y en la aplicación de los sistemas de depreciación.

6. Intangibles

En cuentas de balance contables

Representan los recursos que ha obtenido el ente económico muy diferente de derivados de los otros activos que éste posee tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias y derechos provenientes de los bienes entregados en fiducia mercantil. Los intangibles representan también un privilegio y una ventaja ante terceros y de estos pueden obtenerse beneficios económicos. Son activos no monetarios susceptibles de ajustes por inflación; y para reconocer sus beneficios, estos deben de amortizarse de manera

sistemática durante su vida útil. Para este último objetivo, pueden utilizarse métodos como el de la línea recta y unidades de producción entre otros. Asimismo, deben reconocerse sus pérdidas en la cuenta contable ajustando y acelerando su amortización.

En cuentas de balance fiscales

En el tratamiento fiscal, los activos intangibles son amortizables (artículo 142 del Estatuto Tributario); dicha amortización debe ejecutarse en un período superior a los cinco años, excepto cuando se demuestra que la amortización deba ejecutarse en un periodo inferior debido a, por ejemplo, el cierre de la compañía. Para ejecutar la amortización en los tratamientos fiscales de los activos intangibles, los métodos a utilizar deben ser el de línea recta o reducción de saldos. Según el artículo 279 del Estatuto Tributario:

“... El valor de los bienes incorporales concernientes a la propiedad industrial y a la literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, good-will, derechos de autor u otros intangibles adquiridos a cualquier título, se estima por su costo de adquisición demostrado, menos las amortizaciones concedidas y la solicitada por el año o período gravable.” (Estatuto Tributario, 2009)

Además, bajo la norma que dicta el artículo 271-1 del mismo Estatuto, el valor patrimonial de los activos intangibles debe declararse de acuerdo a la participación que estos tienen en patrimonio líquido de la administración al final de la declaración:

“...El valor patrimonial de los derechos fiduciarios se establecerá de acuerdo con las siguientes reglas: 1. Los derechos sobre el patrimonio deben ser declarados por el contribuyente que tenga la explotación económica de los respectivos bienes, en armonía con lo dispuesto en el artículo 263 de este Estatuto. 2. El valor patrimonial de los derechos fiduciarios, para los respectivos beneficiarios, es el que les corresponda de acuerdo con su participación en el patrimonio líquido del fideicomiso al final del ejercicio o en la fecha de la declaración. Los bienes conservarán para los beneficiarios la condición de movilizados o inmovilizados, monetarios o no monetarios* que tengan en el patrimonio autónomo.” (Estatuto Tributario, 2009).

7. Diferidos

En cuentas de balance contable

De acuerdo al artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, los rubros que comprenden la definición de diferidos son:

- Gastos anticipados (intereses, seguros arrendamientos y otros con los que se pueden recibir servicios en el futuro)
- Cargos diferidos (bienes o servicios de los cuales se pueden esperar futuros beneficios económicos)
- Impuestos diferidos débito
- Cargo por corrección monetaria diferida

Estos rubros se ajustan por inflación y se amortizan en forma sistemática durante el tiempo de su recuperación. Algunos de los períodos en los cuales se amortizan los gastos por anticipado y los cargos diferidos, son:

- Gastos por anticipado: los intereses durante el tiempo prepago, los seguros durante el tiempo estimado de la póliza, los arrendamientos durante el tiempo prepago y el mantenimiento de equipos durante la duración del contrato.
- Cargos diferidos: los softwares en un período que no supere los tres años, la papelería de acuerdo al consumo, las mejoras y adiciones en un período menos entre la vigencia del contrato y su vida útil calculada, la publicidad y propaganda durante el tiempo establecido para el ejercicio contable, las contribuciones y afiliaciones durante el correspondiente período prepago y el cargo por corrección monetaria diferida en la misma proporción a la vida útil del activo que la ha originado.

Para ejecutar las amortizaciones pueden utilizarse los métodos de línea recta y reducción de los saldos. Si el diferido no genera beneficios económicos en el futuro, este debe registrarse en las cuentas de los resultados de sus correspondientes períodos.

En cuentas de balance fiscal

Según el artículo 142 del Estatuto Tributario:

“... Son deducibles, en la proporción que se indica en el artículo siguiente, las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueren de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos. Se entiende por inversiones necesarias amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o causados para los fines

del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos, para su amortización en más de un año o período gravable; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales. También es amortizable el costo de los intangibles susceptibles de demérito.” (Estatuto Tributario, 2009)

Además, el artículo 143 dicta que las inversiones pueden amortizarse en un período que no sea inferior a los cinco años, excepto si se demuestra que debe hacerse en un período inferior, como, por ejemplo, el cierre de la compañía. El tratamiento fiscal para los períodos de amortización coincide con el contable, al igual que sus métodos.

8. Otros activos

En cuentas de balance contable

Son aquellos bienes que no poseen una cuenta específica y no son plenamente definidos como para ubicarlos en las cuentas de activos normales. Pueden ser antigüedades. Pinturas u objetos de arte.

En cuentas de balance fiscal

El tratamiento fiscal para estos activos se declara por su mismo valor en los libros, y cuando se posean la existencia de provisiones sobre éstos, las provisiones no deben de hacer parte del patrimonio.

9. Valorizaciones

En cuentas de balance contable

Para las cuentas contables, las valorizaciones conforman un grupo potencial de utilidades en la corto y largo plazo, su medida es resultado de la diferencia entre el costo en los libros contables de las inversiones y su valor intrínseco o en las bolsas de valores. Cuando se valorizan las propiedades, planta y equipos, las valorizaciones son resultado de la diferencia entre su costo neto y su avalúo comercial.

En cuentas de balance fiscal

En este caso, las valorizaciones no se deben de tener en cuenta a la hora de analizar las cuentas contables, con algunas excepciones como las inversiones de renta variable que provengan de la aplicación de los métodos de valorización. En este caso, las valorizaciones forman parte del patrimonio.

10. Pasivos

En cuentas de balance contable

En cuentas de balance fiscal

Para que un pasivo sea definido bajo los tratamientos fiscales deben cumplir con los requerimientos estipulados en los artículos 283, 631 y 771-2 del Estatuto Tributario:

“ARTICULO 283. REQUISITOS PARA SU ACEPTACIÓN. <Fuente original compilada: D.2053/74 Art. 124> Para que proceda el reconocimiento de las deudas, el contribuyente está obligado: 1. A conservar los documentos correspondientes a la cancelación de la deuda, por el término señalado en el artículo [632](#). 2. A retener y consignar el correspondiente impuesto de patrimonio, dentro del plazo para presentar su declaración, si los acreedores fueren personas naturales extranjeras, residentes en el exterior, o sucesiones ilíquidas de causantes extranjeros, no residentes en Colombia en el momento de su muerte. La disposición de este numeral, no se aplica a las deudas a corto plazo derivadas de la importación o exportación de mercancías, ni a las originadas en créditos que no se entienden poseídos en el país ni aquellos que no generan renta de fuente nacional.” (Estatuto Tributario, 2009)

Luego el artículo 631 indica los requerimientos para efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el control de los tributos, y finalmente el artículo 771-2 dicta los requisitos para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas. Adicionalmente, el artículo 287 establece que las deudas adquiridas por las diferentes sucursales de la compañía deben ser consideradas como patrimonio propio en Colombia de las demás agencias o casas matrices. Finalmente, al artículo 124-1 del Estatuto Tributario, indica que se consideran pasivos los saldos pendientes de

pago al cierre del ejercicio, teniendo en cuentas sus costos y deducciones por intereses y otros costos financieros.

Renta por el sistema ordinario

Luego de haber definido de manera detallada los componentes de los balances contables y fiscales que dan lugar a los patrimonios de estas características, podemos pasar a definir la renta por el sistema ordinario, conformado básicamente por tres componentes que, a su vez, conforman las cuentas de los estados financieros de la compañía.

Según Pardo Rojas, Hoyos Ramírez, & Monsalve Tejada, Pardo Rojas, Hoyos Ramírez, & Monsalve Tejada (2004, pág. 143), los tres elementos pueden definirse así:

- **Ingresos:** representan flujos de entrada de recursos, en forma e incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital.
- **Costos:** representan erogaciones y cargas asociadas clara y directamente con la adquisición o producción de los bienes o la prestación de los servicios de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos.
- **Gastos:** representan flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo, o una combinación de ambos que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un período, que no provienen de retiros de capital o de utilidades o excedentes.

Con estos tres fundamentos y según el artículo 26 del Estatuto Tributario, la determinación de la renta por el sistema ordinario, posee la siguiente estructura:

ingresos ordinarios brutos realizados en el año o período gravable	\$ xxxxx
(+) ingresos extraordinarios realizados en el año o período gravable	Xxxxx
TOTAL ingresos brutos	XXXXX
(-) devoluciones, rebajas y descuentos	(xxxxx)
TOTAL ingresos netos	XXXXX

(-) ingresos no constitutivos de renta	(xxxxx)
TOTAL ingresos netos constitutivos de renta	XXXXX
(-) costos	(xxxxx)
RENTA BRUTA	XXXXX
(-) deducciones	(xxxxx)
RENTA POR SISTEMA ORDINARIO	XXXXX

Asimismo, la renta por el sistema ordinario debe de ser comparada con la renta que se ha presumido. Cuando se hace la comparación entre estos dos tipos de rentas, existe una con mayor valor la cual debe de constituir la renta líquida. Con esta renta líquida obtenemos la renta gravable que es resultado de haber restado las rentas exentas a la primera y, la segunda se convierte entonces en la base que determina el impuesto de renta.

2.2.1 EJERCICIO DE AUTOEVALUACIÓN

TALLER 2

1. Luego de haber enunciado los diferentes ítems con los cuáles se calculan las cuentas de balance contable y fiscal, ¿cuál cree que es la importancia de haber realizado esta diferenciación para la ejecución de auditorías? ¿Cuál es el origen de esta diferenciación?
2. ¿Cuál cree que es la importancia de pagar los impuestos de renta para el funcionamiento de la actividad económica de la compañía?

PISTAS DE APRENDIZAJE

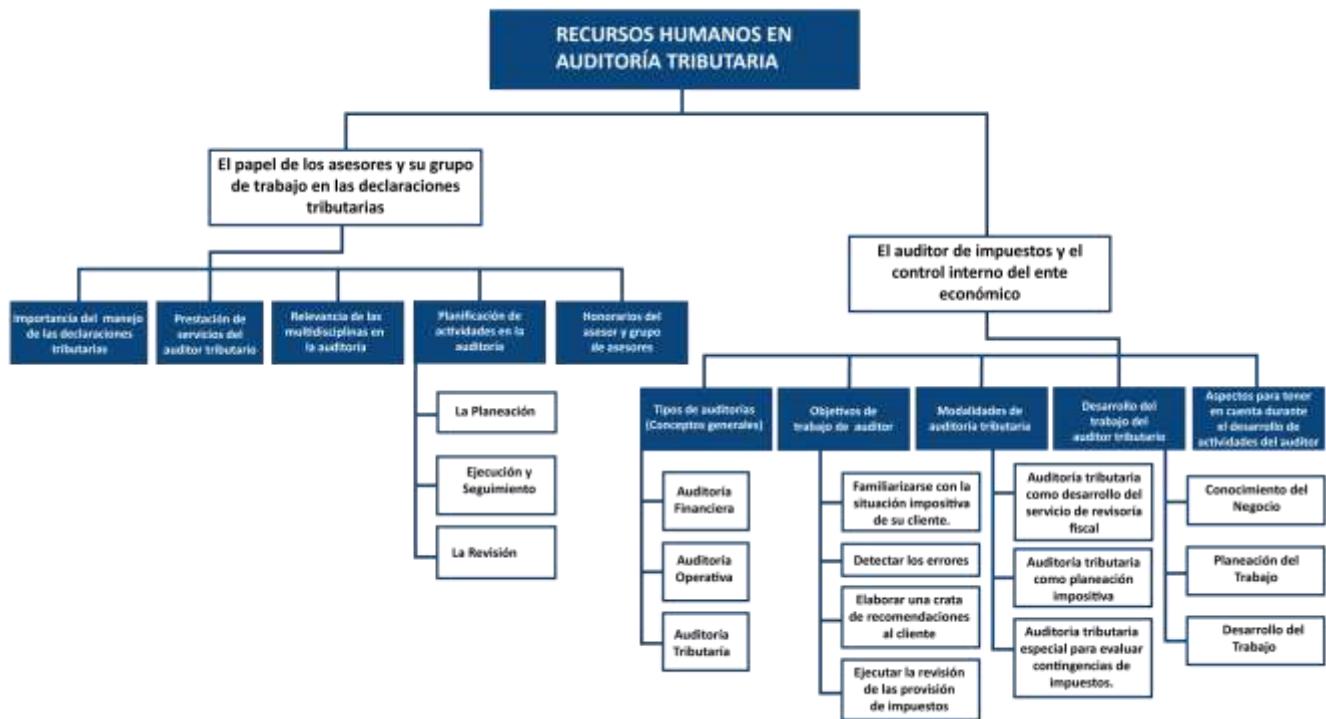


Tener en cuenta:

Las estructuras de las cuentas de balance contable y fiscal poseen las mismas raíces para su cálculo, es decir, los activos son equivalentes al patrimonio bruto, los pasivos a la deuda y el patrimonio al patrimonio líquido.

3 UNIDAD 2 RECURSOS HUMANOS EN AUDITORÍA TRIBUTARIA.

RELACIÓN DE CONCEPTOS



OBJETIVO GENERAL

Reconocer la importancia que adquiere el profesionalismo de un personal asesor multidisciplinario de la auditoría tributaria para el manejo de impuestos que demuestran transparencia y veracidad ante la Hacienda Pública.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Demostrar la estructura de trabajo que el asesor realiza en las declaraciones tributarias de la compañía
- Dar a conocer los tipos de servicios y la eficacia en el desarrollo de su trabajo que el auditor tributario puede ofrecer a su cliente acorde con sus funciones multidisciplinarias.

3.1 TEMA 1 EL PAPEL DE LOS ASESORES Y SU GRUPO DE TRABAJO EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS

Importancia del manejo de las declaraciones tributarias

Para ejercer las actividades propias de la auditoría tributaria, resulta de vital importancia contar con un personal apropiado que sepa responder frente a las diferentes situaciones que presenta la revisión, asesoría y apoyo en materia de la cartera impositiva del ente económico. Toda la documentación perteneciente a los efectos probatorios de las cargas impositivas que posee el contribuyente, deben de ser manipulados con especial cuidado por parte del asesor o grupo de asesores tributarios por varias razones, entre ellas:

- porque de aquí surgen el tipo y monto de impuestos a pagar
- porque de su manipulación depende el riesgo de sanciones y otros efectos legales porque generan parte de la estabilidad económica del contribuyente
- porque son las herramientas que demuestran transparencia y efectividad frente a los organismos de control
- porque generan credibilidad a los clientes de la compañía

El asesor tributario posee la responsabilidad fundamental de unir la contabilidad del contribuyente o la compañía con su información impositiva; de aquí que deba de tenerse sumo cuidado con las denuncias rentísticas, debido a la magnitud que representa responder de manera responsable y eficiente al Estado colombiano.

Los resultados presentados por el asesor tributario, no sólo son objeto de revisión por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–, sino que también puede ser ejecutado por otros organismos de control diferentes a este. Las revisiones de los organismos de control se fijan, inmediatamente, en:

- Aportes parafiscales Matriculas
- Otorgamiento de financiaciones Empréstitos
- Contratos con entidades estatales
- Todo aquello relacionado sobre la realidad y situación financiera de las personas naturales y jurídicas que se encuentran en la obligación de declarar

Prestación de servicios del auditor tributario

Según Pardo Rojas, Hoyos Ramírez, & Monsalve Tejada (2004, pág. 88), el auditor tributario puede prestar al

contribuyente o compañía otros servicios además de aquellos concernientes a la asesoría en la preparación de las declaraciones:

- Actuaciones como apoderado especial ante las autoridades administrativas y de lo Contencioso Administrativo. Respuesta a requerimientos de las autoridades fiscales y presentación de recursos y demandas ante los tribunales y Concejo de Estado.
- Estudio y resolución de consultas de carácter tributario.
- Servicios de información tales como: boletines de entidades especializadas y conferencias sobre impuestos, en especial, cuando se introduzcan cambios en materia de legislación tributaria y que afecten a la compañía asesorada.
- Auditoría de impuestos; que comprenden una revisión detallada en relación con años gravables pendientes, liquidaciones de revisión ya practicadas y pleitos pendientes, con la finalidad de establecer los siguientes aspectos:
- Si hay fallas y deficiencias en las declaraciones de renta y anexos y a renglón seguido, sugerencias para corregir las declaraciones.
- Determinar pasivos contingentes por negocios o recursos pendientes de fallo; en este caso se estudian los que se están tramitando por la vía gubernativa o por la vía jurisdiccional y se emite la opinión sobre la probabilidad de su éxito.
- Revisión de los procedimientos y controles en el área de impuestos de la compañía, para identificar oportunidades y áreas de mejoramiento con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Planeación tributaria; buscar alternativas dentro de las normas legales que reduzcan al máximo el efecto impositivo, para la realización de transacciones e identificando beneficios tributarios.

Sin embargo, la prestación de estos múltiples servicios no puede ser posible sin dos cosas:

- Un coordinador que intermedie entre el asesor tributario y la compañía o contribuyente
- Un grupo multidisciplinario o un asesor multidisciplinario en temas de las ciencias contables, económicas de comercio exterior y todo tipo de normas legales y penales.

Estos dos puntos le suman efectividad al trabajo realizado por el auditor tributario. En primera instancia la presencia de un coordinador imparcial que realice un manejo adecuado de la información contable y financiera del ente económico, resulta de vital importancia, ya que no existe otro canal de interacción entre el asesor y su cliente. Las funciones de este coordinador según Pardo Rojas, Hoyos Ramírez, & Monsalve Tejada (2004, pág. 86), son, entre otras:

- Ordenar metódicamente las labores necesarias para desarrollar el trabajo y efectuar directamente o a través de sus asistentes las tareas o enlace entre la empresa y la asesoría. La evidencia de esta actividad se

plasma en un índice de anexos.

-
- Complementar las recomendaciones que formulen los asesores, y transmitir insinuaciones y cambios propuestos.
- Velar para que el cumplimiento del tiempo de ejecución del trabajo esté en el lapso convenido.
- Atender a las informaciones que soliciten los asesores, suministrando los documentos que se requieran.
- Estar al cuidado de que el cliente discuta con los asesores, el trabajo o las sugerencias. Cerciorarse que todos los puntos que fueron objeto de discusión sobre el tratamiento fiscal de algunas partidas, se hayan tenido en cuenta según lo acordado por los asesores.
- Con respecto a la información que sea suministrada al asesor por parte del coordinador, el asesor no debe hacerse responsable por el suministro de información falsa o incompleta, no se hace responsable por la incompatibilidad de la información en los diferentes años contables, ellos hace parte de las responsabilidades tomadas tanto por el coordinador como por el departamento financiero del ente económico.

Relevancia de las multidisciplinar en la auditoría

La efectividad del trabajo realizado por el auditor tributario recae en gran medida sobre su grupo interdisciplinario o que él posea, de manera individual, los diferentes conocimientos especializados en áreas jurídicas, económicas, contables, administrativas, comercio exterior, y financieras, entre otras ramas de la auditoría tributaria. Lo anterior tiene el propósito de tener la posibilidad de ofrecerle al cliente (empresa o contribuyente) una asesoría completa e integrada por los diferentes componentes de los estudios referentes al manejo de sus cargas impositivas y afines.

El tratamiento que debe de dársele a cualquier trabajo relacionado con los montos y tipos de impuestos a cumplir por los entes económicos, debe de garantizar en su ejecución una completa distribución de las normas, requisitos y políticas correspondientes; por lo tanto, el grupo que participa del asesoramiento en esta materia debe de proveerse de un alto nivel de exigencia profesional, ello incluye una total discreción de la información confidencial con la cual se esté dando manejo a la asesoría del ente económico. Asimismo, debe de existir una estrecha relación entre la especialización académica, científica e investigativa del grupo de trabajo con una experiencia, preferiblemente, en la asesoría a otras empresas o contribuyentes de la misma rama de estudio o de la misma industria. De esta manera, se garantiza aún más la eficiencia del trabajo y la disminución de los riesgos en sanciones o efectos penales que puedan ser aplicados por el ente de control en caso de encontrar falencias o errores en la información otorgada.

Es muy importante obtener el éxito de la asesoría por parte del grupo de trabajo, es una de las formas más importantes de realizar un fortalecimiento y un acercamiento en las relaciones entre el ente estatal y el contribuyente o empresa. Como mencionan Pardo Rojas, Hoyos Ramírez, & Monsalve Tejada (2004, pág. 90), es muy indispensable tener conciencia de lo anterior [sobre la experiencias y preparación académica que van

inseparablemente unidas], porque la experiencia enseña que las muy buenas administraciones durante muchos años han fracasado por falta de asesoría en el manejo de las relaciones Estado-contribuyente.

Planificación de actividades en la auditoría

Ahora bien, luego de poseer un grupo de trabajo bien conformado o un asesor formado con las diferentes ramas de las ciencias contables y penales, debe pasarse a planificar las actividades de revisión tributaria. Estas actividades están contempladas en tres componentes fundamentales:

- 1. La planeación:** luego de que el grupo asesor o el asesor posea toda la información financiera y contable del ente económico (los referentes a los marcos legales, antecedentes y características en general), éste se encuentra en total capacidad de ejecutar un análisis a fondo y muy detallado de toda esta información, primero a nivel global y luego en detalle minucioso. Esta es la primera manera de conocer la media de los movimientos financieros que realiza la empresa. Posteriormente, el grupo asesor o asesor puede iniciar a conformar un cronograma de la entrega y revisión, y a ejecutar las operaciones con su respectiva documentación y anexos. Con ellos pasa a delegar funciones tanto dentro del grupo de trabajo (en caso que la asesoría sea realizada por más de una persona) y/o a los trabajadores de la compañía a quienes les corresponde el manejo de la información contable de la empresa.
- 2. Ejecución y seguimiento:** en esta segunda etapa, se inician los controles sobre la información manejada y suministrada tanto por las áreas de la compañía a quienes les corresponde el manejo de la información contable de la empresa y a los asistentes (en caso de que la asesoría sea elaborada por más de una persona) a quienes se les delegó funciones en la etapa de la planeación. Se verifica entonces el cumplimiento de las instrucciones dadas en el proceso de planeación y se confirma que la información manejada esté exenta de errores u omisiones. Es recomendable en esta segunda parte del trabajo dejar notas sobre la información que ha sido recibida y manejada
- 3. La revisión:** En esta última etapa es donde se analiza el cumplimiento de los objetivos propios del asesoramiento en materia de auditoría tributaria. En esta última fase se realiza una presentación preliminar de las declaraciones fiscales que luego será perfeccionada mediante una discusión concienzuda con el cliente.

Es importante tener en cuenta el tiempo en el cual se presenta la revisión. No es recomendable presentar una versión final de la revisión en el último momento de la fecha pactada previamente con el cliente; debido a que, en caso de presentarse errores o simplemente al querer realizar una discusión al respecto de los resultados del trabajo, es de suma importancia poseer ventaja en el tiempo de entrega final. Es indispensable tener siempre presente las fechas de vencimiento a plazo para la exposición de las declaraciones tributarias; dichas fechas son además impuestas anualmente por el Gobierno Nacional. De no tener el tiempo suficiente para realizar correcciones o revisiones, queda abierta la posibilidad de incurrir en sanciones y mayores impuestos, además que debe de tenerse el tiempo suficiente en el cronograma para dos elementos fundamentales:

- La consecución de firmas
- La presentación y pago del impuesto

De esta manera es posible evitar los contratiempos.

Como se mencionó anteriormente, en este caso puntual el asesor nos adquiere la responsabilidad sobre las incompatibilidades en la información presentada a los entes de control fiscal; de esta situación debe advertirse previamente al cliente sobre las consecuencias fiscales que ello puede traer.

Honorarios del asesor y grupo de asesores

Asimismo, deben estipularse los términos en los cuales los honorarios deben pagarse, estos dependen de la complejidad en el manejo de la información, de la supervisión del personal de la compañía con menos experiencia en la auditoría, de la colaboración del ente económico en la formulación de las declaraciones, y en las transacciones que requieran de un estudio adicional más detallado para determinar su efecto en la declaración. Los honorarios pueden determinarse a partir de:

- Si el asesor trabaja por horas su tasación va acorde con el tiempo requerido para la ejecución de su labor.
- Si el asesor es demandado permanentemente por el cliente, en caso tal su tasación puede ser determinada mensual, semestral o anualmente.
- Si el asesor posee la experiencia de haber trabajado con empresas similares su tasación puede ser de suma fija, esto también depende de la categoría de los profesionales que intervendrá en la ejecución del trabajo.

La iniciación del trabajo por parte del grupo asesor o asesor tributario se delimita en una mesa de reunión tanto con el coordinador como con el cliente y su grupo del departamento financiero y los diferentes directivos de la compañía. En esta reunión se delimita el cronograma de trabajo, los honorarios, objetivos y todo aquello correspondiente al otorgamiento de la información contable y financiera de la empresa, entre otros asuntos. Todo debe quedar plasmado en una acta o documento con la respectiva firma de cada uno de los asistentes a la reunión, de manera que los aspectos tratados, conveniencias y pactos de responsabilidad no sean asuntos dejados en contratos verbales con el peligro de que ello dé partida para la imputación de responsabilidades inexistentes posteriormente tanto al asesor, como al coordinador y al cliente. Luego de que se han establecido y definido mediante acta los términos puntuales de las labores correspondientes a cada actor, el asesor debe entrar en contacto directo con el coordinador, con la finalidad de puntualizar los detalles de las etapas de planeación, ejecución y seguimiento y revisión de las declaraciones tributarias.

Por último, se pasa al intercambio de información contemplada en los archivos, documentos, comprobantes y toda la papelería que ayude a la estructuración de la declaración tributaria.

Es importante puntualizar en la reunión de trabajo, por parte del grupo asesor o asesor, la prevalencia de la información completa y acertada, y de los errores, descuidos e incorrecciones que se presentan en los documentos contables y por lo cual el grupo asesor o asesor no se hace responsable.

De esta manera entonces, y reuniendo todo lo señalado en este tema, identificamos y puntualizamos en un breve listado, todo aquello que debe de incluirse en la carta de cotización o propuesta del trabajo que hace el cliente al asesor de la siguiente manera:

- Objetivos y alcances de la asesoría tributaria.
- Plan de trabajo (planeación, control y seguimiento y revisión).
- Tiempo estipulado para la ejecución del trabajo.
- Honorarios.
- Servicios especiales del asesor.
- Asesores o grupo de profesionales que participan en el trabajo.

3.1.1 EJERCICIO DE AUTOEVALUACIÓN

TALLER 3

El siguiente escrito debe de ser entregado en formato Word, mínimo tres (3) páginas, máximo cinco (5), fuente Arial 12, interlineado sencillo, dando respuesta a las siguientes preguntas mediante un ensayo.

1. ¿Por qué cree que es tan importante para la eficacia de las declaraciones tributarias que el auditor tributario proceda con un cronograma tan específico de actividades?
2. ¿De qué manera son aplicadas específicamente las diferentes disciplinas en el desarrollo del trabajo del auditor tributario?

PISTAS DE APRENDIZAJE



Tener en cuenta: Para la entrega de informes sobre las declaraciones tributarias y sus correspondientes revisiones, es importante entregar al cliente una versión previa con dos semanas de anticipación (mínimo) para realizar correcciones y otras observaciones antes de la entrega final.

Tenga presente: Para que el auditor inicie sus labores, es necesario contemplar cómo se elaborarán las tres etapas del desarrollo de su trabajo: la planificación, el control y seguimiento, y la revisión

3.2 TEMA 2 EL AUDITOR DE IMPUESTOS Y EL CONTROL INTERNO DEL ENTE ECONÓMICO

En el desarrollo de esta apartado, nos basaremos en la estructura que nos brinda una detallada exposición sobre la labor del asesor tributario incluida en nuestro libro guía Contabilidad y Auditoría Tributaria (2004) de Pardo Rojas, Hoyos Ramírez y Monsalve Tejada. Esta descripción que haremos nos ilustra el determinante trabajo que deben ejecutar el grupo asesor y asesor tributario para que su cliente demuestre transparencia y veracidad en su actuar financiero ante cualquier entidad de control. De esta manera, debe de aclararse que no existe, inicialmente, una evasión de impuestos por parte del cliente, asunto que tendría como resultado sanciones penales y mayores impuestos, además de la pérdida de confianza en la relación empresa-Estado.

Tipos de auditorías (conceptos generales)

Para empezar, es necesario realizar una diferenciación entre los tipos de auditorías; existe auditoría financiera, operativa y tributaria, y se diferencian según los siguientes conceptos a exponer:

- **Auditoría financiera:** Es un proceso cuyo resultado final es la emisión de un informe, en el que el auditor da a conocer su opinión sobre la situación financiera de la empresa, este proceso solo es posible llevarlo a cabo a través de un elemento llamado evidencia de auditoría, ya que el auditor hace su trabajo posterior a las operaciones de la empresa (Gerencie.com).
- **Auditoría operativa:** También llamada de gestión o de racionalidad económica. Por medio de una auditoría operativa se trata de determinar si la correspondiente entidad o institución utiliza óptimamente con criterio económico los recursos productivos puestos a su disposición; esto es, si la relación por cociente entre los bienes y servicios producidos y los recursos utilizados en su producción es la máxima, analizando las causas y los posibles remedios de las actuaciones ineficientes o poco eficientes; y si cumple las leyes, reglamentos y demás normas legales que regulan la economía y eficiencia administrativas; por lo que las auditorías operativas son también, en parte, auditorías de legalidad, y viceversa. Las auditorías operativas incluyen también, normalmente, el control de eficacia (Economía48, 2006-2009).
- **Auditoría Tributaria:** Examen crítico e independiente que efectúa un auditor de impuestos de los controles internos y procedimiento existentes en el área de impuestos de una compañía o entidad, con el fin de hacer recomendaciones tendientes a mejorarlos, evitar sanciones y mayores impuestos, en el evento de una visita de las autoridades fiscales. Igualmente revisar la provisión de impuestos a una fecha determinada para establecer si la registrada contablemente es razonable. La auditoría tributaria de acuerdo con la definición antes propuesta, puede ser auditoría financiera y operativa, dependiendo del objetivo que se pretenda lograr

(Pardo Rojas, Hoyos Ramírez, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 301).

Objetivos de trabajo de auditor

Así, con estas definiciones, entendemos que las auditorías, independientemente de su naturaleza y propósito fundamental, resultan ser el marco en el cual la compañía o cualquier ente económico, da cuentas al ente estatal sobre la contribución que éste realiza a los recursos públicos de la nación a través de los beneficios que le deja su actividad económica. De esta manera, cuando el asesor tributario o grupo de asesores entran a realizar el trabajo de ordenar la estructura de la base impositiva de su cliente, debe de fijarse cuatro objetivos fundamentales:

1. Familiarizarse con la situación impositiva de su cliente: lo cual incluye empezar a evaluar y revisar:

- El impuesto de renta y complementarios.
- El impuesto de ventas.
- El impuesto de industria y comercio.
- El impuesto predial.
- El impuesto de timbre.
- La retención en la fuente.
- Los aportes parafiscales (SENA, ISS, ICBF y cajas de compensación).

Estos aspectos que son presentados en las declaraciones tributarias, son el resultado de todo el control ejecutado de la compañía y sus procedimientos. De esta manera, resulta de vital importancia revisar dichos procedimientos y controles para verificar que han seguido los lineamientos estrictos en todas sus obligaciones financieras.

2. Detectar los errores: es importante que el auditor de impuestos informe sobre los errores en los cuales la compañía ha caído en los procedimientos y controles internos correspondientes al manejo de sus obligaciones tributarias. De esta manera, el auditor evita que exista una sanción legal y una mayor carga de impuestos en el momento de que se cometa una revisión por parte de un auditor fiscal u otro ente de control gubernamental.

3. Elaborar una carta de recomendaciones al cliente: Uno de los objetivos fundamentales en la labor del auditor de impuestos es el de realizar recomendaciones y sugerencias sobre los controles y procedimientos correspondientes a las obligaciones tributarias de su cliente. De esta manera, el auditor de impuestos emite una carta de recomendaciones o de gerencia en donde quede constancia de las observaciones que el asesor tuvo

durante la revisión a las actividades tributarias del cliente. De esta manera, también cumple con el objetivo de detectar errores y brindar diferentes herramientas que los remedien para evitar sanciones y mayores impuestos.

4. Ejecutar la revisión de las provisiones de impuestos: el cliente debe de poseer una provisión destinada a posibles contingencias en el caso de posibles sanciones impuestas por el auditor fiscal. El auditor además debe de revisar si las provisiones que el cliente posee son razonables con respecto a los resultados de su periodo contable. Las revisiones de las provisiones de impuestos cubren los impuestos de renta corriente y diferidos e industria y comercio. Citando a Pardo Rojas, Hoyos Ramírez, & Monsalve Tejada es conveniente utilizar cédulas previamente diseñadas que contemplan las diferentes partidas conciliatorias entre la utilidad comercial y la utilidad fiscal, provisiones que

constituyen diferencia temporal, cálculo de la renta presuntiva, etc., en esta forma se garantiza una adecuada revisión (2004, pág. 302).

Con estos cuatro objetivos fundamentales para la planeación del trabajo del asesor o grupo de asesores, existe una alta probabilidad de presentar información tributaria clara, consistente y verídica ante los entes de control fiscal. Asimismo, se demuestra que el cliente no hace uso de la evasión de impuestos, asunto por el cual las autoridades fiscales han concentrado sus esfuerzos.

La evasión fiscal no es más que la acción de evitar a toda costa el pago de los impuestos y otras obligaciones tributarias, lo cual significa el delito de fraude o defraudación ante el orden estatal y su Hacienda Pública. Existen varias modalidades de evasión fiscal, entre ellas, la ocultación de ingresos, la exageración o simulación de existen otros gastos deducibles, aplicación de desgravaciones, subvenciones que no están justificadas, entre otras. Aunque el trabajo del auditor de impuestos es evitar la mayor carga impositiva del cliente, no puede recurrirse a la evasión fiscal como herramienta para disminuir el peso de los pagos tributarios; ello podría traer consigo aun mayores sanciones penales al cliente auditado.

Modalidades de auditoría tributaria

El trabajo del auditor puede concentrarse en varias modalidades, que según nuestro libro guía, pueden definirse en tres tipos:

5. Auditoría tributaria como desarrollo del servicio de revisoría fiscal: es importante conocer que la compañía está cumpliendo de manera estricta con las normas legales correspondientes a sus actividades tributarias. En esta clase de auditoría, se debe de soportar la firma de los revisores fiscales sobre las declaraciones tributarias del cliente. Cuando el revisor fiscal ha tomado la decisión de otorgar su firma en las declaraciones tributarias del cliente, está garantizando frente al país y sus entes gubernamentales que

éste no ha recurrido al uso de la evasión fiscal, garantiza su transparencia, buena práctica y veracidad de su actividad económica⁸. Citando a Pardo Rojas, Hoyos Ramírez, & Monsalve Tejada, la labor en este campo de los impuestos por parte del revisor fiscal cobra importancia [en Colombia] a partir de 1983, cuando el Gobierno Nacional exigió que las declaraciones tributarias fueran firmadas por contador fiscal y/o revisor fiscal según el caso (2004, pág. 303).

Lo anterior fue estipulado por el ente estatal debido a que tenía en mente el cumplimiento de dos objetivos que contribuirían con las buenas prácticas en materia del cumplimiento de los deberes tributarios ante la Hacienda Pública: El control en la evasión de impuestos y verificar el cumplimiento de las normas legales sobre los estados financieros de cada ente económico con la seguridad de que los contribuyentes otorgan confiabilidad en las cifras reportadas en las declaraciones a través de sus libros de contabilidad; lo anterior ha sido dispuesto mediante el numeral 6 de la artículo 596 de Estatuto Tributario, el cual enuncia que “La firma del revisor fiscal cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener

Revisor Fiscal” (Estatuto Tributario). Además según el artículo 597 “El revisor fiscal o contador público que encuentre hechos irregulares en la contabilidad, podrá firmar la declaración de renta y complementarios pero en tal evento deberá consignar en el espacio destinado para su firma en el formulario de declaración la frase ‘con salvedades’, así como su firma y demás datos solicitados, y hacer entrega al representante legal o contribuyente de una constancia en la cual se detallen los hechos que no han sido certificados y la explicación completa de las razones por las cuales no se certificaron. Dicha constancia deberá ponerse a disposición de la Administración Tributaria, cuando ésta lo exija” (Estatuto Tributario).

6. Auditoría tributaria como planeación impositiva: con esta clase de auditoría puede hacer un plan en torno a la distribución de ahorros, por ejemplo, ahorro tributario. De esta manera, cuando el asesor le presenta un plan definido sobre las operaciones que ha proyectado en el mediano y largo plazo con respecto las decisiones de ahorro, éste tiene la posibilidad de demostrar sus habilidades al cliente cuando le provee de este tipo de beneficios. Del mismo modo, en el trabajo de este tipo de auditoría se puede manejar con mayor facilidad el asunto de la reducción de las cargas impositivas sin caer en la evasión fiscal.

7. Auditoría tributaria especial para evaluar contingencias de impuestos: Este tipo de auditoría es especial cuando el cliente desea diversificar su portafolio de inversiones; más específicamente cuando invierte en un negocio libre de impuestos. También se utiliza para realizar una planificación sobre las provisiones en caso de contingencias resultantes de la **revisión fiscal**. Con estas clases de auditorías que pueden ser empleadas por el grupo asesor o asesor tributario, el cliente observa los beneficios que le otorgan los diferentes servicios ofrecidos por el auditor. Al hacer uso de ellas, contempla la posibilidad de presentar resultados cada vez más veraces ante las autoridades de control fiscal. En caso de ubicarse en un posible pleito por información no concordante, el auditor ya ha prestado el servicio en el cual se previeron este tipo de contingencias que pueden cubrirse con provisiones u otro tipo de herramientas de orden legal.

Desarrollo del trabajo del auditor tributario

Para que el auditor proceda a realizar su trabajo, debe antes que nada perfilar normas tanto a nivel personal como a la ejecución del trabajo para que sus labores estén correctamente direccionadas y con objetivos claramente definidos. En cuanto a sus normas personales, el grupo asesor o asesor tributario debe ser además de responsables, idóneo y profesional, debe ser multidisciplinario y habilidoso en todas las áreas correspondientes a la auditoría. Por el lado de sus normas que contemplan la eficaz y eficiente ejecución de su trabajo, el grupo asesor o el asesor tributario debe tener en cuenta la planeación de su trabajo, la supervisión de sus asistentes (en caso que lo haya), la evidencia suficiente de sus observaciones y todo aquello que compruebe las actividades, y las normas relativas a la estructuración y emisión de sus informes de auditoría.

De este modo, puede comenzar con sus labores y para ello debe seguir un proceso que está conformado por cuatro etapas fundamentales:

- 1. Conocimiento del negocio:** El auditor de impuestos debe poseer conocimiento sobre la actividad económica ejecutada por su cliente, su objeto social, los impuestos en los cuales es sujeto pasivo, el posicionamiento en su industria, su marco legal y riesgos en los que éste incurre, entre otras características.
- 2. Planeación del trabajo:** luego de que auditor ha tenido previo conocimiento de la actividad económica de su cliente y de su estructura de impuestos y otros aspectos tributarios, éste debe elaborar formularios y otras formas en donde programe la revisión de los tributos, la forma en la cual hará la revisión y los recursos y colaboraciones que necesita para cumplir con su objetivo de trabajo. Asimismo, debe determinarse su grupo de colaboradores de la compañía (funcionarios) para la ejecución de las pruebas. Por último, se determina el cronograma en donde se especifiquen las fechas de inicio del trabajo y de entrega previa y final de los informes.
- 3. Desarrollo del trabajo:** Luego de conformar su grupo de trabajo, estructurar las formas con las cuales ordenará la información contable a auditar y fijar su cronograma, el auditor debe realizar una lista de la documentación que necesita para ejecutar su trabajo de revisión: declaraciones tributarias, libros, escrituras, contratos, detalles de cuentas, estados de cuenta, etc. La técnica de indagación, como una de las técnicas de auditoría que el asesor puede utilizar, es eficiente a la hora de comprobar si la información suministrada es certera y concordante.

Aspectos para tener en cuenta durante el desarrollo de actividades del auditor

Durante la ejecución de sus labores, debe existir una relación concordante entre la prestación de servicios que el cliente demanda y que el asesor o grupo de asesores ofertan. Deben delinarse y definirse con precisión y franqueza los objetivos del trabajo, el alcance que éste posee frente a las necesidades de cliente, la forma en la cual los servicios serán prestados (si se requiere colaboración del personal de la compañía, fechas de inicio y de emisión del informe), y los honorarios, que dependen de los controles que ya se han realizado al interior de la compañía, la colaboración del personal de la compañía, si se hará una revisión limitada o si se requiere la

intervención de otro tipo de profesionales o especialistas.

Durante la elaboración del trabajo, es importante que el auditor o grupo de profesionales que auditan al cliente deje marcas o signos convencionales para la identificación de observaciones específicas en sus hallazgos, así como que realice referencias sobre el cruce de las cifras presentadas en los diferentes papeles de trabajo. Según Pardo Rojas, Hoyos Ramírez, & Monsalve Tejada (2004, pág. 310), las referenciaciones se utilizan así:

- Se empieza a referenciar de la planilla o cédula mayor a la menor y debe colocarse a la derecha o debajo, cuando el valor va a la otra planilla.
- En la planilla que recibe, se coloca la referencia de la planilla a la izquierda del valor. El referenciación es alfanumérico.
- Cuando existen valores iguales en la planilla y corresponden a un mismo concepto, se hace un cruce mediante un número, colocando fechas en dirección de las cifras que se cruzan.

3.2.1 EJERCICIO DE AUTOEVALUACIÓN

TALLER 4

De manera ficticia realice un cronograma de actividades con una de las tres modalidades de auditoría tributaria. Enuncie, además, el desarrollo de estas actividades con los objetivos enunciados en el tema con los cuales el auditor debe de desarrollar sus labores. De este modo, conforme un grupo de asesores de diferentes ramas de la ciencia que aporten a la revisión y presentación de las declaraciones tributarias del cliente. Lo anterior debe de ser expuestos a través de la herramienta Power Point con mínimo seis (6) diapositivas y máximo (10).

PISTAS DE APRENDIZAJE

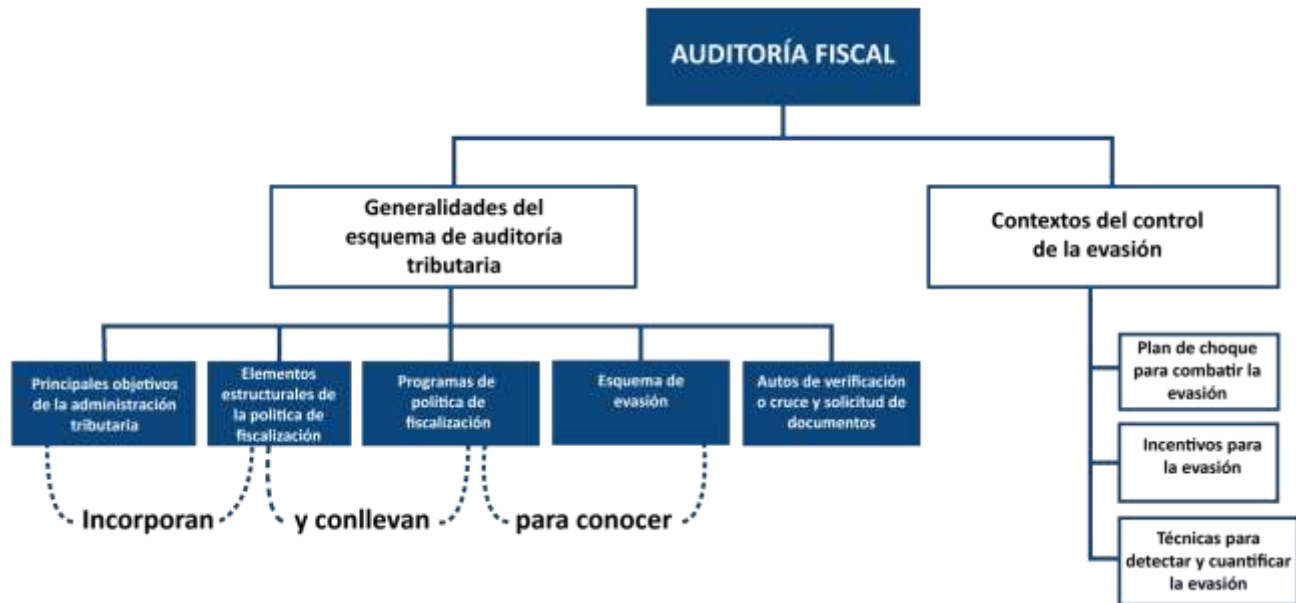


Tener en cuenta: Es importante para el desarrollo del trabajo del auditor proseguir detallada y estrictamente con los objetivos que en este tema se han presentado. Ello es importante para no caer en errores de evasión de impuestos u otros pleitos que traigan consigo sanciones legales y mayores impuestos.

Tenga en cuenta: Resulta de vital importancia que el auditor siempre contemple una provisión para eventos de pérdida de pleitos o cubrir riesgos en inversiones realizadas por el cliente.

4 UNIDAD 3 AUDITORÍA FISCAL

RELACIÓN DE CONCEPTOS



OBJETIVO GENERAL

Comprender los esquemas más importantes de la auditoria tributaria y relacionarlos con las técnicas de control fiscal, detectando y cuantificando la evasión.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Examinar los diversos esquemas procedimentales de la auditoria tributaria; entendiendo las facultades de fiscalización, tipos de investigación y los niveles a fiscalizar en las organizaciones. Tomando en cuenta los principales objetivos de la administración tributaria.
- Analizar a profundidad los esquemas de evasión y sus respectivas técnicas para la detección y cuantificación. También se documentan los incentivos que tienen las empresas para llevar a cabo la evasión.

4.1 TEMA 1 GENERALIDADES DEL ESQUEMA DE AUDITORÍA TRIBUTARIA

Generalidades.

La supervivencia de un Estado está íntimamente ligada al cumplimiento de la tributación de los ciudadanos, puesto que con base a estos recursos los planes de desarrollo que están direccionados al máximo bienestar de la comunidad se cumplan a cabalidad. Ahora, la percepción de este beneficio depende de la situación bien sea de vulnerabilidad o capacidad adquisitiva de cada uno de los individuos.

Sería ideal que el traslado del beneficio de los impuestos fuera general, pero en la realidad se observa una profunda concentración de la riqueza y la redistribución desproporcionada en determinados grupos de individuos; en consecuencia, se destruye la conciencia tributaria de los ciudadanos y generando índices de evasión significativos. El esfuerzo administrativo del Estado por desarrollar una adecuada vigilancia sobre el pago y una acertada determinación de los impuestos redunda en lo costoso socialmente y en la poca confianza que recae en el ente regulador.

Éste es el panorama más común en los Estados de América Latina, de los cuales Colombia no es ajena. Desde la década de los años noventa, el Estado colombiano no ha ahorrado en esfuerzos para combatir la evasión en el mercado, desde las diversas dependencias relacionadas con el tema, en especial desde la dirección de impuestos y aduanas nacionales; se crea año a año nuevos controles, políticas de fiscalización para el seguimiento de los tributos, pero la ausencia de una conciencia por el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los ciudadanos hace más difícil su labor; en parte, la desagregación empresarial, es decir, la subdivisión en pequeñas y medianas empresas obliga al ente encargado de la administración de impuestos a redoblar esfuerzos en el control, como consecuencia de esta premisa, a la pequeña empresa se le crean nuevas figuras de control y se configura un tratamiento de simplicidad en la administración de documentos en los cuales se describan sus transacciones.

En lo corrido de la última década los avances tecnológicos de los cuales la DIAN se ha valido han permitido acercarse cada vez más al pequeño contribuyente, los estatutos tributarios se modifican con una mayor frecuencia tratando de hacer equitativo los impuestos, y en la forma más eficiente de presentar la información de toda persona jurídica o natural. De conformidad con esto, el país busca destacarse ante el mundo como un país con una normatividad sólida y atractiva para todos. Como veremos a continuación, la claridad en los procesos desde el punto de vista de la administración de los impuestos como desde la posición del agente contribuyente tiene diversas estructuras que merecen un análisis más profundo.

PRINCIPALES OBJETIVOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

El Estado tiene la obligación y la facultad de vigilar a través de la administración tributaria el debido pago de los

impuestos con base a tres objetivos que permiten una administración más clara y fácil. De acuerdo a Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004 tales objetivos son: “recaudo y cobro de los tributos”, “determinación correcta del tributo” y “el servicio que le presta el Estado al contribuyente”.

- **“recaudo y cobro de los tributos”**

Este primer objetivo básicamente desarrolla la idea de que los individuos paguen de forma ágil los tributos correspondientes. También, obliga al ente responsable de la administración de impuestos a facilitar el recaudo de los fondos, “para tal efecto y facilitar la consignación de los impuestos en Colombia se trasladó esta función al sistema financiero” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 431) lo cual deja como únicos objetivos de la administración tributaria el proceso de cobro y perfeccionamiento de la política de fiscalización.

De conformidad con lo anterior, el logro de este objetivo “esta soportado en el desarrollo de la informática, debiendo contar con la información sistematizada, fidedigna y oportuna” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 431)

- **“Determinación correcta del tributo”**

Este segundo objetivo está íntimamente relacionado con los conceptos de eficiencia y orden de la administración tributaria, puesto que estos factores generan un ambiente de confianza en los contribuyentes y deben crear una costumbre de cumplimiento de los impuestos; Y así garantizar que “los contribuyentes declaren de acuerdo con su realidad económica” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 431)

- **“El servicio que le presta el Estado al contribuyente”**

Las agilidades en los procesos administrativo deben facilitar el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente y “que dé como resultado, que por cada peso que pague el contribuyente de tributo le valga lo menos posible el proceso administrativo que le implica cumplir con sus obligaciones” (Contabilidad y auditoría tributaria, 2004, pág. 432). En este punto, la DIAN ha logrado facilitar los procesos de declaraciones de renta y otros tributos, brindándole autonomía al contribuyente de presentarlos a través de internet en la plataforma institucional, pero en el proceso de devoluciones la dinámica cambia y aun es extremadamente lenta.

ELEMENTOS ESTRUCTURALES DE LA POLÍTICA DE FISCALIZACIÓN.

La adecuada acción del Estado para la determinación de los impuestos no termina en los tres objetivos enunciados anteriormente, sino que también encierra otros elementos independientes que permiten desarrollar una política eficaz para combatir la evasión. Los siguientes se consideran los principales elementos que nos pueden ayudar a edificar un concepto de fiscalización.

El programa generado por la política de fiscalización:

La dirección de la política de fiscalización debe estar bien estipulada y esto sólo es el resultado de un análisis del entorno macroeconómico, fiscal y legal. De estos análisis deben desembocar programas que destaquen los más importantes y aquellos que tengan efectos inmediatos y eficaces en los contribuyentes. Ahora, la interlocución entre el fisco y el contribuyente solo es viable a través de la legislación procedimental, la cual establece procedimientos ágiles que guíen a los contribuyentes y que conlleven a los mejores resultados del interés fiscal. También, esclarece las restricciones, derechos y sanciones del contribuyente y de la administración tributaria.

Desempeño y estructura organizacional:

Debido a que la tarea de la administración tributaria tiene a su cargo especificar las políticas “con base en los estudios económicos-fiscales, el diseño de programas; estudiar y crear las técnicas aplicables a la fiscalización y la supervisión del desarrollo de los programas” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 433). Los requerimientos de planta física, sistemas de comunicación e informática son considerables y para nada despreciables en el ejercicio de la auditoría.

En cuanto a la comunicación al interior de la administración tributaria, debe existir una completa colaboración entre las dependencias que diseñan los programas y los que los ejecutan de acuerdo a un objetivo claro. De no establecer esta integración no se podrán definir posibles correcciones a tiempo, obstaculizando el cumplimiento del objetivo principal de la auditoría. Ahora, el desempeño de la administración tributaria depende también, de la información que recoge de los contribuyentes, la cual toma forma en las bases de datos que tiene en su poder; estas bases de datos, contienen las informaciones más relevantes que permiten agrupar el universo de contribuyentes inscritos. La adecuada administración de las bases de datos permite examinar e investigar con un cubrimiento global de los contribuyentes para desarrollar controles y filtros orientados a identificar las empresas u organizaciones más susceptibles de ser investigadas. Para tal efecto, se tienen dos características de la administración de datos.

- La conformación de las bases de datos: el montaje de esta bien estructurado, partiendo de la información básica del contribuyente, pasando al tipo de actividad económica, tipo de sociedad y los respectivos datos contables que sean posibles objeto de investigación. En esta característica debe tomarse en cuenta los posibles errores de transcripción que puedan interferir con la adecuada sistematización de la información.
- Selección y clasificación de los contribuyentes: contando con la base de datos adecuada, se realiza un filtro para conocer las empresas “potencialmente fiscalizables” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 434), puesto que al especificar los pequeños de los grandes contribuyentes agiliza su tratamiento administrativo. Con esta labor realizada, el procedimiento de clasificación solo se limita al tipo de empresa que se quiere analizar.

Planeación y creación de programas de fiscalización.

Se debe contar con el programa de planeación que tiene la administración tributaria, puesto que todo proceso tiene un lapso de tiempo establecido para indagar y llevar a cabo las investigaciones del caso, pasado este periodo de tiempo toda revisión que haga pierde competencia alguna. “desde el momento en que el contribuyente presente

la declaración tributaria, desde ese instante, tiene que incorporarse la información [...] analizarla, enfocar el tipo de programa; crear el programa, seleccionar a los contribuyentes y fiscalizarlos” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 434).

Contando con el periodo de tiempo necesario para analizar la información, se dispone de los programas que orienta la inspección tributaria bajo los siguientes objetivos: verificar el cumplimiento del deber de recaudar, comprobar la veracidad de las declaraciones, verificar el cumplimiento y oportunidad de informar y verificar la observación de los principios tributarios “lo que conduce a que los funcionarios fiscalizadores tienen unidad en la forma de investigar, técnicas que dan camino en la investigación” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 435)

Para llevar a cabo la investigación es necesario el desarrollo de fórmulas que permitan interpretar la situación de la compañía; a medida que la complejidad va creciendo debe ampliarse el conocimiento del contribuyente. Se tienen técnicas de fiscalización en diversos aspectos que originen la investigación, como los son: de origen jurídico, contable y financiero. En todos estos campos se debe brindar sustentación documental en la que se especifique el concepto del documento para el respectivo análisis de consistencia, es decir, coherencia normativa, contable y tributaria. Las evaluaciones más destacables en el aspecto contable se pueden resumir en cuatro: evaluación de controles que indagan el proceder jurídico del contribuyente, el intercambio de información que involucra la información del contribuyente y sus vinculados económicos, la comparación patrimonial que examina las diferencias entre varios periodos y por último la inspección de libros que puede llevarse a cabo de manera parcial o general.

Los profesionales que llevan a cabo la auditoria pueden venir de diversas áreas como el derecho, la contaduría y la economía en donde la tributaria es materia de investigación que debe renovarse constantemente.

Programas de política de fiscalización.

El relativo éxito que ha tenido en la última década la política de fiscalización en Colombia, radica en los diversos tipos de programas y formas de llegar a los contribuyentes que logra instaurar un sentimiento de cubrimiento maximizando la sensación de riesgo de ser seleccionado y mejorando la imagen de la administración tributaria.

Parte de este éxito es explicado por investigaciones constantes que tienen objetivos claros y finales exitosos. Dentro de esas investigaciones hay cuatro programas característicos que Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004 subrayan así:

- **“programas de control”**

Su objetivo es implementar una jornada de visitas con cierta regularidad las cuales consisten en la supervisión en el proceso de facturación o revisión de requisitos formales. “comúnmente estos programas pueden tener diferentes fases que van desde visitas de divulgación, visitas correctivas o visitas sancionatorias” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 438). Este programa tiene mayor probabilidad de ocurrencia para la mediana y gran empresa por motivos de costo de oportunidad y por la cantidad de dinero y activos, patrimonio que tiene.

- **“programas de verificación”**

“Están diseñados para corroborar puntos sin ningún tipo de indicio, como las retenciones o los impuestos descontables en una devolución o ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas”

(Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 438). Estos programas tienen una probabilidad de ocurrencia más baja que los programas de control anteriormente mencionados.

- **“programas de investigación”**

Son aquellos programas que indagan puntos concretos que den indicios de inexactitud en las declaraciones de algún contribuyente. “si son puntos muy concretos el enfoque del programa puede tener un cubrimiento grande y puede realizarse desde las oficinas de la administración tributaria con requerimientos de información” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 438)

- **“programa de fondo”**

Este programa es llevado a cabo cuando existen serios indicios o denuncias que obligan a la administración tributaria a llevar una investigación minuciosa de la información. “la fiscalización en las investigaciones de fondo solamente debe estar dirigida a la mediana y gran empresa, que es donde se concentra el mayor porcentaje de evasión, su montaje es mucho más complejo” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 439). Es necesario un grado de planeación razonable porque por el tamaño de la compañía la información será abundante y localizar el origen de la inexactitud puede llegar a ser difícil. Por esto, el conocimiento que se debe tener del contribuyente tiene que ser la más clara posible, empezando por el tipo de sociedad que constituye, actividad económica, investigaciones previas, procesos productivos, etc.

Una de las formas más aceptadas para llevar a cabo la investigación es a través de los índices, los cuales pueden dilucidar las discrepancias en la contabilidad; Se prosigue por los estudios específicos que requiera la organización en un plano económico, contable y jurídico y por último las denuncias recibidas con anterioridad.

Se pueden considerar las siguientes técnicas que se deben tener en cuenta a la hora de hacer o de estar presente en una investigación de acuerdo al texto *Contabilidad y Auditoría Tributaria* (2004, Pág. 439):

- Análisis contable financiero-vertical-horizontal.
- Razones financieras del contribuyente y del subsector
- Análisis fiscales-precisiones fiscales del contribuyente y del subsector
- Crecimiento hecho generador y base gravable
- Crecimiento impuesto

- Muestreo
- Interrogatorios
- Cruces de información
- Requerimientos de información

Esquemas de evasión.

La evasión es un fenómeno profundamente generalizado en la sociedad colombiana, los intentos de erradicarlo han sido exhaustivos a través de campañas de concientización y en el grado de cubrimiento de las investigaciones realizadas por la administración tributaria. Los esquemas de evasión van desde el tamaño de la empresa hasta la localización de la actividad económica al interior de los estados contables.

Primero debemos diferenciar la evasión de la elusión. La primera es aquel procedimiento que tiene como objetivo evitar el pago de los impuestos violando la ley con completo conocimiento del contribuyente. La segunda es la conducta del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos, pero utilizando maniobras permitidas por la ley o aprovechando los vacíos que existen en ella. Un ejemplo simplificado de estas dos conductas puede expresarse de la siguiente forma: considere un comerciante que decide evitar el régimen común opta por dividir su negocio en dos partes, una queda a nombre de él y la otra queda a nombre un familiar; este proceder no es ilegal, aunque puede ser condenable, en otros términos, el sujeto se escuda en la ley para evitar ser el responsable del régimen común. Por otro lado, si el comerciante decide no facturar algún porcentaje de sus ventas para no salir del régimen simplificado o si bien está inscrito en el régimen común para evitar la facturación del IVA; en este caso una investigación podría revelar y generarle sanciones cuantiosas al comerciante.

Los tipos de evasión pueden discriminarse por el tamaño de la empresa que realiza la actividad económica. En las pequeñas empresas no es posible adjudicar totalmente el delito de evasión puesto que al ser unidades productivas pequeñas en ocasiones no cuentan con la preparación o información de las obligaciones fiscales, además “son empresas de subsistencia, las cuales son generadoras de empleo, pero no de riqueza, sus ganancias equivalen a cifras de manutención de los trabajadores y de los dueños” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 440). Pero en lo corrido de la última década este grupo de contribuyentes ha crecido significativamente por lo que la administración tributaria se ha visto en la obligación de llegar con programas educativos porque si bien el recaudo de impuestos es pequeño la suma de todos ellos es significativa. En lo que respecta a la mediana empresa “se encuentra un alto grado de evasión, ya que el esfuerzo del particular, no quiere compartirlo con el Estado, estas empresas preparan su contabilidad para la evasión” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 440), como estas empresas si son generadoras de riqueza los esfuerzos para desfigurar la contabilidad son mayores, una característica común de empresas evasoras son las figuras de profesionales independientes con altos ingresos. En las grandes empresas el grado de cumplimiento con las obligaciones fiscales es alta, puesto son estas las de mayor objeto de regulación por parte de la administración tributaria, las que conforman el grupo de empresas son empresas extranjeras y sus vinculados económicos en el país. Estas empresas, combinan la elusión y la evasión a través de un grupo de asesores tributarios que controla sus procesos y le provee

transparencia fiscal.

“las evasiones son más complejas, ya que no solamente se debe cuidar que el Estado las detecte, sino también que los empleados de cargos medios, se den cuenta de la ilegalidad, aunque porcentualmente la evasión no es tan grande como en la empresa mediana, porque su tributación está más cerca de la real, esta diferencia tiene un gran monto en materia de recaudo superior al de la empresa mediana empresa.” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 441)

Existen diferentes niveles que se pueden considerar como una omisión de los impuestos dentro de los más importantes encontramos la simulación de tracciones efectuadas, las simulación de tracciones no efectuadas, la contabilización en cuentas auxiliares sin el asentamiento en una cuenta consolidada, transacción que fue contabilizada pero que no ha sido declarada, reclasificación de cuentas con el objetivo de disminuir la base gravable, alteración de las amortizaciones o depreciaciones, incluir pasivos, inclusión de rentas exentas u otros ingresos no constitutivos de renta inexistentes.

En este panorama es necesario distinguir entre lo que se llama infracción y delito tributario. La infracción se entiende cuando el contribuyente disminuye la cuota de la contribución al fisco y el “delito tributario es cuando el contribuyente recauda a nombre del Estado y omite este pago al fisco” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 442)

FACULTADES Y MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN.

El Estado cuenta con una serie de métodos para llevar a cabo la investigación pertinente, como veremos más adelante las facultades que tiene va desde el registro físico en las oficinas del investigado hasta la solicitud de documentos para esclarecer las inexactitudes en los registros contables.

- **Facultades de registro.**

Esta facultad está amparada en el artículo 779-1 del estatuto tributario la cual reza de la siguiente manera:

“a Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá ordenar mediante resolución motivada, el registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos, siempre que no coincida con su casa de habitación, en el caso de personas naturales” (Estatuto Tributario, 2009)

Esta diligencia se le notificará en el momento en que se realice, con el fin de poder tener la información real para llevar a cabo la investigación.

- **Inspección tributaria y contable**

En la investigación tributaria cuando sea necesaria información diferente a la información contable se llevará aun

pedido de documentos tributarios los cuales pueden esclarecer los hechos declarados o puede constatar que se hizo omisión de algún monto. En el texto de Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada de 2004 se da la siguiente definición de inspección tributaria que puede ser más acertada.

“se entiende por inspección tributaria, un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la administración tributaria, para verificar su existencia, características y de mas circunstancias de tiempo, modo y lugar, en la cual pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 448)

El declarante tendrá oportunidad de hacer la corrección de la declaración tributaria posteriormente de ser notificado de la inspección tributaria, pero este se deberá atener a la sanción por este actuar de conformidad con el artículo 644 del estatuto tributario. De igual forma, las diligencias también tendrán en cuenta la información contable del contribuyente, así como de terceros que tengan la obligación de llevar contabilidad para corroborar los montos declarados y tener pruebas de la existencia de hechos no gravados.

- **Autos de verificación o cruce y solicitud de documentos.**

En los autos de verificación o cruce que realiza la DIAN se llevan a cabo de dos formas, la primera consiste en indagar la información contable de los terceros vinculados económicamente, verificando su contabilidad o solicitando información probatoria que dé cuenta de sus transacciones. En segunda instancia este acto de verificación se lleva a cabo sobre el contribuyente que de conformidad con la información obtenida se resuelve generar una inspección contable o una inspección tributaria. Para llevar a cabo todas estas inspecciones los contribuyentes o terceros objetos de investigación deben cumplir con el artículo 686 del estatuto tributario para brindar toda la información probatoria que la administración tributaria les solicite.

4.1.1 EJERCICIO DE AUTOEVALUACIÓN

TALLER 5

1. Realice una búsqueda de un hecho económico real, es decir, un evento de evasión de impuestos e identifique si se realizaron programas de control, inspecciones contables o tributarias.
2. De acuerdo a lo encontrado en el punto anterior. ¿cree usted que si se llevaron todas las medidas del caso para dilucidar la inexactitud en las declaraciones contables?

PISTAS DE APRENDIZAJE**Tener en cuenta:**

En el siguiente link encontrará una aproximación a la evasión en Colombia y las medidas que puede tomar la DIAN al respecto:

<http://www.portafolio.co/economia/dian-prepara-ofensiva-contra-la-evasion-impuestos>

4.2 TEMA 2 CONTEXTOS DEL CONTROL DE LA EVASIÓN

El reto constante que tiene la DIAN como organismo que sirve como intermediario del Estado colombiano es el enfrentar y disminuir la evasión, a través de acciones concretas en sus procesos o desde la normatividad colombiana, por ejemplo, la reforma tributaria en la cual se busca hacer más equilibrada la recaudación de impuestos; pero siempre es característico la creación de políticas que controlen de forma directa el fenómeno de la evasión que se volvió casi una costumbre en algunos sectores de la economía.

Ahora hablando en un contexto macro-fiscal, la evasión no sólo golpea las arcas del Estado Colombiano, sino que también genera unos conflictos en el mercado que terminan afectando a la mayoría de los ciudadanos. Miremos a fondo por qué le preocupa tanto a la DIAN la evasión, considere un individuo que posee una empresa de mediana capacidad instalada, un grupo considerable de trabajadores que a su vez dependen de ellos sus familias, también ha solicitado créditos para ampliar su negocio y ha gastado en la contratación de un profesional en contaduría pública dentro de los cuales está usted para que le administre y registre toda la información contable de su compañía y den fe del valor que éste empresario debe cancelar a la DIAN por concepto de impuestos; Todo marcha bien, hasta que la una empresa rival aparece y vende el producto más barato, que puede considerarse al mismo que produce la compañía en la que usted labora, su empresa registra menores ventas pero los mismos costos y gastos y usted como persona instruida en los temas contables sabe que el futuro de su empresa tiene los días contados con este panorama a cuestas. Su empresa inevitablemente cierra y es liquidada, luego de un tiempo usted escucha que la empresa rival no declaraba lo debidamente los impuestos y que ahí residía sus bajos costos y gastos. Este pequeño ejemplo, es sólo una visión generalizada, pero de la cual se rescata que la primera consecuencia y principal beneficio que buscan los evasores y es la competencia desleal. Por otro lado, está el problema de la evasión del IVA de importación, el cual tiene su principal efecto en el aumento de la oferta de productos que muchas veces no cumplen los respectivos controles de calidad o que repercuten en los comercializadores que si llevan a cabo el respectivo pago.

Existen otros sistemas más elaborados de evasión los cuales relacionan los llamados paraísos fiscales, como lo

presenta Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada de 2004 “comúnmente se da en el rublo de pagos por servicios, o sobrefacturar las importaciones cuando no hay IVA y el arancel es bajo o su facturando las exportaciones y trasladando las utilidades a los paraísos fiscales por intermedio de las empresas creadas en el exterior” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 454) también existen formas de trasladar el beneficio o las pérdidas a vinculados económicos en el exterior y el seguimiento que se le hace esto es a través de la declaración de precios de transferencia. En la normatividad colombiana a través de la 788 de 2003 en su artículo 28 se creó un sistema de verificación de que no existan ningún tipo de simulación con otras empresas como lo define la ley:

“Artículo 260-1. Operaciones con vinculados económicos y partes relacionadas. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones, considerando para esas operaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.” (actualicese.com, 2002)

En cuanto al problema del contrabando, la DIAN ha tratado de suprimir la entrada de estos productos vinculando sus esfuerzos con la policía, ejército y la marina nacional; también se ha modernizado la infraestructura en los principales puertos nacionales pero la capacidad de cohesión entre diversos órganos de control no permite un manejo eficiente de la entrada de mercancías, además los costos de entrar mercancía de forma legal siguen siendo uno de los más altos en América latina haciendo más atractivo el contrabando en el país, pero aclarando que Colombia no es el país que tenga el mayor problema en la región.

Plan de choque para combatir la evasión.

Desde 1996 la DIAN ha formulado el llamado “plan de choque contra la evasión y el contrabando” en los cuales ha dirigido sus esfuerzos a la fiscalización de los contribuyentes que no están registrados y que permanecen sin declarar, a través de vías de acercamiento y flexibilizando los procesos de vinculación, también ha incrementado los cruces de información exógena para disminuir las declaraciones inexactas; también se ha avanzado en el tema de facturación, lo cual permite que la fiscalización se lleve a cabo en el instante en que se dé la transacción económica, se ha logrado incentivar el proceso de tutorías a los contribuyentes que tengan más distorsionadas las declaraciones, haciéndoles un seguimiento para las declaraciones futuras, mejorando sus índices de tributación.

En lo que va la administración del presidente Juan Manuel Santos ha incentivado con fuerza las propuestas para la formalización de Pequeñas empresas, es decir, aquellas con menos de 50 personas, también ha fortalecido la iniciativa de los emprendedores colombianos a través de la creación de nuevas empresas contemplando para ellas cargas económicas pequeñas o para aquellas que decidan formalizarse. Se propuso el siguiente sistema progresivo en el cual

“los pagos de los aportes parafiscales u otros cargos tributarios. Explica el estudio que, en los primeros dos años, estas empresas no pagarán ni aportes parafiscales, ni de renta ni registro mercantil. En el tercer año, la Empresa asumirá el 50% de estos cargos de ley. En el cuarto año, la Empresa ya asumirá el costo pleno de este tipo de pagos tributarios. En cuanto al registro mercantil, las empresas no pagarán el valor del registro al inscribirse, la primera renovación pagará la mitad de la tarifa; la segunda renovación el 75% y de la tercera en adelante el ciento

por ciento.” (Elespectador.com, 2010)

Otros planes de choque se dividen de acuerdo al sector de la economía en la que se esté presentado el mayor número de irregularidades. Para el año 2011 las comercializadoras estuvieron en la mira de la DIAN las cuales tenían la habilidad de “producir certificados falsos y registrar operaciones ficticias” (portafolio.co, 2011), también fortaleciendo la normatividad que regula esta actividad y buscando disminuir aquellas que solo toman esta figura como otra forma para evadir. También, se presentó el tema de los restaurantes donde la DIAN tomó medidas para aquellos establecimientos que generaban prefecturas en lugar de la cuenta por tanto ocultaban el valor del IVA a los clientes. En este mismo sentido, se fortalece el requisito de presentación de documentación que para el año 2011 la DIAN “un pliego de cargos contra 70 empresas pertenecientes a una gran variedad de compañías de sectores como flores, textiles, cueros, metales, químicos, e incluso financieras” (portafolio.co, 2011) puesto que varias de ellas no acataron la solicitud de información que les representó sanciones del 0,5 por ciento de los ingresos netos del contribuyente y si no reportó ingresos, es el 0,5 por ciento del patrimonio bruto de la declaración de renta del año anterior.” (portafolio.co, 2011), y en los temas en donde se presenta un incumplimiento creciente es en la información de los precios de transferencia.

También se tiene como programas que direccionan la fiscalización aquellos en los que la administración tributaria hace una presencia constante sobre los contribuyentes y en los que amplía el cubrimiento de los contribuyentes que está siendo fiscalizados verificando el cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes. Con la mayor presencia se ha tratado de realizar las siguientes diligencias:

“La inscripción en el registro de vendedores; la revisión a la facturación; el estudio de los perfiles conductuales el cual está enfocado a advertir a los contribuyentes sobre la necesidad de que su tributación corresponda por lo menos al comportamiento tributario del sector al cual pertenece:

cumplimiento de obligaciones formales, como inscripción en el IVA, Registro nacional de vendedores, entre otras” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 456)

Por medio de los cruces de información exógena que realiza la DIAN ha logrado detectar a los llamados omisos los cuales son “contribuyentes que tienen la obligación legal de declarar y lo han omitido en los impuestos de renta, IVA y la retención en la fuente” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 456). A través de la verificación con terceros se logra incorporar una cantidad considerable de contribuyentes.

Un programa relativamente nuevo es aquel que se basa en los análisis de conducta de los contribuyentes agrupándolos en los sectores económicos, este programa “tiene como elemento fundamental la información exógena, cruces de información, análisis económico fiscales, generación de índices, auditoría a inventarios, análisis micro sectoriales, perfiles conductuales y simulación mediante el manejo de datos estadísticos.” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 456). Es uno de los programas más complejos porque en él también intervienen ciertos cruces automáticos, por ejemplo, registros notariales, datos e índices de la bolsa de valores, registros de tarjetas de crédito, también van a acompañados de visitas constantes de funcionarios de cada área de fiscalización con el fin de recolectar y crear perfiles más exactos.

Por último, los programas de fondo son aquellos programas en los que las inspecciones tributarias y contables son

realizadas con mayor hincapié y exigiendo mayor claridad en la información que provea el agente que está siendo investigado. Estos programas obligan la presencia de los funcionarios de la administración tributaria en las instalaciones del contribuyente. “se tienen en cuenta experiencias de investigaciones exitosas, técnicas de análisis de la información económico fiscal y el conocimiento previo de la realidad económica sectorial de la compañía a investigar”

(Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 456).

Incentivos para la evasión

Son diversas las causas de la evasión y sus condicionante pueden ir desde el tipo de empresa, el sector económico, el contexto político y económico, desconocimiento de la norma, o el simple afán de acceder a un beneficio mayor en un menor tiempo, etc. Pero una realidad en la economía colombiana es que se evita pagar los impuestos porque en el imaginario colectivo de los ciudadanos estos dineros son despilfarrados por el Estado, hay una costumbre de corrupción que impide que se asimile el beneficio de una verdadera conciencia del pago de impuestos; por eso las políticas de cuentas claras y una voluntad política de transparencia burocrática son importantes para cambiar esta situación.

La siguiente es una lista de las principales causas de la evasión de acuerdo a Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada de 2004:

- **evasión compulsiva:** esta es aquella que se genera por la costumbre del contribuyente a evadir sus obligaciones impositivas, bien sea por razones ideológicas, económicas o políticas.
- **evasión dirigida a capitalizarse:** esta es la más común en la conformación de medianas empresas que están en procesos de ampliación de su planta física o busca su expansión en el mercado.
- **Evasión por excesiva productividad y por crecimiento acelerado:** estas están relacionadas con la ausencia de facturación de todos sus productos terminado o en la alteración del inventario en productos terminados.
- **Evasión competencia desleal:** esta tiene el objetivo de ampliar su cuota de mercado a través de un menor precio que es explicado por una omisión de información, reducción en los costos, etc.
- **evasión problemas financieros del contribuyente:** Esta modalidad de evasión, es usada significativamente para la creación de pasivos con tal de reducir la base gravable; por otro lado, cuando se encubren deudas para lograr que se le amplíe la línea de crédito.
- **evasión para trasladar las utilidades al país de origen del extranjero:** Principalmente se usan los vinculados económicos que se tengan en otros países para simular operaciones. Este es uno de los temas que trata los precios de transferencia y tomando en cuenta la perspectiva de libre mercado al cual propende el país tomará más fuerza en las investigaciones de la DIAN.
- **evasión para ocultar actividades ilícitas:** La creación de unidades productivas y comerciales en las cuales se alteran los libros correspondientes para ingresar dineros producto de actividades delictivas, es el llamado

lavado de dinero.

- **evasión mala organización de la empresa:** esta es una de las más comunes, en la que por la ausencia de una gerencia comprometida un individuo de la empresa tiene la capacidad de apropiarse de los dineros que están destinados a los impuestos a través de maniobras que las directivas desconocen.
- **evasión por no presencia de la DIAN:** a mediados de los años noventa este tipo de evasión era común en las zonas rurales y limítrofes. El fortalecimiento en este aspecto ha sido notorio por parte de la DIAN pero es un problema que aún persiste.
- **evasión por complejidad de la normatividad:** este tipo de evasión es responsabilidad del profesional encargado de llevar la información contable de la compañía, puesto que es él el que debe estar actualizado de las normas, conceptos y decretos que salen constantemente.
- **evasión por ignorancia del ciudadano:** este tipo de evasión es más frecuente en pequeñas empresas que no cuentan con los recursos necesarios para contratar un profesional que esté al tanto de las diligencias, normas y procesos contables y tributarios.

Técnicas para detectar y cuantificar la evasión.

Las técnicas de auditoría que veremos a continuación están basadas en presunción y las sanciones legales que dictan las normas. Pasaremos por los alguno rubros no explicados u omitidos por los contribuyentes, por ejemplo, los gastos, cuentas bancarias, las diferencias en los inventarios, ventas. Las técnicas que aquí se presentan no cubren todo el espectro de la evasión, su uso es ilustrativo y seguiremos con base en el texto de Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada de 2004.

Cuantificación de los gastos no explicados.

El estatuto tributario define los gastos no explicados y la sanción que acarrea en su artículo 663:

“Cuando las compras, costos y gastos del contribuyente excedan de la suma de los ingresos declarados y los pasivos adquiridos en el año, el contribuyente podrá ser requerido por la Administración de Impuestos para que explique dicha diferencia. La no explicación de la diferencia a que se refiere el presente artículo, generará una sanción equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia no explicada. Esta sanción se impondrá, previo traslado de cargos por el término de un (1) mes para responder” (Estatuto Tributario, 2009)”

Se examina los gastos que esa persona realiza frente a los ingresos que éste tiene, pues esta la presunción de que nadie debe gastar más de lo que gana. De comprobarse que el contribuyente gastó más de lo que le ingresó aquellos gastos constituyen los llamados gastos no explicados, ahora, “el estado no entra a demostrar los ingresos ocultos, puesto que en algunas ocasiones es difícil la demostración o hay un desgaste en horas hombre [...] aplicándole más bien la sanción equivalente al valor que se gastó sin causalidad de entrada de dinero” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, págs. 494-495). Se debe tener en cuenta otros factores de las

diferencias de los gastos, como lo son los ajustes por inflación, valorizaciones, etc.

Indicios que provee las estadísticas de sectores económicos.

Este indicio se sustenta en los artículos 754 y 754-1 del estatuto tributario que respectivamente dicen que:

“ARTICULO 754. DATOS ESTADISTICOS QUE CONSTITUYEN INDICIO. Los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística y por el Banco de la República, constituyen indicio grave en caso de ausencia absoluta de pruebas directas, para establecer el valor de ingresos, costos, deducciones y activos patrimoniales, cuya existencia haya sido probada.

ARTICULO 754-1. INDICIOS CON BASE EN ESTADISTICAS DE SECTORES ECONOMICOS. <Artículo modificado por el artículo 60 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Los datos estadísticos

oficiales obtenidos o procesados por la Dirección General de Impuestos Nacionales sobre sectores económicos de contribuyentes, constituirán indicio para efectos de adelantar los procesos de determinación de los impuestos, retenciones y establecer la existencia y cuantía de los ingresos, costos, deducciones, impuestos descontables y activos patrimoniales.” (Estatuto Tributario, 2009) Ahora, la administración tributaria puede establecer, con base a los datos de los sectores económicos a los que pertenezca el contribuyente, porcentajes promedio de impuesto para aquellos contribuyentes que haya incurrido en algún tipo de incumplimiento fiscal. De esta manera la administración tributaria puede conseguir el total de las pruebas del incumplimiento fiscal a través de otros organismos públicos.

Presunción por consignaciones en cuentas bancarias y de ahorros.

Esta presunción está sustentada en el artículo 755-3 del estatuto tributario que pretende regular la evasión en las cuentas bancarias y de ahorro, en la cual administración tributaria actuará de la siguiente forma:

“ARTICULO 755-3. RENTA PRESUNTIVA POR CONSIGNACIONES EN CUENTAS BANCARIAS Y DE AHORRO. <Artículo adicionado por el artículo 59 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> <Inciso modificado por el artículo 29 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando exista indicio grave de que los valores consignados en cuentas bancarias o de ahorro que figuren a nombre de terceros, pertenecen a ingresos originados en operaciones realizadas por el contribuyente, se presumirá legalmente que el monto de las consignaciones realizadas en dichas cuentas durante el período gravable ha originado una renta líquida gravable equivalente a un cincuenta por ciento (50%) del valor total de las mismas, independientemente de que figuren o no en la contabilidad o no correspondan a las registradas en ella. Esta presunción admite prueba en contrario.” (Estatuto Tributario, 2009)

Con creciente evidencia de usos de testaferros por parte de los contribuyentes, este artículo busca aquellas cuentas que no estén registrados en los asientos contables y relacionando a aquellos terceros que se beneficien de la actividad de la empresa que está siendo investigada.

“presunción por diferencias de inventarios” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 496).

Esta es una de las formas más comunes de evasión en empresas que tienen productos en proceso, puesto que estas manejan volúmenes de materias primas que hacen tránsito para llegar a formar parte del producto final que la empresa produce; el objetivo es disminuir la base gravable a través de la distorsión del inventario final. Ante esta presunción el artículo 757 establece lo siguiente:

“ARTICULO 757. PRESUNCIÓN POR DIFERENCIA EN INVENTARIOS. Cuando se constate que los inventarios son superiores a los contabilizados o registrados, podrá presumirse que tales diferencias representan ventas gravadas omitidas en el año anterior. El monto de las ventas gravadas omitidas se establecerá como el resultado de incrementar la diferencia de inventarios

detectada, en el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior. Dicho porcentaje se establecerá de conformidad con lo previsto en el artículo 760. <Inciso modificado por el artículo 58 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Las ventas gravadas omitidas, así determinadas, se imputarán en proporción a las ventas correspondientes a cada uno de los bimestres del año; igualmente se adicionarán a la renta líquida gravable del mismo año.”

La presunción de ingresos por ventas omitidas

Esta presunción depende del tipo de empresa y de manera especial a aquellas que adquieren productos a empresas más grandes y luego se lo venden a consumidor, pues en éstas últimas la investigación no residirá en las ventas que el contribuyente puede estar omitiendo, sino que para llegar a esta conclusión indagan en las compras que la empresa ha realizado, esto es:

“El investigador de la DIAN establece la existencia de compras no registradas durante no menos de cuatro meses de un año calendario, y con base en esta información cuantificada podrá presumirse que durante los periodos comprendidos en dicho año se han omitido ingresos por ventas o servicios gravados en el impuesto a las ventas por una cuantía igual al resultado de multiplicar por el número de meses del periodo, el promedio de los ingresos omitidos durante los meses contados.” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 500)

Ahora para el resultado de la utilidad bruta los artículos 759 y 760 consagran lo siguiente:

“ARTICULO 759. PRESUNCIÓN POR OMISION DE REGISTRO DE VENTAS O PRESTACIÓN DE SERVICIOS. Cuando se constate que el responsable ha omitido registrar ventas o prestaciones de servicios durante no menos de cuatro (4) meses de un año calendario, podrá presumirse que durante los períodos comprendidos en dicho año se han omitido ingresos por ventas o servicios gravados por una cuantía igual al resultado de multiplicar por el número de meses del período, el promedio de los ingresos omitidos durante los meses constatados. <Frase adicionada por el artículo 58 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Así mismo, se presumirá que en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, el contribuyente omitió ingresos, constitutivos de renta líquida gravable, por igual cuantía en el respectivo año o período gravable. El impuesto que origine los ingresos así determinados, no podrá disminuirse mediante la imputación de descuento alguno.

ARTICULO 760. PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR OMISION DEL REGISTRO DE COMPRAS. Cuando se constate que el responsable ha omitido registrar compras destinadas a las operaciones gravadas, se presumirá como ingreso

gravado omitido el resultado que se obtenga al efectuar el siguiente cálculo: se tomará el valor de las compras omitidas y se dividirá por el porcentaje que resulte de restar del ciento por ciento (100%), el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior. El porcentaje

de utilidad bruta a que se refiere el inciso anterior será el resultado de dividir la renta bruta operacional por la totalidad de los ingresos brutos operacionales que figuren en la declaración de renta. Cuando no existieren declaraciones del impuesto de renta, se presumirá que tal porcentaje es del cincuenta por ciento (50%) [...] Lo dispuesto en este artículo permitirá presumir, igualmente, que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios ha omitido ingresos, constitutivos de renta líquida gravable, en la declaración del respectivo año o período gravable, por igual cuantía a la establecida en la forma aquí prevista.” (Estatuto Tributario, 2009)

De igual forma para los ingresos grabables en el IVA el contribuyente debe diferenciar claramente cuáles fueron sus ingresos gravables y cuáles fueron los ingresos exentos; si el contribuyente no tiene estos elementos discriminados a la hora de que el investigador de la DIAN realice la inspección, éste último podrá presumir que el total de las ventas no identificadas corresponden a bienes o servicios que tienen la tarifa más alta de los que vende el contribuyente.

Fuentes de información de la riqueza.

Hay un grupo de contribuyentes que son blanco fijo de la administración tributaria por su importancia en la sociedad, son aquellos personajes ricos y famosos y ciudadanos de estratos socioeconómicos altos. Los programas de verificación que se usan con estas personas van el monitoreo de las cuentas bancarias, la adquisición de vehículos de alta gama y propiedad raíz. Esta verificación está encaminada por la enorme evasión de estas personas y porque “la evasión pasa por las cuentas bancarias y de ahorro, simplemente al comparar los ingresos declarados con los movimientos bancarios se generan indicios de evasión, debiendo por parte de la DIAN establecer por otros métodos, y con ayuda de los movimientos bancarios.” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 503)

La importancia de que los contribuyentes más pudientes sean objetos de constantes verificaciones es para tomarlos como ejemplo para la sociedad en general, porque es de pleno conocimiento los contratos y el nivel de ingresos que estos reciben.

4.2.1 EJERCICIO DE AUTOEVALUACIÓN

TALLER 6

Teniendo en cuenta el concepto de elusión y evasión fiscal, encuentre dos ejemplos de la vida real de elusión y dos de evasión.

Algunos contribuyentes usan los llamados paraísos fiscales para evadir impuestos en el país de origen de sus ingresos, de conformidad con esto, ¿indague cuáles son los principales países que sirven como paraísos fiscales

y cuáles son las medidas que toma la DIAN para controlar este tema?

PISTAS DE APRENDIZAJE

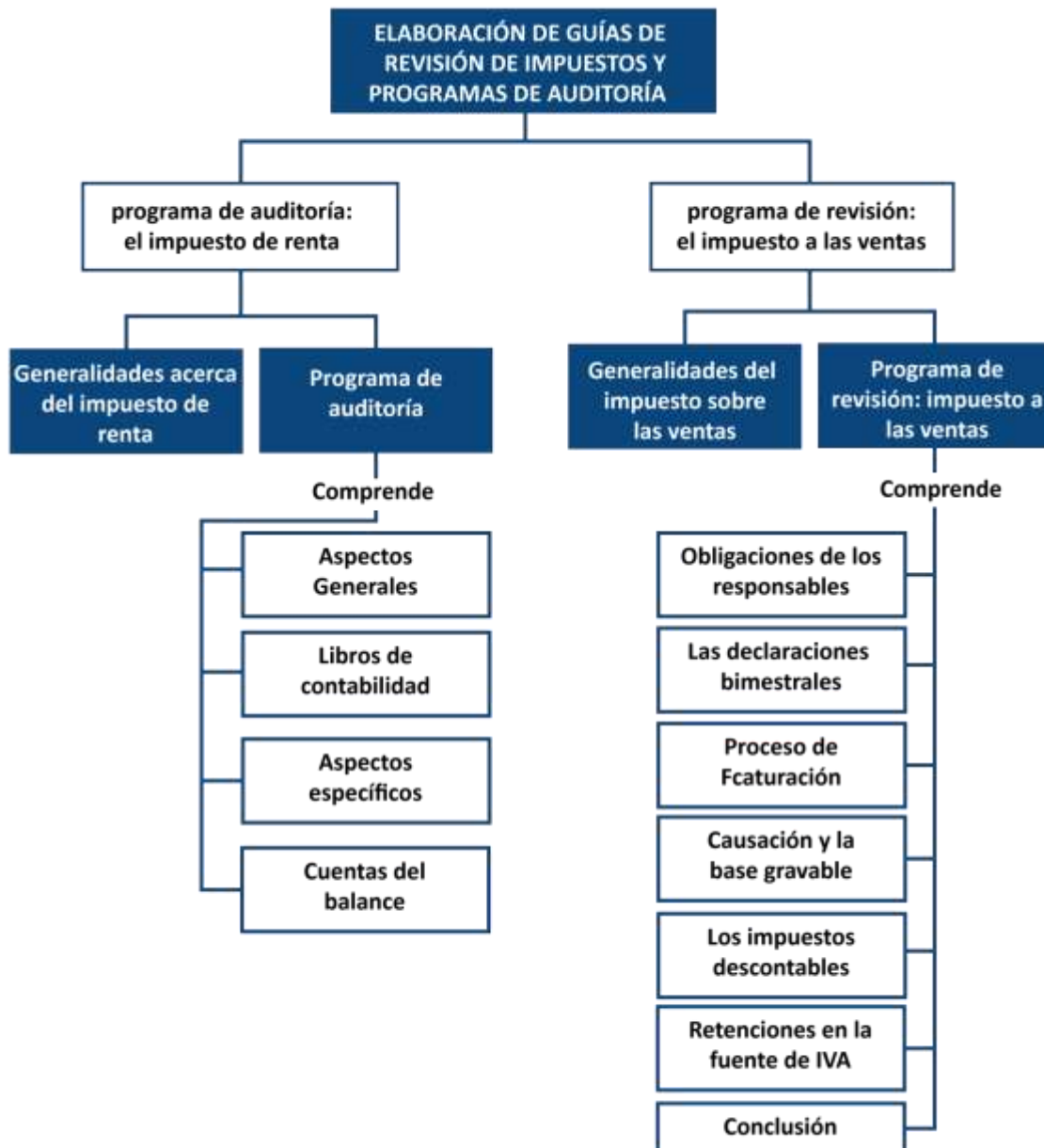


Tener en cuenta:

La DIAN ha tiene que estar a la altura de los nuevos rumbos que toma la economía, uno de estos es abrir el mercado al mundo generando la entrada de compañías extranjeras a nuestro territorio o propiciando que las empresas nacionales empleen vinculados económicos en el exterior, con este nuevo panorama la evasión a través del traslado de beneficios se ha masificado y la DIAN evita que esto pase a través de las declaraciones de precios de transferencia. En el siguiente link usted podrá conocer el concepto más aplicado para este tema http://www.preciosdetransferencia.com.co/precios_de_transferencia.php#uno o si desea conocer la normatividad vigente el siguiente decreto ilustra el proceder al momento de presentar información: <http://www.actualicese.com/normatividad/2004/12/22/decreto-4349-de-22-12-2004/>

5 UNIDAD 5 ELABORACIÓN DE GUÍAS DE REVISIÓN DE IMPUESTOS Y PROGRAMAS DE AUDITORIA

RELACIÓN DE CONCEPTOS



OBJETIVO GENERAL

Explorar el programa de auditoría para el impuesto de renta y el programa de revisión del impuesto a las ventas, entendiendo que son los dos programas de control más relevantes en la realidad empresarial.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Reconocer las características del programa de auditoria de impuesto de renta, dando un formato que sirva como un documento de trabajo y planteando un acercamiento al formulario que provee la DIAN.
- Reconocer las características del programa de revisión para el impuesto a las ventas, dando un formato que sirva como un documento de trabajo y planteando un acercamiento al formulario que provee la DIAN.

5.1 TEMA 1 PROGRAMA DE AUDITORÍA: EL IMPUESTO DE RENTA

Generalidades acerca del impuesto de renta.

El impuesto de renta y complementarios es uno de los impuesto más importantes con los que cuenta la DIAN y uno a los que le hace un seguimiento exhaustivo, podemos diferenciar dos tipos, el primero es la “declaración de renta y complementarios personas naturales y asimiladas no obligadas a llevar contabilidad” y el que estudiaremos en este documento que es la “declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio para personas jurídicas y asimiladas, personas naturales y asimiladas obligadas a llevar contabilidad”, éste último es un poco más complejo y puede servir como base para hacer un análisis al primero.

La DIAN define este impuesto así: “es un impuesto directo, que recae sobre los contribuyentes individualmente considerados y grava a quienes en la ley están previstos como sujetos pasivos que hayan percibido ingresos – Hecho generador del impuesto- susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio.” (Dirección de impuestos y aduanas nacionales-DIAN, 2011, pág. 9). Como ya se sabe el tributo comprende los factores complementarios que son las ganancias ocasionales, por ejemplo, las remesas. Ahora los contribuyentes de este impuesto son todas las personas naturales, jurídicas o similares que están estipuladas en la ley; también los contribuyentes pueden estar inscritos en dos tipos de regímenes, el primero es el régimen común u ordinario, en el cual se agrupan personas naturales y asimiladas tales como, la asignación y donaciones modales y sucesiones liquidadas, también se encuentran sociedades, entidades nacionales como sociedades colectivas, comanditas simples, sociedades de hecho con características limitadas, corporaciones y fundaciones con fin de lucro y sociedades anónimas y asimiladas, etc. El segundo grupo de contribuyentes son los del régimen especial, los cuales en consideración a su naturaleza y el tipo de actividad realizada están declaradas por el gobierno como de interés para la comunidad al amparo del artículo 19 del estatuto tributario que como se sigue:

“ARTICULO 19. CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL. <Artículo modificado por el artículo 8 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes que se enumeran a continuación, se someten al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al régimen tributario especial contemplado en el Título VI del presente Libro: 1. Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el artículo 23 de este Estatuto, para lo cual deben cumplir las siguientes condiciones: a) Que el objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal,

cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social; b) Que dichas actividades sean de interés general, y c) Que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social. 2. Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros y se encuentren sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria. 3. Los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales respecto de sus actividades industriales y de mercadeo. 4. Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismos de control. Estas entidades estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios si el veinte por ciento (20%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, se destina de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional. El beneficio neto o excedente de estas entidades estará sujeto a impuesto cuando lo destinen en todo o en parte en forma diferente a lo establecido en este artículo y en la legislación cooperativa vigente” (Estatuto Tributario, 2009)

Claro está, la ley también comprende la figura de sujeto que no es considerado como contribuyente.

Ahora, todos los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios de ganancia ocasional, personas jurídicas y que sean del régimen ordinario o del régimen especial y “las personas naturales obligadas a llevar libros de contabilidad, así como las asimiladas a ambas, se encuentran obligadas a declarar, con excepción de los enumerados en el artículo 592” (Dirección de impuestos y aduanas nacionales-DIAN, 2011, pág. 17). Expresamente los que no están en la obligación de presentar tal declaración son:

“ARTICULO 592. QUIENES NO ESTAN OBLIGADOS A DECLARAR. No están obligados a presentar declaración de renta y complementarios: 1. <Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). Numeral modificado por el artículo 75 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes personas naturales y sucesiones ilíquidas que no sean responsables del impuesto a las ventas, que en el respectivo año o período gravable hayan obtenido ingresos brutos inferiores a 1.400 UVT y que el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable no exceda de 4.500 UVT. 2. Las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411, inclusive, y dicha retención en la fuente, así como la retención por remesas* cuando fuere del caso, les hubiere sido practicada. 3. Los asalariados a quienes se les eliminó la declaración tributaria. 4. <Numeral adicionado por el artículo 29 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes señalados en el artículo 414-1 de este Estatuto.” (Estatuto Tributario, 2009)

También es de obligatoriedad la presentación de la declaración de ingresos y patrimonio salvo los casos especificados en el decreto 4709 de 2011, por ejemplo, las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del ICBF. Otra clase de declaración es la llamada declaración de cambio de titular de inversión extranjera, esto es “están obligados a presentar esta declaración los titulares de la inversión extranjera, por cada operación que realicen que impliquen cambio de titular, como requisito indispensable para que el organismo nacional

competente autorice dicho cambio” (Dirección de impuestos y aduanas nacionales-DIAN, 2011, pág. 19), esto de conformidad con el artículo 326 del estatuto tributario. Ahora, las sanciones que acarrea el contribuyente por la ausencia de la declaración son diversas, el tope mínimo es de 10 UVT, y van desde la presentación fuera de la fecha hasta aquella por correcciones.

Programa de auditoría.

El programa de auditoría para el impuesto de renta tiene como objetivo revisar todos los elementos esenciales de la declaración de renta para reducir el riesgo de adquirir sanciones y por ende mayor impuesto; también tiene como propósito de vigilar el debido cumplimiento de las normas que estipula la DIAN. Este formato de programa de auditoría del impuesto de renta toma como fundamento la planteada por Pardo Rojas, Ramirez Hoyos, & Monsalve Tejada del texto contabilidad y auditoría tributaria haciendo las actualizaciones pertinentes.

Estos programas generalmente constan de tres partes, la primera es aquella en la que se revisan los datos generales de la empresa, cálculo de las principales casillas, la segunda parte es la referente al control de los libros de contabilidad, la tercera parte se revisan los aspectos específicos de la declaración como los ingresos, costos y deducciones, retenciones en la fuente y la última parte está para el análisis de las cuentas del balance.

Aspectos generales.

En los aspectos generales se han de verificar los datos generales del contribuyente los cuales deben corresponder al certificado de existencia y representación delgal, es decir, dirección, razón social, NIT, actividad económica. Realizar el contraste entre los anexos de determinación del patrimonio y renta con los estados financieros del revisor fiscal y los libros oficiales. También, prosiga con la comprobación de los cálculos y valores informados en el formulario oficial, en caso tal de encontrar diferencias analice si las diferencias contables y fiscales están bien justificados a través de las conciliaciones que se le presenten. En el apartado de los ingresos no constitutivos de renta fije su atención a los soportes y que estén en concordancia a las normas. En lo que respecta a la determinación del impuesto debe comprobar que el cálculo del impuesto de renta sea el resultado entre la renta presuntiva y la llamada renta por el sistema ordinario; en la renta presuntiva verifique que ésta se realizó sobre el patrimonio líquido del año anterior en el que se hagan los descuentos del valor patrimonial, compras de acciones en el año, etc. Posteriormente se procede a verificar los descuentos tributarios que la compañía ha tomado, en los cuales se deben encontrar los debidos soportes o anexos y que estos descuentos no excedan los límites establecidos por el artículo 259 del estatuto tributario. Compruebe los soportes de las retenciones, que sean acordes a los pagos realizados si se trata de auto retenciones o de los certificados de los agentes de retención. Por último, se encuentran las verificaciones del cálculo de los anticipos y que estén en conformidad con lo establecido en el artículo 807 del estatuto tributario y las comprobaciones de los saldos a pagar.

Libros de contabilidad.

La verificación de los libros de contabilidad es de suma importancia porque es uno de los elementos probatorios en las inspecciones realizadas en la DIAN. Obtenga los libros del último año, los cuales deben estar registrados en cámara de comercio; en los libros principales deben estar: “el diario, mayor y balances, inventarios y balances,

que se hayan registrado oportunamente y que no presenten un atraso de más de cuatro meses, contados desde el último día del mes anterior a la revisión” (Pardo Rojas, Ramirez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 394). En los artículos 654 y 655 del estatuto tributario se encuentran las sanciones establecidas por las irregularidades que presenten estos documentos.

Aspectos específicos.

Uno de los más importantes que hay que verificar son los ingresos informados en el último año, los cuales deben corresponder a los causados; también debe constatar que el punto de corte que la compañía realiza permite observar que los bienes o servicios tengan la debida facturación y causación. Considere las conciliaciones que estén sujetos a los ingresos. En cuanto a los costos y deducciones se debe verificar la relación de causalidad, deben estar justificados, la facturación da el debido soporte y que tenga su respectivo documento equivalente, las retenciones en la fuente se han realizado de conformidad al artículo 771-2 del estatuto tributario. El cumplimiento de las

normas en las deducciones reportadas debe ser bien sustentado. En cuanto a la retención en la fuente verifique que se haga para los pagos laborales, comisiones, ingresos tributarios y pagos en el exterior; “realice una prueba de desembolsos, seleccionando al azar algunos pagos, para establecer si las retenciones aplicadas corresponden al concepto del pago o abono en cuenta, según la factura o documento equivalente y si se causan oportunamente, atendiendo al mes del recibo o de la factura del proveedor”. (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 396).

En cuanto a la parte operativa es preciso realizar un diagnóstico acerca del software que posee la compañía y del proceso con el que cuenta para la administración de las cuentas por pagar, es decir, si cuentan con la debida tabla de retenciones. Compruebe que la información tributaria se haya presentado en el plazo estipulado por la DIAN; Análisis de las cuentas del balance.

Cuentas del balance

Iniciando por el efectivo, se deben comprobar los saldos que se reportaron en la última declaración de renta, éstos deben estar soportados con las respectivas conciliaciones bancarias y de existir partidas pendientes deben servir para establecer el saldo a declarar. Si se realizaron operaciones en moneda extranjera se debe verificar el tipo de tasa de cambio que se usó para justificar un mayor o menor ingreso. Si la compañía cuenta con inversiones en renta fija se debe verificar el método de valoración de inversiones y que corresponda al método establecido por la superintendencia que la regula, de no necesitar un método de valoración se debe verificar que la determinación sea por medio del valor en libros.

En cuanto a las cuentas por cobrar y las provisiones se debe comprobar que la compañía realiza el cálculo de la provisión de conformidad a lo establecido en la ley. Y en las inversiones en renta variable verifique que la compañía si está obligada a aplicar métodos de valoración a las inversiones. Si la compañía tiene a su cargo acciones “verifique que las utilidades o perdidas en la subordinada se hayan excluido para la determinar la utilidad fiscal y en su defecto hayan incluido los dividendos abonados en cuenta en calidad de exigibles”. (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 401). Compruebe los ajustes por inflación realizados sobre el valor que se

haya declarado en el año anterior. Verifique si la compañía está obligada a llevar un sistema de inventario permanente; constate los métodos para la valoración de inventarios y que sea efectuado de forma uniforme durante todo el año. En caso tal de que se realice un cambio en el método de valoración inventarios, se debe verificar la debida solicitud de autorización a la DIAN. También se debe hacer seguimiento al libro de registro de inventarios el cual debe estar firmado por el contador público o que esté registrado en cámara de comercio. Compruebe los ajustes por inflación y las técnicas de depreciación de la propiedad, planta y equipo.

En cuanto a los pasivos el proceso de verificación empieza por los soportes de los mismos, este debe ser el mismo que fue colocado en el formulario de la declaración de renta. Verifique aquellos pasivos que fueron tomados como deducciones o como costos, los cuales siempre deben estar soportados. Los ajustes por inflación al patrimonio deben cumplir con que “la base para aplicar los ajustes fiscales al patrimonio, corresponda al valor declarado en el año anterior” (Pardo Rojas, Ramírez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 408). Por ultimo debe comprobar los aumentos o disminuciones al patrimonio que se hayan realizado en lo corrido del año. Con toda esta información clara, se procede a emitir una conclusión los procedimientos observados y los controles que lleva la compañía.

Este es el cuerpo del programa de auditoría en el que se agrupan las revisiones expuestas anteriormente.

Programa de auditoría: impuesto de renta	
Cliente: _____	
Periodo de revisión: _____	
Objetivo:	
Categoría	Referencia y observaciones
I. Aspectos generales.	
II. Libros de contabilidad.	

III. Aspectos específicos.	
IV. Análisis de las cuentas del balance	
Elaborado por _____ fecha _____	
Revisado por _____ fecha _____	

Fuente: (Pardo Rojas, Ramirez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, págs. 390-409)

5.1.1 EJERCICIO DE AUTOEVALUACIÓN

TALLER 7

1. El caso estudiado en esta sección fue para declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio para personas jurídicas y asimiladas, personas naturales y asimiladas obligadas a llevar contabilidad, ahora indague las principales diferencias con la

declaración para las personas que deben presentar declaración de renta y

complementarios personas naturales y asimiladas no obligadas a llevar contabilidad.

2. De acuerdo al formulario 110 que provee la DIAN, ¿Qué casillas deben ser incluidas en el programa que acabamos de estudiar? ¿Cuál es su fundamento a la luz del estatuto tributario? Y ¿Qué procedimiento propone para auditar y corregir posibles errores en los conceptos que usted propone?

PISTAS DE APRENDIZAJE**Tenga presente:**

Para realizar el programa de auditoría del impuesto de renta debe tener claro las múltiples casillas que en ella hay, por eso la DIAN cada año genera una guía para su diligenciamiento, la cual puede encontrar en el siguiente link:

http://www.dian.gov.co/descargas/Formularios/2012/obligados2011_v.pdf

5.2 TEMA 2 PROGRAMA DE REVISIÓN: EL IMPUESTO A LAS VENTAS

Generalidades del impuesto sobre las ventas.

El impuesto sobre las ventas o IVA es uno es un impuesto indirecto que tiene una cobertura importante en el universo de los contribuyentes, puesto que recae sobre el consumo de bienes y servicios, juegos de azar etc. Su causación es instantánea y de régimen general. “en Colombia aplica en las diferentes etapas del ciclo económico de la producción, distribución, comercialización e importación” (dirección de impuestos y aduanas nacionales-DIAN, 2012, pág. 5).

Es un impuesto indirecto porque entre el contribuyente que es el que asume la carga económica del impuesto y la nación que es el sujeto pasivo y por ende el acreedor de la obligación, existe una figura que funge como intermediario. El tipo de causación es instantáneo porque “el hecho generador del impuesto tiene ocurrencia en un instante o momento preciso, aunque para una adecuada administración la declaración se presenta por periodos bimestrales” (dirección de impuestos y aduanas nacionales-DIAN, 2012, pág. 5). Ahora la vigencia del impuesto está consagrado en el artículo 338 de la constitución política. En la aplicación del impuesto sobre las ventas se distinguen los bienes y servicios en gravados, excluidos y exentos. La acusación del impuesto únicamente recae sobre el mayor valor adicionado en la última operación; jurídicamente se establece un responsable del tributo, es decir, la figura que asume la responsabilidad del impuesto y que responde ante el Estado. Este responsable tiene las siguientes obligaciones:

“facturar, recaudar, declarar y pagar el impuesto generado en las operaciones gravadas”

(dirección de impuestos y aduanas nacionales-DIAN, 2012, pág. 6).

Ahora, existen de acuerdo al artículo 420 del estatuto tributario cuatro hechos generadores del impuesto a las ventas que son:

“ARTICULO 420. HECHOS SOBRE LOS QUE RECAE EL IMPUESTO. <Fuente original compilada: D. 3541/83 Art. 1o.> El impuesto a las ventas se aplicará sobre: a. <Fuente original compilada: L. 55/85 Art. 48> Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente. b. <Literal modificado por el artículo 25 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> La prestación de servicios en el territorio nacional. c. La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente. d. <Literal adicionado por el artículo 62 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> Impuesto sobre las Ventas en los juegos de suerte y azar. Constituye hecho generador del Impuesto sobre las Ventas la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías.” (Estatuto Tributario, 2009)

Entonces, el impuesto sobre las ventas se constituye en toda actividad que implique transferencia del dominio o propiedad de un bien. “también se considera venta los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa” (Dirección de impuestos y aduanas nacionales-DIAN, 2012, pág. 7).

Recordemos cual es la clasificación que hace la ley tributaria en lo que respecta a los bienes gravados, bienes excluidos, bienes exentos. El primero de ellos son todos aquellos bienes que estipula la ley en los cuales recae el impuesto en cuya importación o comercialización se les aplica la tarifa estipulada. El segundo tipo de bien corresponde a los excluidos del impuesto, que son aquellos que no son objeto de imposición, por ejemplo, bienes y equipos que son importados a través de convenios tratados o acuerdos internacionales, que correspondan a lo establecido en el artículo 480 del estatuto tributario. Por ultimo están los bienes exentos de impuesto a los cuales les corresponde una tarifa de 0%, por ejemplo, los bienes que son exportados, estos bienes son directamente especificados en los artículos 447, 478, 479 y 481 del estatuto tributario. Esta clasificación también se extiende a los servicios, los cuales tienen un crecimiento importante en la economía colombiana.

Habíamos hablado de los responsables del impuesto sobre las ventas, pero no tocamos los tipos de responsables. Esta el responsable en las ventas, los cuales son los comerciantes en cualquiera de los ciclos de producción, distribución y comercialización en que actúen. En cuanto a los servicios, es preciso considerar los tipos de actividades que realicen los responsables que presten el servicio gravado. Para las actividades de importación u juegos de azar los responsables son los encargados de las importaciones (siempre y cuando sean bienes que no hayan sido excluidos por tratados) y los operadores del juego (“como tal la persona o entidad que ofrece al usuario a cambio de su participación un premio, en dinero o en especial, el cual ganará si acierta” (dirección de impuestos y aduanas nacionales-DIAN, 2012, pág. 29)).

Programa de revisión: impuesto a las ventas.

El objetivo de este programa de revisión es constatar “los procedimientos y controles internos existentes en una compañía en materia de impuesto a las ventas, con el fin de identificar oportunidades y áreas de mejoramiento” (Pardo Rojas, Ramirez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 412). Al igual que la revisión anterior, también cumple con reducir el riesgo a sanciones y por ende a mayores impuestos por parte de la DIAN. Este formato de programa de revisión de impuesto a las ventas toma como fundamento la planteada por Pardo Rojas, Ramirez Hoyos, & Monsalve Tejada del texto contabilidad y auditoría tributaria haciendo las las actualizaciones pertinentes.

Este programa de revisión generalmente contiene siete partes que permiten abarcar el impuesto a las ventas, el primer ítem que se analiza son las posibles obligaciones de los responsables o datos generales del contribuyente, luego prosigue con las declaraciones que se hacen cada bimestre, luego se verifica el estado de la facturación

seguido por la causación del impuesto y la determinación de la base gravable, se toman en cuenta cuales son los impuestos descontables, se prosigue con las retenciones en la fuente de IVA y por último se realiza una conclusión de la revisión.

- **Obligaciones de los responsables.**

En esta primera parte deben verificar la inscripción como responsable del impuesto, en caso tal de ser un exportador se debe renovar anualmente el registro como tal, revisar la cuanta en el balance de impuesto a las ventas por pagar en los cuales debe existir el siguiente registro de conformidad al artículo 509 del estatuto tributario:

“ARTICULO 509. OBLIGACIÓN DE LLEVAR REGISTRO AUXILIAR Y CUENTA CORRIENTE PARA RESPONSABLES DEL REGIMEN COMUN. Los responsables del impuesto sobre las ventas sometidos al régimen común, incluidos los exportadores, deberán llevar un registro auxiliar de ventas y compras, y una cuenta mayor o de balance cuya denominación será "impuesto a las ventas por pagar", en la cual se harán los siguientes registros: En el haber o crédito: a. El valor del impuesto generado por las operaciones gravadas. b. El valor de los impuestos a que se refieren los literales a) y b) del artículo 486. En él debe o débito: a. El valor de los descuentos a que se refiere el artículo 485. b. El valor de los impuestos a que se refieren los literales a) y b) del artículo 484, siempre que tales valores hubieren sido registrados previamente en el haber.” (Estatuto Tributario, 2009)

También se debe verificar la expedición de las facturas y que éstas estén soportadas y debidamente diligenciadas como lo consagra el artículo 617 del estatuto tributario. De la misma manera, examinar en la contabilidad la debida discriminación entre las operaciones gravadas, es decir, si son exentas y excluidas y para los bienes o servicios gravados especificar las tarifas. Por último, cerciorarse que se haga la declaración y el respectivo pago en cada bimestre en los plazos señalados por la autoridad competente.

Las declaraciones bimestrales.

Primero y esto muy importante, es evitar el error en las declaraciones del impuesto sobre las ventas, puesto que existen empresas que en el fan de realizar maniobras contables olvidan que la DIAN pone énfasis en la suma de los 6 bimestres declarados los cuales deben concordar a los ingresos de la declaración. También se debe verificar en las declaraciones la razón social, el NIT, la dirección del domicilio, la actividad económica en la cual se desempeña y los certificados ante la cámara de comercio; “los valores reportados por ingresos brutos por operaciones gravadas, exentas y excluidas y no gravadas, cruzan con los registros contables según libros oficiales del bimestre respectivo” (Pardo Rojas, Ramirez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 413). En cuanto al IVA recaudado o generado debe corresponder con los ingresos gravados por las diversas tarifas. Precise los impuestos que se consideran como descontables y que estos estén debidamente soportados y de conformidad con el artículo 771-2 del estatuto tributario todos los documentos cumplen con los requisitos. Por último, en la verificación de la determinación del saldo a pagar o a favor en IVA, se deben cumplir los siguientes requisitos:

- “Impuesto generado por las operaciones gravadas Menos impuestos descontables

- Menos retenciones de IVA a favor
- Menos saldo a favor periodo anterior sin solicitud de devolución o compensación.” (Pardo Rojas, Ramirez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004)
- Proceso de facturación.

En la verificación del proceso de facturación se debe constatar que la expedición de las facturas sea la correcta, es decir, con lo expresado en el artículo 617 del estatuto tributario; en la comprobación del sistema de facturación debe quedar explícitamente las características del sistema, si es manual o a través de un ordenador y que la numeración que es usada esté

autorizada por la DIAN. “transcurridos los dos años, si la totalidad de la numeración no ha sido utilizada, compruebe que la compañía haya habilitado esta numeración a la DIAN” (Pardo Rojas, Ramirez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 415). En caso tal que la compañía no esté obligada a facturar, el documento equivalente debe cumplir con los decretos reglamentario y los requisitos expresados en el artículo 616-1 del estatuto tributario. “compruebe la secuencia numérica de la facturación que soportan los ingresos de un bimestre a otro” (Pardo Rojas, Ramirez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 417)

• Causación y la base gravable.

Primero es necesario identificar las operaciones que fueron gravadas con el impuesto y verificar que se les aplicó la debida tarifa. “verifique en forma selectiva por las operaciones que dan lugar al impuesto, que éstas se estén registrando en el bimestre correspondiente a la causación del ingreso” (Pardo Rojas, Ramirez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 416). Para garantizar el cumplimiento a las normas que regulan la causación, verifique que se realiza un corte adecuado de documentos en cada bimestre. De acuerdo a los artículos 447 y 448 del estatuto tributario verifique que en la base para liquidar el impuesto se hayan tenido en cuenta los valores totales de las operaciones; ahora, prosigue la comprobación de que el IVA se haya liquidado sobre el valor comercial del bien o servicio.

En el movimiento del inventario verifique que si el retiro de los productos, bien sea para consumo propio o dados en donación, el valor del IVA se liquide sobre el valor comercial; además “verifique selectivamente con soportes como: salidas de almacén o guías de despacho esta situación” (Pardo Rojas, Ramirez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, pág. 417).

• Los impuestos descontables.

La verificación de los costos y gastos que son considerados como descontables deben ser registrados contablemente en cada bimestre y siempre debe coincidir el periodo de registro contable y la solicitud en la declaración. También se debe verificar periódicamente las facturas y documentos que sirven como soporte para satisfacer los requisitos del artículo 771-2 del estatuto tributario.

• Retenciones en la fuente de IVA.

En general la compañía debe cumplir con las siguientes obligaciones:

- “manejo de cuenta de IVA retenido.
- Cancelación de la retención en los plazos señalados por el gobierno nacional.
- Expedición del certificado bimestral o por operación, de acuerdo con los requisitos que los decretos reglamentarios solicitan.
- Causación de la retención en el momento del pago o abono en cuenta.
- En transacciones con régimen simplificado y operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia, se debe asumir el impuesto” (Pardo Rojas, Ramirez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, págs. 419-420)

Conclusión.

La conclusión que debe emitir sobre la revisión de la declaración y los procedimientos observados incluye propuestas para el mejoramiento de los procesos e incentivar a un mayor control por parte de la compañía.

Ahora, esta solo es una estructura que se sugiere pero que puede ser modificada con las diferentes casillas de la declaración.

Programa de revisión: impuesto a las ventas	
Cliente: _____ Periodo de revisión: _____ Objetivo:	
Categoría	Referencia y Observaciones
I. Aspectos generales.	
II. Libros de contabilidad.	
III. Aspectos específicos.	
V. Los impuestos descontables	
VI. Retenciones en la fuente de IVA	

VII.Conclusión	
Elaborado por-----fecha-----	
Revisado por-----fecha-----	

Fuente: (Pardo Rojas, Ramirez Hoyos, & Monsalve Tejada, 2004, págs. 411-420)

5.2.1 EJERCICIO DE AUTOEVALUACIÓN

TALLER 8

Indague mínimo 3 diferencias entre bienes exentos y bienes excluidos. Investigue cuales son los diferentes tipos de servicios exentos y excluidos.

De acuerdo al formulario 300 que provee la DIAN para la declaración de impuesto sobre las ventas, ¿Qué casillas deben ser incluidas en el programa que acabamos de estudiar? ¿Cuál es su fundamento a la luz del estatuto tributario? Y ¿Qué procedimiento propone para auditar y corregir posibles errores en los conceptos que usted propone?

PISTAS DE APRENDIZAJE



Tener en cuenta:

Para realizar el programa de revisión de impuesto sobre las ventas debe tener claro las múltiples casillas que en ella hay, por eso la DIAN cada año genera una guía para su diligenciamiento, la cual puede encontrar en el siguiente link:
http://www.dian.gov.co/descargas/Formularios/2012/iva_2012.pdf. En ella encontrará el formulario, bases y definiciones que toma la DIAN.

6 PISTAS DE APRENDIZAJE

Tener en cuenta: El Código de Comercio y el Estatuto Tributario son las guías para la correcta presentación de los libros comerciales.

Tenga presente que: Un buen orden de los libros y sus anexos correspondientes son la base para que la actividad contable y fiscal de la compañía sea efectiva y exitosa al momento de definir los tributos y no caer en sanciones por parte de los entes de control.

Traer a la memoria: Las estructuras de las cuentas de balance contable y fiscal poseen las mismas raíces para su cálculo, es decir, los activos son equivalentes al patrimonio bruto, los pasivos a la deuda y el patrimonio al patrimonio líquido.

Tener en cuenta: Para la entrega de informes sobre las declaraciones tributarias y sus correspondientes revisiones, es importante entregar al cliente una versión previa con dos semanas de anticipación (mínimo) para realizar correcciones y otras observaciones antes de la entrega final.

Tenga presente que: Para que el auditor inicie sus labores, es necesario contemplar cómo se elaborarán las tres etapas del desarrollo de su trabajo: la planificación, el control y seguimiento, y la revisión

Traer a la memoria: Es importante para el desarrollo del trabajo del auditor proseguir detallada y estrictamente con los objetivos que en este tema se han presentado. Ello es importante para no caer en errores de evasión de impuestos u otros pleitos que traigan consigo sanciones legales y mayores impuestos.

Tener en cuenta: Resulta de vital importancia que el auditor siempre contemple una provisión

Tenga presente que: En el siguiente link encontrará una aproximación a la evasión en Colombia y las medidas que puede tomar la DIAN al respecto: <http://www.portafolio.co/economia/dian-prepara-ofensiva-contra-la-evasion-impuestos>

Traer a la memoria: La DIAN ha tiene que estar a la altura de los nuevos rumbos que toma la economía, uno de estos es abrir el mercado al mundo generando la entrada de compañías extranjeras a nuestro territorio o propiciando que las empresas nacionales empleen vinculados económicos en el exterior, con este nuevo panorama la evasión a través del traslado de beneficios se ha masificado y la DIAN evita que esto pase a través de las declaraciones de precios de transferencia. En el siguiente link usted podrá conocer el concepto más aplicado para este tema <http://www.preciosdetransferencia.com.co/precios-de-transferencia.php#uno> o si desea conocer la normatividad vigente el siguiente decreto ilustra el proceder al momento de presentar información: <http://www.actualicese.com/normatividad/2004/12/22/decreto-4349-de-22-12-2004/>

Tener en cuenta: Para realizar el programa de auditoría del impuesto de renta debe tener claro las múltiples casillas que en ella hay, por eso la DIAN cada año genera una guía para su diligenciamiento, la cual puede encontrar en el siguiente link: http://www.dian.gov.co/descargas/Formularios/2012/obligados2011_v.pdf

Tenga presente que: Para realizar el programa de revisión de impuesto sobre las ventas debe tener claro las

múltiples casillas que en ella hay, por eso la DIAN cada año genera una guía para su diligenciamiento, la cual puede encontrar en el siguiente link: http://www.dian.gov.co/descargas/Formularios/2012/iva_2012.pdf. En ella encontrará el formulario, bases y definiciones que toma la DIAN.

7 GLOSARIO

- **Auditor:** Persona que realiza los trabajos de auditoría, también llamada revisión de contabilidad o censura jurada de cuentas. Debe poseer una sólida formación en materia contable, economía y administración de empresas, derecho en general y en especial derecho mercantil y legislación fiscal, economía nacional e internacional, etcétera. Ha de reunir una serie de características personales que le permitan afrontar con éxito su delicada tarea: don de gentes, capacidad de análisis, creatividad, espíritu observador y crítico, receptividad, discreción, seriedad y objetividad.
- **Auditoría:** Del inglés to audit, que significa verificar, inspeccionar. El término inglés audit encuentra su origen a su vez, al igual que la palabra española audiencia, en las voces latinas audire (oír), auditio (acto de oír o audición) o auditus (oído, facultad de oír). La palabra auditoría pasó de los países latinos al mundo anglosajón y de allí, de Inglaterra y los Estados Unidos de América, principalmente, volvió nuevamente al mundo latino ya bien avanzado el siglo xx, para designar lo que en los diferentes países se venía denominando censura de cuentas o revisión de contabilidades. Sin embargo, esta nueva acepción del término auditoría fue siendo gradualmente ampliada durante las últimas décadas, y hoy día el término auditoría se utiliza no solamente para referirse a la censura de cuentas o revisión de contabilidades en sentido estricto, sino también para designar toda actividad de control expost o a posteriori de la actividad económico-financiera de cualquier institución, ya sea ésta privada o pública. (Economía48, 2006-2009)
- **Balance:** Un importante documento financiero preparado de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) que enumera todos los activos de una compañía por su valor contable y que enumera por separado todos los pasivos de la compañía y el patrimonio neto de los propietarios por su valor contable. Este documento refleja los valores en una fecha concreta. En los últimos años, se han producido movimientos para cambiar el método de cálculo y centrarlo más en los valores de mercado y menos en los valores contables. A veces, los balances se denominan estados de situación financiera. (Economía48, 2006-2009)
- **Compañía:** Asociación de dos o más personas para asumir conjuntamente el riesgo de una actividad económica con el fin de obtener un beneficio. (Economía48, 2006-2009)
- **Contabilidad:** Técnica de análisis, registro y comprobación, en un lenguaje cuantitativo y homogéneo, de magnitudes que reflejan una actividad para conservar memoria de ella, expresar su evolución y resultados y permitir su control. (Economía48, 2006-2009)
- **Contribuyente:** Persona natural o jurídica a quien la Ley impone la obligación de pagar un impuesto. (Economía48, 2006-2009)
- **Elusión:** Acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas. (Montt)
- **Ente:** En economía, entidad u organismo. (Economía48, 2006-2009)

- **Evasión:** Acción que se produce cuando un contribuyente deja de cumplir con su declaración y pago de un impuesto según lo que señala la ley. Esta acción puede ser involuntaria (debido a ignorancia, error o distinta interpretación de la buena fe de la ley) o culposa (ánimo preconcebido de burlar la norma legal, utilizando cualquier medio que la ley prohíbe y sanciona). (Montt)
- **Exención:** Franquicia o beneficio tributario, establecido por ley, en virtud del cual se libera del pago de impuestos o gravámenes, ya sea que se beneficie a una determinada actividad o contribuyente. La liberalización puede ser de tipo total o parcial. En el primer caso, exime por completo del tributo respectivo; en el segundo, sólo de la parte que alcanza la liberalización. (Montt)
- **Facturas:** Son documentos tributarios que los comerciantes envían usualmente a otro comerciante, con el detalle de la mercadería vendida, su precio unitario, el total del valor cancelable de la venta y, si correspondiera, la indicación del plazo y forma de pago del precio. (Montt)
- **Financiero:** Relativo a la Hacienda Pública, cuestiones bancadas y bursátiles o grandes negocios mercantiles. El que se dedica a la financiación e inversión a gran escala. (Economía48, 2006-2009)
- **Fiscal:** Relativo a la Hacienda Pública o a la recaudación de medios económicos por parte del Estado. (Economía48, 2006-2009)
- **Fiscalizador:** Funcionario del SII encargado de verificar el cumplimiento de las leyes tributarias, como asimismo la veracidad de lo informado en las Declaraciones Juradas por el contribuyente mediante procesos y procedimientos definidos en el Código Tributario. (Montt)
- **Hacienda Pública:** Conjunto de bienes y derechos de titularidad pública destinados por el Estado al cumplimiento y satisfacción de las necesidades de la nación y al desarrollo de la actividad económica y financiera.
- Órgano de la Administración para temas fiscales y económicos. (Economía48, 2006-2009)
- **Importación:** Ingreso legal al país de mercancía extranjera para su uso y consumo, la que debe pagar, previamente, si corresponde, los gravámenes aduaneros, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y otros impuestos adicionales. (Montt)
- **Impuesto:** Exacción coactiva sin contraprestación que por imperativo legal se establece a favor del Estado, con cargo a la renta o al patrimonio de un sujeto económico. Los impuestos constituyen la principal fuente de financiación del Estado. En una economía con un cierto grado de desarrollo suele existir una gran diversidad de impuestos: sobre la renta de las personas físicas, sobre el patrimonio, sobre el valor añadido, sobre la tenencia y el tráfico de inmuebles, etcétera. La clasificación más usual de los impuestos es en directos e indirectos, lo cual se realiza atendiendo a diferentes criterios. (Economía48, 2006-2009)
- **Impuesto al valor agregado IVA:** Se le llama Impuesto al valor agregado porque efectivamente sólo se paga impuesto sobre el valor que se le agrega a un bien. El responsable de este impuesto sólo paga el impuesto equivalente al valor que le agrega a producto, no paga el impuesto sobre el valor de todo el producto.

(gerencie.com)

- **Impuesto Directo:** Son impuestos que se aplican directamente al titular de la renta o riquezas que los paga, de manera que se puede reconocer quién lo pagó y su monto. Dentro de los impuestos directos están aquellos contemplados en la Ley de la Renta, como los impuestos a las utilidades de las empresas o los impuestos personales. (Montt)
- **Impuestos Indirectos:** Impuesto que se aplica por el uso de la riqueza sobre las personas y, por lo tanto, indirectamente. Los impuestos son indirectos sobre las ventas, la propiedad, el alcohol, las importaciones, la gasolina, etc. (Montt)
- **Ingreso fiscal:** Corresponde a todos los fondos recaudados por el fisco, provenientes de los impuestos pagados por los contribuyentes, ventas de activos y servicios y utilidades de las empresas estatales. (Montt)
- **Inversión:** Formación o incremento neto de capital. La inversión (variable flujo) de un determinado período de tiempo viene dada por la diferencia entre el capital (variable fonda) existente al final y al comienzo de dicho período; diferencia que puede ser positiva o negativa, según que haya habido inversión o desinversión, respectivamente. La inversión constituye (cuando lo incrementa) y reconstituye (cuando lo repone) el capital. (Economía48, 2006-2009)
- **Libro:** l) Argot del mercado para indicar que una transacción que da origen a una posición se registra entre los activos y/o pasivos de la institución.
- 2) Argot del mercado que se refiere a la cartera que una institución mantiene de algún tipo específico de activo tal como un libro de swaps, un libro de divisas extranjeras, o un libro de opciones. (Economía48, 2006-2009)
- **Paraíso fiscal:** Se conoce como paraíso fiscal al territorio cuyo régimen tributario es especialmente favorable a los no residentes. Por lo tanto, muchos ciudadanos y empresas se domicilian en dicho territorio con fines legales, aun cuando no vivan allí. (definiciones)
- **Provisión:** Tiene un doble aspecto: por un lado, es el importe destinado a hacer frente a gastos que se producirán en el futuro, pero de los que en el momento actual se desconoce la cuantía exacta, y por otro, recoge las pérdidas de valor producidas en determinados activos cuando se piensa que éstas son definitivas y recogidas en el presente ejercicio. Respecto a lo último, hay que señalar que las provisiones se aplican en el caso de que las correcciones valorativas del inmovilizado sean debidas a depreciaciones reversibles, mientras que las amortizaciones se reservan a las depreciaciones debidas al curso normal de la explotación y a la obsolescencia.
- **Razón social:** Atributo legal que figura en la escritura o documento de constitución que permite identificar a una persona jurídica y demostrar su constitución legal. (Montt)
- **Régimen tributario:** Conjunto de leyes, reglas y normas que regulan la tributación de las actividades económicas. (Montt)

- **Tributo:** Prestación pecuniaria de carácter coactivo establecida por el Estado u otro ente público, de acuerdo con los procedimientos establecidos en el ordenamiento jurídico, y con la finalidad u objetivo primordial de financiar los gastos públicos. Los tributos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales. (Economía48, 2006-2009).

8 BIBLIOGRAFÍA

- actualicese.com. (27 de Diciembre de 2002). Recuperado el 28 de junio de 2012, de ley 788 de 27-12-2002: <http://www.actualicese.com/normatividad/2002/12/27/ley-788-de-27-12-2002/>
- Actualicese.com. (2010). Código Sustantivo del Trabajo. Recuperado el 19 de junio de 2012, de Actualicese.com: http://www.actualicese.com/codigo_trabajo/
- Actualicese.com. (2004). Decreto 2649 de 1993: Actualicese.com. Recuperado el 25 de junio de 2012, de Actualicese.com: <http://actualicese.com/normatividad/2001/decretos/D2649-93/1D2649-93.htm>
- Actualicese.com. (s.f.). Información Contable y Tributaria al Día. Recuperado el 19 de junio de 2012, de Actualicese.com: <http://www.actualicese.com/>
- Actualicese.com. (s.f.). Plan único de Cuentas para Comerciantes. Recuperado el 19 de junio de 2012, de Actualicese.com: <http://www.actualicese.com/puc/comerciantes/>
- Boisier, S. (1988). Palimpsesto de las regiones como espacios socialmente contruidos. serie ensayos del Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación y Economía Regional (ILPES).
- Businesscol.com. (2010). Estatuto Tributario: Businesscol.com. Recuperado el 25 de junio de 2012, de Businesscol.com: <http://www.businesscol.com/productos/glosarios/economico/glossary.php?word=ESTATUTO%20TRIBUTARIO>
- Bustamante García, H. (2008). Los imaginarios de la revisoría fiscal: una aproximación teórica. Contaduría Universidad de Antioquia (52), 155-198.
- Decreto 2649 de 1993. (2009). Recuperado el 27 de Junio de 2012, de Secretaría de Senado: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/decreto/1993/decreto_2649_1993.html#35 Definición. De. (2008-2012). Código de Comercio. Recuperado el 25 de Junio de 2012, de Definición. De: <http://definicion.de/codigo-de-comercio/>
- Economía48. (2006-2009). Diccionario de Economía: Economía 48. Recuperado el 12 de Julio de 2012, de Economía48: <http://www.economia48.com/spa/d/auditoria-operativa/auditoria-operativa.htm>
- Elespectador.com. (19 de Agosto de 2010). Revelan plan de choque contra desempleo con incentivos tributarios. Recuperado el 27 de Junio de 2012, de Elespectador.com: <http://www.elespectador.com/articulo-219954-plan-de-choque-contra-desempleo-incentivos-tributarios>
- Estatuto Tributario. (2009). Recuperado el 19 de Junio de 2012, de <http://estatutotributario.com/>
- Gerencie.com. (s.f.). Auditoría financiera: Gerencie.com. Recuperado el 12 de Julio de 2012, de Gerencie.com: <http://www.gerencie.com/auditoria-financiera.html>
- López Carvajal, O. (2004). La revisoría fiscal: su papel preventivo en las organizaciones. Contaduría Universidad de Antioquia (45), 153-170.

Lozano Casabianca, G. La articulación entre investigación y docencia en la Universidad de Antioquia. Revista Educación y Pedagogía, XVIII (46), 91-99.

Muñoz Restrepo, C. A. (2006). Fiscalización; génesis y contradicciones en las organizaciones. Contaduría Universidad de Antioquia (49), 103-126.

Pardo Rojas, N. G., Hoyos Ramírez, L., & Monsalve Tejada, R. (2004). Contabilidad y Auditoría Tributaria. Bogotá: Centro Interamericana Jurídico Financiero (CIJUF).

Pardo Rojas, N. G., Ramírez Hoyos, L., & Monsalve Tejada, R. (2004). Contabilidad y auditoría tributaria. Bogotá: Centro interamericano jurídico-financiero.

portafolio.co. (25 de octubre de 2011). Dian prepara ofensiva contra la evasión de impuestos. Recuperado el 26 de junio de 2012, de portafolio.co: <http://www.portafolio.co/economia/dian-prepara-ofensiva-contra-la-evasion-impuestos>

Secretaría de Gobierno. (2005). Código Penal. Recuperado el 19 de Junio de 2012, de Secretaría de Gobierno: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2000/ley_0599_2000.html

Secretaría de Gobierno. (1991). Constitución Política de Colombia. Recuperado el 19 de junio de 2012, de Secretaría de Gobierno:

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/cp/constitucion_politica_1991.html

Secretaría de Senado. (2005). Código de Comercio. Recuperado el 19 de junio de 2012, de secretaria de gobierno:

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/codigo/codigo_comercio_pr001.html supe sociedades. (2008). Superintendencia de sociedades. Recuperado el 25 de junio de 2012, de <http://www.supersociedades.gov.co/ss/drvisapi.dll?MIval=sec&dir=232&id=27993&m=td&a=td&d=depend>