

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRIA EN CONSULTORIA TRIBUTARIA**



GUATEMALA, MAYO DEL 2009

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRIA EN CONSULTORIA TRIBUTARIA**

**LA RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
Y
EL DELITO TRIBUTARIO**

**Informe Final de tesis para la obtención del grado de Maestría en Consultoría Tributaria
con base al normativo para la elaboración de tesis de grado de examen general de
graduación de la Escuela de Estudios del veintidós de febrero de 2005.**

Profesor Consejero

Lic. Basilio Alfredo Aguilar Santizo

Postulante

Lic. Fausto Enrique Aguilar Rubio

Guatemala, Mayo de 2009

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACTULAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
HONORABLE JUNTA DIRECTIVA

Decano: Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales.
Vocal I: Lic MSc. Albaro Joel Girón Barahona.
Vocal II: Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero.
Vocal III: Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso.
Vocal IV: S.B. Roselyn Janette Salgado Ico.
Vocal V: P.C. José Abraham González Lemus.

JURADO EXAMINADOR QUE PRACTICÓ EL EXAMEN PRIVADO
DE TESIS SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE

Presidente: Lic. Msc. Jorge Enrique Dávila Martínez
Secretario: Lic. Msc. Jorge Alberto Tello Cano
Vocal I: Lic. Msc. José Antonio Diéguez Ruano
Profesor Consejero: Lic. Basilio Alfredo Aguilar Santizo



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS.
GUATEMALA, CATORCE DE ABRIL DE DOS MIL NUEVE.

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.11, Subinciso 5.11.2 del Acta 6-2009 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 26 de marzo de 2009, se conoció el Acta Escuela de Estudios de Postgrado No. 020-2008 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 30 de octubre de 2008 y el trabajo de Tesis de Maestría en Consultoría Tributaria denominado: "LA RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR Y EL DELITO TRIBUTARIO", que para su graduación profesional presentó el Licenciado FAUSTO ENRIQUE AGUILAR RUBIO, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



LIC. JOSÉ ROLANDO SECAJÁ MORALES
DECANO



Smp.

Imaid
REVISADO



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

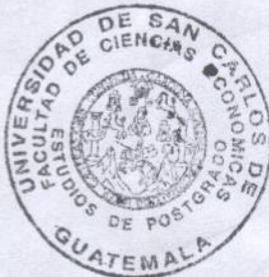
ACTA No. 020-2008

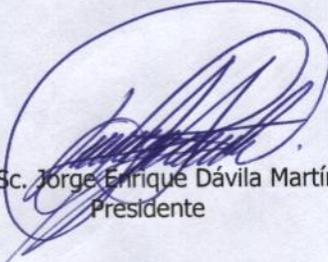
En el salón No. 3 del Edificio S-11 de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, nos reunimos los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el 30 de octubre del año en curso, a las 18:30 horas, para practicar el EXAMEN GENERAL DE TESIS del Licenciado Fausto Enrique Aguilar Rubio Carné No. 100011141, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria, como requisito para optar al grado de Maestro de la Escuela de Estudios de Postgrado. El examen se realizó de acuerdo con el Normativo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas en el punto SÉPTIMO inciso 7.2 del Acta No. 05-2005 de la sesión celebrada el veintidós de febrero de 2005.-----

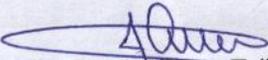
Se evaluaron de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico del informe final de la tesis elaborada por el postulante, denominada "**LA RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR Y EL DELITO TRIBUTARIO**".-----

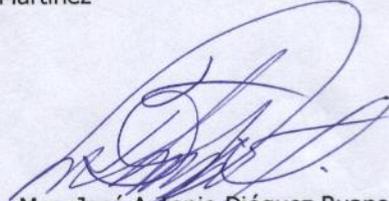
El examen fue **APROBADO** por **UNANIMIDAD** de votos **CON ENMIENDAS** por el Jurado Examinador.---
Previo a la aprobación final de la tesis, el postulante debe incorporar las recomendaciones emitidas por el Jurado Examinador, las cuales se le entregan por escrito y las presentará en el plazo máximo de 30 días a partir de la presente fecha.-----

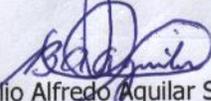
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los treinta días del mes de octubre del año dos mil ocho.-----

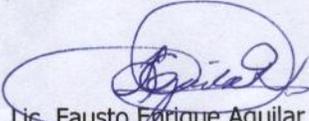



Lic. MSc. Jorge Enrique Dávila Martínez
Presidente


Lic. MSc. Jorge Alberto Tello Cano
Secretario


Lic. Msc. José Antonio Diéguez Ruano
Vocal I


Lic. Basilio Alfredo Aguilar Santizo
Profesor Consejero


Lic. Fausto Enrique Aguilar Rubio
Postulante

DEDICATORIA

A: DIOS, NUESTRO SEÑOR

MIS PADRES: José Enrique Aguilar Juárez

Zoila Amparo Rubio de Aguilar

MI ESPOSA. Lidia Azucena Hidalgo de Aguilar

MIS HIJOS: Amanda Azucena, Inés Alejandra,
Hugo Enrique.

MIS HERMANOS: Juan Leonel,

Juan Carlos

MI TIA: Olga Dorina Rubio Alemán

MI SUEGRA: Marta Julia Alonzo.

MI FAMILIA EN GENERAL

MIS COMPAÑEROS

Y CATEDRÁTICOS: Por su apoyo y amistad.

La Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

Todas las personas y entidades que me ayudaron en la elaboración de ésta tesis.

CONTENIDO

RESUMEN.....	i
INTRODUCCIÓN.....	iii
CAPITULO I	
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	1
ANTECEDENTES.....	1
JUSTIFICACIÓN.....	2
OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	3
GENERAL	3
ESPECÍFICO	3
CAPITULO II	
MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL.....	4
RESPONSABILIDAD.....	4
RESPONSABILIDAD CRIMINAL.....	5
RESPONSABILIDAD CIVIL.....	6
RESPONSABILIDAD CIVIL DEL CONTADOR EN EL EJERCICIO PROFESIONAL	6
RESPONSABILIDAD PENAL DEL CONTADOR	7
RESPONSABILIDAD PENAL DE PROFESIONALES	8
RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	9
RESPONSABILIDAD DEL PERSONAL DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	9
RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR ANTE SU EMPLEADOR	10
CODIGO DE ÉTICA PROFESIONAL.....	10
DEFINICIÓN DE CONTADOR PÚBLICO.....	14
DEFINICIÓN DE CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR INDEPENDIENTE	14
DEFINICIÓN DE CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR DEPENDIENTE	16
DELITO.....	17
DELITO FISCAL.....	18

DELITOS CONTRA EL RÉGIMEN TRIBUTARIO	18
NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS	25
TÉCNICA DE AUDITORÍA, NORMAS LEGALES, PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD Y DE LEGALIDAD	29
CONTABILIDAD CREATIVA.....	30
EVASION FISCAL.....	40
CAUSAS DE EVASIÓN FISCAL.....	42
HERRAMIENTAS PARA COMBATIR LA EVASIÓN	48
MEDIDAS TENDIENTES A COMBATIR LA EVASIÓN Y MEJORAR LA RECAUDACIÓN	53
EVASIÓN FISCAL CONTABLE.....	55
MANIPULACIÓN DE UTILIDADES.....	57
TRIBUTOS.....	59
IMPUESTO.....	60
CAPÍTULO III	
MARCO METODOLÓGICO.....	62
HIPÓTESIS PRINCIPAL.....	62
HIPÓTESIS DERIVADAS.....	62
MÉTODOS.....	62
UNIDAD DE ANÁLISIS.....	63
UNIVERSO Y MUESTRA.....	63
INSTRUMENTOS DE MEDICIÓN APLICADOS.....	63
CAPITULO IV	
ANÁLISIS DE RESULTADOS.....	64
CONCLUSIONES.....	86
RECOMENDACIONES.....	87
BIBLIOGRAFIA.....	88
APÉNDICE	

Resumen

La presente investigación pretende profundizar sobre la responsabilidad que pueda imputarse a los Contadores Públicos y Auditores como actores al intervenir en el proceso de recaudación y las determinaciones de impuestos, en la relación jurídico tributaria entre la Administración Tributaria y el sujeto pasivo,

El estudio evalúa el alcance de la responsabilidad que el Contador Público y Auditor adquiere cuando se presentan indicios de un delito tributario y desde los puntos de vista como empleado de la Administración Tributaria, de la iniciativa privada o bien como profesional independiente.

La investigación identifica como un primer elemento el dolo que da origen a la comisión de un ilícito penal, así mismo la Administración Tributaria establece el procedimiento cuando ve indicios de su ocurrencia puede someterlo al conocimiento de juez competente del ramo penal.

La responsabilidad que puede evidenciar según la normativa es por simulación, ocultación, maniobra o ardid, con el fin de inducir a la Administración Tributaria a error en la determinación o pago de los tributos, de tal forma que el resultado de esa actuación provoque daño a los intereses del Estado.

Por la participación o inducción la ley sanciona con prisión de uno a seis años, la cual determina un juez de acuerdo a la gravedad de la falta, esta penalización resulta independiente de la multa del impuesto omitido y expulsión del país si es cometida por un extranjero.

La potencial participación y responsabilidad del Contador Público resulta al hacer un análisis del texto legal tributario, aunque cabe señalar que los errores pueden surgir por las ambigüedades y pasajes oscuros de la ley, en consecuencia, la interpretación de la misma no siempre será similar a la de la Administración Tributaria y situación que de mal interpretarse puede tipificarse un delito que realmente nunca existió.

Por lo expuesto, debe tenerse cuidado en la tipificación de la responsabilidad y que se fundamente en el cumplimiento de normas, principios legales, científicos o técnicas aplicables, para sustentar la existencia de un delito.

El propósito de la investigación fue analizar el alcance y las limitaciones de la responsabilidad que asume el Contador Público y Auditor en materia de asesoramiento fiscal, según el campo en que se desarrolle su profesión: como profesional liberal, como profesional dependiente de la iniciativa privada o como miembro de la Administración Tributaria

El proceso de investigación permitió conocer las diferentes opiniones de los Contadores Públicos y Auditores que laboran en la iniciativa privada, Administración Tributaria y como profesionales independientes, dado que la percepción del problema depende del ámbito en el que se desarrollen como profesionales

La investigación de campo reveló que la interpretación de la ley no debería ser considerada como dolo, cuando la misma tenga un soporte adecuado que pueda sustentar una opinión diferente a la de la Administración Tributaria, en esto estuvieron de acuerdo los contadores que laboran en forma dependiente de la Administración Tributaria, iniciativa privada y quienes laboran en forma independiente.

Introducción

El presente trabajo de tesis que trata sobre la responsabilidad que los Contadores Públicos y Auditores adquieren cuando por dolo se produce el incumplimiento de sus obligaciones tributarias. Es un tema no investigado pero sin embargo, es de mucha importancia, pues conlleva la responsabilidad directa que adquiere el Contador Público y Auditor cuando se genera el delito tributario ante su empleador, su cliente, Administración Tributaria y usuarios de la información.

La idea de investigar el tema nace de la necesidad de conocer la responsabilidad que adquieren los Contadores Públicos y Auditores cuando se genera el delito tributario y éste no tuvo la intención de generarlo, si no que es el resultado de diferencias en la interpretación de la legislación vigente, diferencias que tienen su origen por ambigüedades o pasajes oscuros de la misma ley, pero que a juicio de la Administración Tributaria se constituye en delito con consecuencias penales y civiles para los involucrados al probarse la responsabilidad de su participación.

Por lo anteriormente expuesto en este trabajo, se establece la responsabilidad que adquieren los Contadores Públicos y Auditores cuando se genera el delito tributario en los diferentes campos de la actuación profesional, como profesionales independientes y dependientes de la iniciativa privada y Administración Tributaria.

La presente investigación consta de cuatro capítulos. En el primer capítulo se presenta el planteamiento del problema que dio origen a la investigación, los antecedentes, la justificación del trabajo, el objetivo general relacionado con establecer el alcance y las limitaciones de responsabilidad que asume el Contador Público y Auditor en materia de asesoramiento fiscal, los objetivos específicos que determinan ésta responsabilidad desde el ámbito laboral en el cual se desenvuelve el Contador Público y Auditor.

El segundo capítulo contiene el marco teórico de la investigación realizada, en el se incluyen las teorías científicas que contribuyeron a la resolución del problema investigado y que sirvieron de fundamento para dar explicación del mismo, especialmente relacionada con la responsabilidad y el delito tributario, así como la legislación aplicable.

El tercer capítulo presenta el marco metodológico en el que se incluyen las hipótesis principal y derivadas que se plantearon para realizar la investigación, el método científico, la unidad de análisis, el universo y la muestra utilizados en la elaboración del trabajo de campo y los instrumentos de medición que se usaron para obtener la información

El cuarto capítulo comprende el resultado de la encuesta y el análisis de las preguntas atinentes al tema, además de presentar graficadas cada respuesta obtenida. Finalmente se externan las conclusiones y recomendaciones arribadas, bibliografía consultada y el apéndice en el que se incluyen ejemplos de legislación vigente relacionada..

Capítulo I

Planteamiento del problema

Se debe de tomar en cuenta que el Contador Público y Auditor tiene un papel importante en la planificación económica de las empresas y en el afán de lograr los objetivos empresariales, se ven influenciados a tomar caminos que pueden llevar a la comisión de delitos tributarios a los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Establecer la responsabilidad del Contador Público y Auditor, cuando se genera el delito tributario ayudará a delimitar la responsabilidad que el profesional pueda tener, cuando se comenten ilícitos tributarios en el territorio de Guatemala.

La responsabilidad que adquiere un profesional al generarse el delito tributario está ligada a la asesoría que brinde, ya que la misma puede suponer la aportación de técnicas defraudatorias que eludan los deberes tributarios impuestos por la ley.

1 Antecedentes

Las leyes que regulan la actividad del profesional contable datan del año de 1940, año en el que fue publicado el Decreto No. 2450, que contiene las directrices de cómo debía comportarse el Contador y el Tenedor de libros, muchos de estos preceptos siguen vigentes a la fecha y otros han sido modificados por leyes posteriores.

Este decreto establece pena de prisión, en caso de no cubrir la pena pecuniaria, cuando el Contador o Tenedor de libros asiente partidas sin la debida justificación legal. También establece que la Dirección General de Rentas debe llevar un libro de "registro de faltas" para anotar en ellas las faltas graves de los Contadores y Tenedores de libros.

El Código Tributario, Decreto No. 6-91 del Congreso de la Republica establece la responsabilidad legal de los actuantes en la relación jurídica tributaria, y el Decreto No. 17-73 Código Penal lo conducente a los delitos derivados de la comisión de un delito.

Entre las últimas leyes publicadas se encuentra el Decreto No. 20-2006, que indica la responsabilidad que adquiere el Contador Público y Auditor cuando derivado de una actuación ilícita certifica la existencia de crédito fiscal a favor del sujeto pasivo de la obligación tributaria, sin tener los

soportes adecuados que sustenten su trabajo profesional.

2 Justificación

Por lo expuesto, resulta necesario conocer la aplicación de las leyes en el tiempo de su vigencia a efecto de evaluar la responsabilidad que puede adquirir el Contador Público y Auditor, que va desde una responsabilidad civil hasta una responsabilidad de orden penal. Debe recordarse que no se puede alegar desconocimiento de la ley para justificar la actuación irregular del profesional, esto considerando que esta disposición está normada en la ley del Organismo Judicial y a la vez es principio de derecho vigente.

Debe considerarse que además de las penalizaciones planteadas, también existen sanciones que afectan el desarrollo profesional y son impuestas por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores, las que dada la gravedad del ilícito cometido, pueden suspender al profesional en su carrera inhabilitándolo temporalmente o bien de por vida.

Vale la pena resaltar que no se reportan trabajos de investigación anteriores que consideren el tema de la Responsabilidad del Contador Público y Auditor y el Delito Tributario, si se determinó que a la fecha existen trabajos que desarrollaron por separado el delito tributario y la responsabilidad, específicamente de ética profesional.

Por tal razón nace el interés de desarrollar el tema, con el fin de que el mismo sea una ayuda que ilustre ampliamente y evite tomar una decisión equivocada, con las consecuentes secuelas que pueden ser de tipo penal o civil, de acuerdo a las circunstancias que se establezcan en la generación del hecho.

Así mismo, se reflexiona sobre lo conveniente y si servirá o no para establecer la responsabilidad que tiene el Contador público y Auditor ante su empleador, su cliente, la Administración Tributaria y usuarios de la información contable, al generarse el delito tributario, además de establecer quienes se beneficiarán con el resultado de ésta.

Ayudará a esclarecer con toda amplitud si lo normado con relación a la responsabilidad, responde con justicia a las interpretaciones que los Contadores Públicos y Auditores le puedan dar a la ley, sin el ánimo de cometer un delito, pero que la Administración Tributaria estime su comisión.

3 Objetivos de la investigación

Objetivo General

Presentar el alcance y las limitaciones de la responsabilidad que asume el Contador Público en materia de asesoramiento Tributario y en las diferentes características que dicha responsabilidad adquiera dependiendo de las circunstancias en las cuales ejerce la profesión.

Entre los objetivos específicos podemos mencionar los siguientes:

1. Determinar la responsabilidad que tiene el Contador Público y Auditor, con los usuarios externos de la información financiera, al generarse el delito tributario si trabaja en el ente fiscalizador.
2. Determinar la responsabilidad que tiene el Contador Público y Auditor ante su empleador y ante la Administración Tributaria, cuando labora en forma dependiente y se genera el delito tributario.
3. Determinar la responsabilidad del Contador Público y Auditor, cuando labora en forma independiente, ante sus clientes y la Administración Tributaria al generarse el delito tributario

Capítulo II

Marco teórico y conceptual

Toda sociedad o negocio individual para poder operar o actuar deberá hacerlo a través de personas físicas quienes son las que toman las decisiones, decisiones que dan lugar o no a responsabilidades tributarias

La actuación del Contador Público y Auditor puede causar daño a la administración de las empresas en su patrimonio, cuando al ejercer la profesión y no tener suficientes conocimientos brinde una mala asesoría al sujeto pasivo de la obligación tributaria y como resultado éste se vea obligado al pago de multas o sanciones de tipo penal.

Por el lado de la Administración Tributaria la responsabilidad del profesional puede estar ligada a la captación adecuada de los tributos, la falta de conocimientos tributarios puede dar origen a una captación inadecuada de los mismos en detrimento de las finanzas del Estado.

Por lo expuesto se hace necesario generar un pleno dominio de los siguientes conceptos:

Responsabilidad:

El concepto de responsabilidad está definido por la Real Academia Española así:

- a) “Cualidad de responsable. Deuda, obligación de reparar y satisfacer, por sí o por otra persona, a consecuencia de un delito, de una culpa o de otra causa legal.”
- b) “Cargo u obligación moral que resulta para alguien del posible yerro en cosa o asunto determinado”
- c) “Capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente.”¹

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, menciona entre sus normas de ética lo siguiente:

El Contador Público y Auditor en el sector Público y Privado:

“El Contador Público que desempeñe un cargo en los sectores privado o público no debe de participar en la planeación o ejecución de actos que puedan calificarse de ser deshonestos o indignos, o que originen o fomenten la corrupción en la administración de los negocios de la cosa pública.

¹ Diccionario. Terra.com.pe 18-09-2006

Por la responsabilidad que tienen con los usuarios externos de la información financiera, el Contador Público en los sectores público y privado debe preparar y presentar los informes financieros para efectos externos de acuerdo con los principios de contabilidad de aceptación general en Guatemala. En las declaraciones contables y financieras relacionadas con el desempeño de su labor, tiene el deber de suministrar información veraz, apegada a los datos reales del negocio, institución o dependencia correspondiente.”²

El diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales de Manuel Osorio lo define así:

“Para la Academia, deuda obligación de reparar y satisfacer, por si o por otro, a consecuencia de delito, de una culpa o de otra causa legal. Considerada esa definición desde el punto de vista jurídico, incurre, a juicio de no pocos autores, en error de confundir obligación con responsabilidad, cuando realmente se trata de cosas distintas y bien diferenciadas, prevaleciendo en la doctrina el criterio de que en la obligación se ofrecen dos elementos que son, por una parte, la deuda considerada como deber, y por otra, la responsabilidad. La primera lleva en si misma una relación jurídica válida, aún cuando no pueda ser exigible coactivamente, mientras que la segunda representa la posibilidad de exigir al deudor el cumplimiento de su obligación. Por eso se ha dicho que la responsabilidad constituye un elemento agregado al solo efecto de garantizar el cumplimiento del deber”.³

Responsabilidad criminal:

“La aneja a un acto u omisión penado por la ley y realizado por persona imputable, culpable o carente de excusa voluntaria. Se traduce en la aplicación de una pena; suele llevar consigo, de haber ocasionado daños o perjuicios, la responsabilidad civil que sea pertinente”.⁴

“Es la obligación de estar a las consecuencias jurídicas, predeterminadas por ley formal con carácter de orgánica, que el ordenamiento señala como consecuencia de la realización de un hecho, comisivo u omisivo, que reviste los caracteres de punible. En suma, se trata de la consecuencia que sobre el sujeto produce la realización de una infracción criminal.

² Normas de ética para graduados en Contaduría Pública y Auditoría, Guatemala, v edición, febrero 2,004, página 4.

³ Ossorio, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas y Políticas. Editorial Heliasta. Argentina 28 edición , página 876

⁴ Ossorio, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas y Políticas. Editorial Heliasta. Argentina 28 edición , página 878

Para el estudio de la responsabilidad criminal debemos fijarnos en dos aspectos:

A) El presupuesto de la responsabilidad criminal. Es el delito, grave o menos grave, o la falta cometidas por uno o varios sujetos. Se trata de un presupuesto necesario. Para que sea tal, el hecho punible debe reunir los elementos esenciales que lo constituyen y que integran su misma definición: ser una acción típicamente antijurídica y culpable castigada por la ley con una pena o medida de seguridad.

B) El contenido de la responsabilidad criminal. Se trata del segundo aspecto necesario para el estudio de la misma. Es, primariamente, la efectiva imposición de la pena o medida de seguridad que el ordenamiento penal establece para la concreta infracción cometida. Ello sólo puede hacerse a través del proceso penal que, por ello, reviste el carácter de necesario “⁵

Responsabilidad civil

“La que lleva consigo el resarcimiento de los daños causados y de los perjuicios provocados por uno mismo o un tercero, por el que debe responderse.”⁶

“Es una obligación acumulable a la penal. Toda persona criminalmente responsable de un delito o falta lo es también civilmente si del hecho se derivaren daños y perjuicios.

Es una obligación contingente, esto quiere decir que puede no existir, por que puede haber delito del que no se origine perjuicio o daño.

Es una obligación que tiende al restablecimiento patrimonial del damnificado. Con ello se trata de nivelar la diferencia existente en el patrimonio de la víctima después y antes del delito.”⁷

Responsabilidad civil del contador en el ejercicio profesional

“La responsabilidad del Contador Público tiene como supuesto que haya firmado un contrato de prestación de servicios profesionales con un tercero. En este caso estamos ante una responsabilidad contractual, puesto que la misma se deriva del contrato de prestación de servicios profesionales suscrito entre el Contador Público y el tercero.

De acuerdo al Código Civil, quien no ejecuta sus obligaciones por culpa leve, culpa inexcusable o por dolo queda sujeto a la indemnización de daños y perjuicios.

⁵ Cd, Diccionario Jurídico Spassa, edición 2,002

⁶ Idem, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas y Políticas. Editorial Heliasta. Argentina 28 edición , página 878

⁷ Cd, Diccionario Jurídico Spassa, edición 2,002

En el diccionario jurídico, se define los conceptos de culpa leve, culpa inexcusable y dolo de la siguiente manera:

Culpa leve

Actúa con culpa leve quien omite aquella actuación ordinaria exigida por la naturaleza de la obligación y que corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar; por ejemplo la negligencia en que no incurre un buen padre de familia, como la de no cerrar con llave los objetos de valor o interés que guarda en su casa.

Culpa inexcusable:

Incurre en culpa inexcusable quien por negligencia grave no ejecuta la obligación cualquier falta grave de una persona que produce un mal o daño.

Dolo:

Procede con dolo quien deliberadamente no ejecuta la obligación.

Debemos señalar que civilmente los efectos del dolo se confrontarán los de la culpa inexcusable, de acuerdo a lo establecido en el Código Civil. Es la voluntad maliciosa que busca deslealmente en beneficio propio o el daño de otro al realizar cualquier acto, valiéndose de sutilezas así también aprovechándose de la ignorancia ajena.

Debe indicarse que el Contador Publico no responde por los daños y perjuicios resultantes de la inejecución de su obligación, o de su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso por causas no imputables (caso fortuito o fuerza mayor), de acuerdo a lo dispuesto en el Código Civil.”⁸

Responsabilidad penal del contador

“El Decreto Legislativo de la ley penal tributaria regula el Delito de Defraudación Tributaria, y describe el tipo de base, el tipo de atenuado, el tipo agravado y el delito contable; sólo veremos el tipo de base del delito de defraudación tributaria y el delito contable.

1. Delitos tributarios

Es el incumplimiento por parte del contribuyente de las obligaciones legales, reglamentarias o administrativas, relativas a los tributos establecidos en el sistema y que acarrearán sanciones para quien resulte responsable por dicho incumplimiento. Se

⁸ <http://www.monografias.com/trabajos14/resp-civil/resp-civil.shtml>

encuentran dentro de este concepto "todo incumplimiento de una conducta exigida por las normas tributarias, tales como las referidas a la inscripción en los registros de la Administración Tributaria, emitir y exigir comprobantes de pago, presentar declaraciones y comunicaciones, permitir el control de la Administración Tributaria y pagar los tributos.

2. Delito Contable

La Ley Penal Tributaria regula el delito contable, cuando se produce en un momento anterior a la determinación del tributo y en consecuencia supone una alteración voluntaria en la determinación de los tributos, dificultando la labor de fiscalización de la Administración Tributaria, que considera delito contable a los siguientes supuestos:

- Incumpla totalmente dicha obligación
- No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en tales libros y registros
- Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los mencionados libros y registros.
- Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación.

Como puede observarse, se trata de un tipo autónomo de la defraudación tributaria y se sanciona por el solo hecho de la conducta criminalizada, siempre y cuando el agente haya actuado con dolo (conciencia y voluntad), aún cuando no haya tenido como resultado el dejar de pagar tributos.

Se señala que la pena privativa de libertad prevista para el delito contable es no menor de 2 ni mayor de 5 años. La pena prevista para el autor del delito, es la misma que se aplica para el caso de los coautores, instigador y para el cómplice necesario. En caso de cómplices comunes la pena será reducida prudencialmente por el juez, de acuerdo al Código Penal.⁹

Responsabilidad penal de profesionales

La Constitución Política de la República de Guatemala establece que la colegiación profesional es obligatoria y está normada en el Decreto No. 72-2001, la misma tiene como fin la superación moral, científica, técnica, cultural, económica y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio de acuerdo a las normas de esa ley.

⁹ http://www.monografias.com/trabajos_14/resp-civil/resp-civil.shtml

Esta ley obliga a que los profesionales antes del inicio de actividades estén colegiados, de no hacerlo serán penalmente responsables por ejercer una profesión sin estar autorizados legalmente. Esta ley indica en su artículo 5, que para poder ejercer las profesiones universitarias es imprescindible estar colegiado activo, también indica que las personas individuales y jurídicas que soliciten los servicios de profesionales universitarios, les deberán solicitar que acrediten tal extremo para dar validez al contrato, sin perjuicio de las responsabilidades penales y civiles en que puedan incurrir por tal incumplimiento.

El artículo 30 de esta ley, menciona que el colegio profesional que corresponda, pondrá en conocimiento de la autoridad correspondiente a quien se arrogare título académico o ejerza actos que competan a profesionales académicos, sin tener títulos o habilitación especial, o quien poseyendo título esté inhabilitado temporal o definitivamente y en consecuencia esté desautorizado para ejercer su profesión, de la misma forma se procederá contra el profesional que coopere o preste su nombre, sello o firma a personas no profesionales. .

Responsabilidad del Contador Público y Auditor en la Administración Tributaria

En el Código Tributario de la República de Guatemala, artículo 96, está normado lo relacionado a la responsabilidad de los funcionarios o empleados de la Administración Tributaria, éste dice así:

“ARTÍCULO 96. Incumplimiento de deberes. Existe incumplimiento de deberes, cuando el funcionario o empleado de la Administración Tributaria, abusando de su cargo o función, ordene o cometa cualquier acto arbitrario o ilegal, en perjuicio del fisco, de los contribuyentes y responsables o de terceros; cuando omita, rehuse hacer o retarde cualquier acto propio de su función o cargo y asimismo, cuando revele o facilite la revelación de hechos, actuaciones o documentos de los que tenga conocimiento por razón de su cargo y que por disposición de la ley, deban permanecer en secreto o confidencia.

Las infracciones anteriores serán sancionadas por la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en la Ley de Servicio Civil y la Ley de Responsabilidades, sin perjuicio de las sanciones civiles y penales que correspondan.”¹⁰

Responsabilidad del personal de la Superintendencia de Administración Tributaria

El artículo 41 del Decreto No. 1-98 contiene prohibiciones que limitan el actuar de quienes laboran en esa dependencia.

¹⁰ Artículo No. 96, Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

- a) “Ejercer por su cuenta o por medio de terceros, actividades profesionales, técnicas, ejecutivas o de asesoría, con excepción de lo dispuesto en el artículo. 112 de la Constitución Política de la República.
- b) Ser directores, funcionarios, empleados, asesores, auditores externos, gestores, agentes de aduana o tramitadores de personas jurídicas o individuales. Tampoco podrán ser representantes legales o mandatarios de personas individuales o jurídicas para fines tributarios, ni socios o miembros de firmas de auditoría.
- c) Solicitar o aceptar, directa o indirectamente, de los contribuyentes, responsables tributarios o de los usuarios de los servicios aduaneros, dádivas u obsequios de cualquier naturaleza con motivo del ejercicio de sus funciones. Esta prohibición se extiende a los padres, cónyuges e hijos de los mismos.
- d) Revelar la información a que se refiere el artículo 44 de esta ley, el primer párrafo del artículo 96 y el artículo 101 del Código Tributario. La contravención a estas prohibiciones será considerada como falta grave y motivará la inmediata remoción de quienes incurran en ella, sin perjuicio de las responsabilidades penales correspondientes.¹¹

Responsabilidad del Contador Público y Auditor ante su empleador

La responsabilidad que el profesional dependiente adquiere ante su empleador esta limitada por el contrato de trabajo que firmaron ambas partes, en las que se indica las responsabilidades, atribuciones y diligencia que el profesional debe desarrollar.

En la misma forma como actúa el profesional independiente, el profesional dependiente debe basarse en el código de ética profesional y legislación vigente para el desempeño de sus actividades, negándose a participar en actos deshonestos que afecten los intereses del Estado y que pretendan proporcionar información no adecuada a la realidad de la empresa a los usuarios de la información.

Código de Ética Profesional

“Las normas de la ética profesional busca normar el buen desempeño de los Contadores Públicos y se aplican a los miembros de los Colegios Profesionales del país.

¹¹ Artículo No. 41, Decreto No. 1-98 Del Congreso de la República

Este código norma la conducta del Contador Público en el ejercicio de su función, cual fuera dependiente e independiente; así como también la conducta con sus colegas.

Dentro de las normas generales del ejercicio profesional menciona que el Contador Público deberá actuar con propiedad y buena fe, manteniendo el honor, la dignidad y la capacidad profesional, observando las reglas del código de ética profesional más elevadas en todos sus actos.

El Contador Público no podrá hacer declaraciones públicas en contra de la institución, ni participar de actos que sean lesivos a la profesión.

El Contador Público no podrá expresar su opinión sobre sus informes financieros, dictámenes, declaraciones juradas, etc., refrendados con su firma. No podrá retener información de sus clientes sean libros o documentaciones, sea cual fuere la causa, por tratarse de una apropiación indebida.

El Contador Público tiene la obligación de guardar el secreto profesional, es decir, el de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de los que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, excepto por las informaciones que obligan las disposiciones legales.

Tampoco podrá beneficiarse haciendo uso de la información que obtenga en el ejercicio de la profesión ni podrá divulgar a otras personas con el mismo fin; no podrá revelar datos que identifiquen a las personas o negocios a menos que se le autorice.

El Contador Público en el desempeño de su función debe mantener independencia de criterio, no dejándose llevar por sentimientos, ni susceptibilidades ofreciendo así el mayor grado de objetividad e imparcialidad donde se desempeñe basándose en hechos debidamente comprobables en aplicación de los principios y las normas contables de contabilidad y de auditoria y también las técnicas contables aprobadas por la profesión en los congresos nacionales e internacionales.

El Contador Público debe tener presente que su actuación profesional conduce a tomar decisiones que repercuten hacia terceros, por lo que al emitir sus opiniones debe hacerlo con independencia de criterio.

En cuanto a la relación entre colegas el Contador Público podrá asociarse con otros colegas para el ejercicio profesional, de acuerdo a los dispositivos vigentes; no pudiendo ser socio de más de una Sociedad de Contadores Públicos.

El Contador Público deberá abstenerse de hacer juicios, de emitir opiniones o comentarios sobre la intervención profesional de otro colega.

En las sociedades de profesionales sólo podrán suscribir o refrendar informes y estados financieros quienes poseen título de Contador Público otorgado por una Universidad Peruana o revalidado en ella y debidamente colegiado e inscrita en la sociedad y registro que le corresponda.

El Contador Público podrá ejercer su actividad tanto: en forma dependiente e independiente; cuando asume el compromiso de prestar sus servicios debe determinar el monto de sus honorarios, tomando como referencia, así como la responsabilidad que asume, la importancia de la empresa y otros factores, de tal manera que dicha base no resulte lesiva a la dignidad profesional.

El Contador Publico en la docencia universitaria tiene la obligación de transmitir los conocimientos actualizados de la profesión y las normas de conducta preparados por el Código de Ética Profesional.”¹²

En si la responsabilidad es una calidad moral inherente a las personas, es considerada un valor digno de ejercer en todas las etapas de la vida. Y que al no medir o no estar conscientes de las consecuencias que pueda traer el no cumplimiento de las normas tributarias le puede acarrear al profesional serios problemas de características tanto penales como civiles.

A continuación lo normado en el Código Tributario de Guatemala relacionada con la Responsabilidad del Contador Público y Auditor:

“ARTÍCULO 82. Responsabilidad de los profesionales o técnicos. Los profesionales o técnicos emitirán sus dictámenes, certificaciones u otras constancias similares, vinculadas con la materia tributaria, de conformidad con las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables.”¹³

“ARTÍCULO 90. Prohibición de doble pena. -Non bis in idem-. Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. No obstante lo anterior, si el imputado efectúa el pago del impuesto defraudado, ello no lo libera de la responsabilidad penal.

La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción”.¹⁴

¹² http://www.monografias.com/trabajos_14/resp-civil/resp-civil.shtml

¹³ Artículo No. 82. Decreto No. 6-91 del Congreso de La República y sus reformas, año 2,004

¹⁴ Idem, artículo No. 90.

“ARTÍCULO 95. Los profesionales o técnicos que por disposición legal presten servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de éstas, son responsables, si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones.

*El presente artículo se aplicará en congruencia con lo que establecen los artículos 70, 82 y 90 de éste Código. En consecuencia, esta infracción será sometida siempre al conocimiento de juez competente del ramo penal.”¹⁵

También se incluye el artículo No. 46 del Decreto No. 20-2006, que incorpora el artículo No. 24 al Decreto No. 27-92 ley del IVA, en la parte que se refiere a las obligaciones del Contador Público y Auditor al elaborar el dictamen fiscal, por la responsabilidad que estos adquieren y el no cumplir con lo indicado en el mismo quedará sujeto a responsabilidad penal. A continuación el artículo antes mencionado:

“Los Contadores Públicos y Auditores deberán manifestar expresamente en el dictamen, los puntos siguientes:

- a) Que el dictamen ha sido elaborado y emitido conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- b) Que verificó el registro del crédito fiscal solicitado, en los libros de compras y servicios recibidos, así como en la contabilidad del contribuyente.
- c) Que verificó que las exportaciones realizadas por el contribuyente están debidamente documentadas; que comprobó que las exportaciones fueron recibidas en el extranjero por el adquirente del producto o servicio, a efecto de tener certeza en cuanto a que los productos, mercancías o servicios fueron efectivamente exportados; que cumple con el porcentaje de exportación establecido en el No. 25 de esta ley, para efecto de la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado y que los montos de los productos o servicios exportados, coinciden con los datos reportados por el contribuyente, en su respectiva declaración.
- d) Que verificó que el crédito fiscal requerido no ha sido solicitado con anterioridad, compensado, ni recibido por medio de vales fiscales a favor del contribuyente.
- e) Manifestación expresa de haberse cerciorado de la veracidad de las operaciones de las que deriva el impuesto causado y sujeto a devolución.

¹⁵ Idem, artículo No. 95.

- f) Expresar de forma explícita la procedencia de la devolución del crédito solicitado, indicando el monto exacto a devolver, sobre el cual está emitiendo el dictamen, conforme a las verificaciones realizadas.
- g) Y que cumple con los demás requisitos establecidos en los artículos Nos. 15, 16, 18, 20 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.”¹⁶

Definición de Contador Público

“Contador que ofrece sus servicios profesionales al público, ésta denominación se ha convertido poco a poco en privativa del profesional que ejerce la contaduría pública, y es aplicada principalmente al contador con capacidad técnica y legal para dictámenes sobre los estados financieros de las empresas, que la mayoría de los países latinos presupone hoy día la obtención de un título o grado a nivel universitario.”¹⁷,

Definición de Contador Público y Auditor independiente

De acuerdo a Kolher diccionario para contadores “ contador público: término usado por la SEC (Securities and Exchange Commission) de los Estados Unidos y otros organismos para referirse a un contador público que no tenga intereses financieros ni de otra índole en la empresa o institución sobre cuyos estados ha expresado su opinión profesional, los cuales intereses, en caso de existir , podrían causar la pérdida de su objetividad o imparcialidad, o bien, influir en alguna otra forma en el libre ejercicio de su criterio profesional. La SEC ha expresado que “un contador no se considera (por la propia SEC) independiente con respecto a cualquier persona moral o cualquier sujeto afiliado a la misma persona, con la cual el contador tenga cualquier interés financiero, directo o indirecto, o con quien esté, o hubiere estado, durante el periodo del informe, involucrado como promotor, como suscriptor, como fideicomisario con voto o como director, funcionario, o empleado”¹⁸

Las normas de ética para graduados en contaduría pública y auditoría de Guatemala indican que para que al expresar su opinión profesional, el Contador Público y Auditor asume la obligación de mantener un criterio libre e imparcial, considera que no hay independencia de criterio ni imparcialidad para expresar su opinión, que sirva de base a terceros para tomar decisiones cuando el Contador Público y auditor:

¹⁶ Artículo No. 46, Decreto No. 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala.

¹⁷ Ídem, página 117.

¹⁸ Idem, página 117

- “Sea cónyuge o se encuentre dentro de los grados de ley, del propietario o socio principal de la empresa o algún director, administrador, o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración de las empresa o actividades del propio cliente.
- Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamine o en relación con el cual se le pide su opinión, tenga convenio para se director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado de la empresa cliente o de una entidad afiliada, subsidiaria que esté vinculada económica o administrativamente con la mencionada empresa, cualquiera que se al forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.
- Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación con el cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica con la empresa cliente o vinculadas con esta, de las indicadas en el inciso anterior, en un grado tal que pueda afectar su libertad de criterio.
- Reciba participación sobre los resultados del asunto que se le encomendó a favores económicos especiales y exprese su opinión en circunstancias en las cuales su retribución dependa de dichos resultados.
- Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga injerencia en la revisión de declaraciones para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos trascendentales.
- Desempeñe un puesto público o privado, en una dependencia u oficina que tenga injerencia en las decisiones sobre nombramiento del Contador Público y Auditor, para prestar servicios a dependencias o empresas estatales o privadas y, a su vez, ofrezca sus servicios como Contador Público y Auditor independiente.”¹⁹

¹⁹ Normas de ética para graduados en Contaduría Publica y Auditoria, Guatemala, v edición, febrero 2,004, página 1.

Definición de Contador Público y Auditor dependiente

Según Kolher diccionario para contadores el contador dependiente o como lo llama contador privado es “el contador cuyas aptitudes técnicas y de trabajo se confinan a una sola organización.”²⁰

Este concepto lo relaciona con el de contralor en el que indica que es” el contador encargado, cuya capacidad técnica e intereses profesionales están confinados a una sola organización o grupo orgánico, y que ha recibido este título de la gerencia o de los directores de las respectivas organizaciones. Este título se usa comúnmente en las empresas, tanto privadas como públicas, y en organizaciones gubernamentales y otras.”²¹

En este sentido por depender de una organización bajo un contrato de trabajo, ligado a un horario y salario, el profesional no tiene la independencia mental necesaria para poder expresar con objetividad su opinión relacionada con la empresa a la que pertenece, la misma podría estar sesgada por las opiniones de las personas que ejercen presión sobre los resultados de la operación

Obligaciones del Contador

“Debemos señalar que la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad, precisa las obligaciones de los Contadores Públicos en el ejercicio de la prestación de sus servicios profesionales. Al respecto la norma señala que es obligación del Contador Público en el ejercicio de sus funciones dependientes, observar bajo estricta responsabilidad y criterio profesional la correcta aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las Normas Internacionales de Contabilidad, reconocidas por la profesión en los Congresos Nacionales de Contadores Públicos y oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad, las leyes en general que son pertinentes y el Código de Ética Profesional, cuando se prepare la información contable.

Asimismo, la precitada norma señala, que es obligación del Contador Público cuando actúe en función independiente de su profesión, examinando y dictaminando la información financiera, cumplir con las Normas Nacionales e Internacionales de Auditoría, reconocidas en los Congresos Nacionales de Contadores Públicos, con la evaluación de la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y observando las normas del Código de Ética Profesional. Estas mismas obligaciones son aplicables a la asesoría, consultoría y pericia contable.

²⁰ Kohler, Diccionario para contadores, Editorial uteha, primera edición en español, año 1,974, página 117

²¹ Idem, página 119

Adicionalmente, la norma antes citada precisa que en caso el Contador Público incumpliera con dichas obligaciones incurrirá en el comportamiento de culpa inexcusable a que se refiere el Código Civil.

Para efectos tributarios el TUO del Código Tributario, señala las obligaciones de los deudores tributarios, vinculadas a los libros de contabilidad y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o Resoluciones de Superintendencia, a los sistemas computarizados de contabilidad que los sustituyan y la conservación de dichos libros y registros contables.

Donde la norma señala que en los libros y/o registros se deberán registrar las actividades u operaciones que se vinculan con la tributación; debe observarse que si bien la obligación recae directamente en el deudor tributario es responsabilidad del Contador Público el cumplimiento de dicha obligación.”²²

Delito:

“Son varias las definiciones que en las doctrinas y en algunos Códigos Penales se han dado al delito. Recogiendo la de Jiménez Azua, se entiende por tal “el acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a sanción penal”. En consecuencia según el mismo autor, las características del delito serían: Actividad, adecuación típica, antijuricidad, imputabilidad, culpabilidad, penalidad y, en ciertos casos, condición objetiva de punibilidad”²³

Según el diccionario Jurídico Espassa, el concepto de delito se muestra a continuación, en él se hace referencia a la legislación española como base de su explicación-

“El concepto de delito es parte capital del Derecho Penal y ha ocupado siempre un importante papel en su Parte General. Ello porque la adecuada construcción dogmática del mismo es esencial para la calidad científica del Derecho Penal, para la adecuada configuración de las garantías que éste ha de proporcionar en relación a los derechos y a la seguridad jurídica de los ciudadanos y para el valor instrumental de la Parte General con respecto a la Especial. La teoría del delito recoge, de este modo, lo que de universal y común tienen las infracciones penales en particular y lo que los distingue de otros entes jurídicos.

²²<http://www.monografias.com/trabajos/14/resp-civil/resp-civil.shtml>

²³ Ossorio, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas y Políticas. Editorial Heliasta, Argentina 28 edición , página 292

El concepto ofrece dos acepciones:

a) Noción amplia. En este sentido delito equivale a toda especie delictiva, a hecho punible. Se emplea usualmente con este significado si bien el Código utiliza frecuentemente la expresión infracción criminal, hecho delictivo o, simplemente, infracción.

b) Noción restringida o propia. Designaba la más grave de las clases de hechos punibles. No obstante, al utilizar este término el Código de 1995 para designar dos clases de infracciones, habrá que adjetivar el delito como grave o menos grave para acabar de especificar la clase de hecho punible de que se trata.

Por lo que respecta al concepto genérico de delito, a pesar de ciertas aportaciones de las doctrinas filosóficas y sociológicas, se sigue en todo el Derecho actual una noción jurídica, introducida hace casi un siglo por la Escuela Técnico Jurídica. Según ésta el delito es una acción típicamente antijurídica y culpable castigada por la Ley con una pena.”²⁴

Delito fiscal es:

“Infracción de las leyes impositivas, en forma de actos tendientes al incumplimiento del deber tributario, cuando está reprimida con multas o penas privativas de libertad.”²⁵

El Código Penal de la república de Guatemala al hablar de delito tributario indica lo siguiente:

“Delitos contra el régimen tributario

Decreto No. 17-73 Congreso de la República de Guatemala

Artículo No. 358”A”

“Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.”²⁶

²⁴ Cd, Diccionario Jurídico Spassa, edición 2,002

²⁵ Ossorio, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas y Políticas. Editorial Heliasta, Argentina 28 edición , página 296

²⁶ Artículo No. 358”A” Decreto No. 17-73 Código Penal de Guatemala. Año 2,001

A continuación el significado de parte de las palabras utilizadas en el artículo No. 358 "A" que definen el delito tributario.

1. Simulación:

"Alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdaderos de un acto o contrato. La simulación de los actos jurídicos tiene lugar cuando se encubre uno con la apariencia de otro, cuando contiene cláusulas que no son sinceras o fechas inexactas, o cuando por el acto se constituyen o transmiten derechos a personas interpuestas, que no son aquellas para quienes en realidad se constituyen o transmiten. De esa definición se desprende que la simulación puede tener una de dos finalidades; aparentar un acto inexistente u ocultar otro real, aspectos ambos que la legislación argentina recoge al expresar que la simulación es relativa cuando se emplea para dar al acto jurídico una apariencia que oculta su verdadero carácter, y absoluta, cuando el acto jurídico no tiene nada real."²⁷

2. Ocultación:

"Escondimiento personal o de cosas. Encubrimiento de perseguidos o amenazados, sea con justicia o sin ella. Reserva de lo que se podía o debía revelar o declarar".²⁸

3. Maniobra:

"Artificio y manejo con que uno interviene en un negocio. Suele usarse en sentido peyorativo"²⁹.

4. Ardid:

"Artificio, medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento."³⁰

5. Engaño:

"Falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre".³¹

²⁷ Ossorio, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas y Políticas. Editorial Heliasta. Argentina 28 edición, página 922

²⁸ Idem, página 674

²⁹ Diccionario. Terra.com.pe 18-09-2006

³⁰ Idem

³¹ Idem

6. Defraudación:

“Delito comprendido en el concepto genérico de estafa, pero algunas legislaciones, como la argentina, se cuidan de señalar casos específicos de estafa, Así, el delito se configura por defraudar a otro en la sustancia, calidad o cantidad de las cosas que se le entreguen en virtud del contrato o de un título obligatorio; por apropiarse, no entregar o no restituir, a su debido tiempo cosas muebles, dinero o valores ajenos, que se tengan bajo poder o custodia por el título que produzca obligación de entregar o devolver; por defraudar; haciendo suscribir con engaño algún documento, por abusar de firma en blanco, extendiendo con ella algún documento en perjuicio de quien lo dio o de un tercero; por privar al dueño de una cosa mueble a quien la tuviere legítimamente en su poder, la dañare o inutilizare; por otorgar en perjuicio de otro un contrato simulado o falsos recibos; por defraudar mediante la sustitución, ocultación o mutilación de algún proceso, expediente documento u otro papel importante”.³²

7. Dolo

Del latín Dolos, a su vez, del griego dólos. Comúnmente, mentira, engaño o simulación. Jurídicamente adquiere tres significados: vicio de la voluntad en los actos jurídicos, elemento de imputabilidad en el incumplimiento de obligaciones, o calificación psicológica exigida como integrante del delito civil o agravante del delito penal. En el primer sentido, el dolo puede definirse, como lo hace el Art. 931 del Código Civil argentino;” Toda aserción de lo que es falso o disimulación de lo que es verdadero, cualquier artificio, astucia, o maquinación que se emplee” para conseguir la ejecución de un acto. El segundo y tercer sentido de la voz dolo corresponde a lo que comúnmente llamamos “intención”, los actos antijurídicos pueden cometerse con la intención de producir un mal o, simplemente, con la previsión de resultado dañoso, aunque no manifieste intención. (v. culpa). Los antijurídicos civiles configuran “delitos” cuando media dolo y cuasidelitos” mediante solo culpa.³³

Como se puede observar, para poder encuadrar el delito tributario como tal éste debe de encajar en los conceptos vertidos anteriormente como parte de la norma y de allí derivar la responsabilidad que pueda tener el profesional contable en su actuación.

³² Ossorio, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas y Políticas. Editorial Heliasta. Argentina 28 edición, página 286

³³ Ossorio, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas y Políticas. Editorial Heliasta. Argentina 28 edición, página 360.

El artículo anterior no es claro en cuanto a la definición exacta del origen del delito, como lo son los otros artículos del Código Penal relacionados con aspectos tributarios.

ARTICULO No. 358.- * "B". Casos especiales de defraudación tributaria. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior:

- a) Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
- b) Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio; o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- c) Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permita que otros lo hagan.
- d) Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.
- e) Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
- f) Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
- g) Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la Administración Tributaria.
- h) Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares. Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá, a la persona jurídica, una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

- i) El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a la Administración Tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.
- j) El contribuyente que, para simular la adquisición de bienes o servicios, falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende.

* Adicionado por el Artículo No. 4 del Decreto No. 103-96 del Congreso de la República de Guatemala.

* Reformado los numerales 2, 3 y 7 por el Artículo No. 5 del Decreto No. 30-2001 del Congreso de la República de Guatemala.

* Adicionados los numerales 9 y 10 por el Artículo No. 6 del Decreto No. 30-2001 del Congreso de la República de Guatemala.³⁴

ARTICULO No. 358.- * "C". APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS. Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención, en beneficio propio, de una empresa o de tercero, no entere a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto apropiado.

Si el delito fuere cometido por directores, gerentes, administradores, funcionarios, empleados o representantes legales de una persona jurídica, en beneficio de ésta, además de la sanción aplicable a los responsables, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto no enterado, y se le apercibirá que en caso de reincidencia se ordenará la cancelación de la patente de comercio en forma definitiva.

³⁴ Artículo No. 358"B" Decreto No. 17-73 Código Penal de Guatemala. Año 2,001

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.

* Adicionado por el Artículo No. 5 del Decreto No. 103-96 del Congreso de la República de Guatemala.

* Reformado por el Artículo No.7 del Decreto No. 30-2001 del Congreso de la República de Guatemala.³⁵

ARTICULO No. 358.- * "D". RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha Administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos; o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise.

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.

* Adicionado por el Artículo No. 6 del Decreto No. 103-96 del Congreso de la República de Guatemala.

³⁵ Ídem, Artículo No. 358" C"

* Reformados el Segundo y Quinto párrafos por el Artículo No. 8 del Decreto No. 30-2001 del Congreso de la República de Guatemala.³⁶

A continuación artículos del Código Tributario de Guatemala y conceptos que tienen relación con el delito tributario:

Sanción

“Es la pena o castigo que la ley prevé para su aplicación a quienes incurran o hayan incurrido en una infracción punible.”³⁷

“Es la consecuencia jurídica atribuida a la comisión de una infracción tributaria. Ejerce la doble función retributiva o de represión (prevención especial) y de intimidación (prevención general).”³⁸

Infracción

“*ARTÍCULO 69. Concepto. Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.

*Reformado por el artículo 7 del Decreto No. 29-2001 del Congreso de la República.”³⁹

“*ARTÍCULO 70. Competencia. Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal.

Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal.

El Juez Contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la Administración Tributaria, se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal.”⁴⁰

³⁶ Ídem, artículo No.358 “D”

³⁷ Ossorio, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas y Políticas. Editorial Heliasta. Argentina 28 Edición, página 899

³⁸ Cd, Diccionario Jurídico Spassa, edición 2,002

³⁹ Artículo No. 69. Decreto No 6-91 del Congreso de La Republica y sus reformas, año 2,004

“ARTÍCULO 80. Autores. Se consideran autores:

1. “Los que toman parte directa en la ejecución del hecho u omisión:
2. Los que induzcan directamente a otro a ejecutar la infracción.
3. Los que participen en la ejecución de hechos, sin los cuales no se hubiera efectuado la infracción.”⁴¹

” En derecho penal, el sujeto activo del delito. En ese sentido el autor puede ser inmediato o mediato, según ejecute personalmente el acto delictivo o para su ejecución se valga de otro sujeto que no es autor o no es culpable o no es imputable. En otro sentido el que inventa una cosa o lleva a cabo una obra científica, literaria o artística. Este concepto de autoría es el que ha dado lugar al Derecho protector de la propiedad Intelectual.”⁴²

Como el artículo No. 46 del Decreto No. 20-2006 hace mención a las normas de auditoria generalmente aceptadas (Nagas), en las que es necesario basarse para emitir el dictamen, a continuación se explica cuales son estas normas:

Concepto de Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas.

“Las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas (NAGAS) son los principios fundamentales de auditoria a los que deben de enmarcarse su desempeño los auditores durante el proceso de la auditoria. El cumplimiento de estas normas garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor.

Origen

Las (NAGAS) tienen su origen en los boletines (Statement on Auditing Estándar- SAS) emitidos por el Comité de Auditoria del Instituto Americano de Contadores Públicos de los Estados Unidos de Norteamérica en el año de 1948”.⁴³

Las normas de auditoria generalmente aceptadas, son aplicables a los auditores que trabajan en forma independiente.

⁴⁰ Artículo No. 70. Decreto No. 6-91 del Congreso de La Republica y sus reformas, año 2,004

⁴¹ Idem, artículo No. 80.

⁴² Ossorio, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas y Políticas. Editorial Heliasta. Argentina 28 edición , página 113

⁴³ www.monografias.com/trabajos14/auditoria/auditoria.shtml consultada el 19-10-06.

Clasificación de las Nagas:

Normas generales o personales:

1. Entrenamiento y capacidad profesional: "El examen debe de llevarse a cabo por una persona o personas que tengan el entrenamiento técnico y la capacidad profesional como auditores"⁴⁴
2. Independencia: "En todos los asuntos relacionados con El trabajo encomendado, el o los auditores mantendrán una actitud ,mental independiente"⁴⁵
3. Cuidado o Esmero Profesional: "Se ejercitará el cuidado profesional en la ejecución del examen y en la preparación del informe".⁴⁶

Normas de ejecución del trabajo.

1. Planeamiento Y Supervisión: "El trabajo se planeará adecuadamente y se supervisará apropiadamente la labor de los ayudantes."⁴⁷
2. Estudio Y Evaluación Del Control Interno: "Deberá haber un estudio apropiado y evaluación del sistema de control interno existente como una base para confiar en él, y para determinar la extensión necesaria de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoria".⁴⁸
3. Evidencia Suficiente Y Competente: "Se obtendrá material de prueba suficiente y adecuado, por medio de la inspección, observación, investigación, indagación y confirmación, para lograr una base razonable y así poder expresar una opinión en relación con los estados financieros que se examinan."⁴⁹

⁴⁴ Declaración sobre Normas de Auditoria, SAS 1, tercera impresión v-1976, pagina 4

⁴⁵ Ídem, página 4.

⁴⁶ Ídem, pagina 5.

⁴⁷ Ídem, página 5

⁴⁸ Ídem, página 5

⁴⁹ Ídem, página 5

Normas de preparación del informe:

1. Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados: "El informe indicará si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados."⁵⁰
2. "El informe indicara si dichos principios se han seguido uniformemente en el periodo actual, en relación con el periodo precedente"⁵¹.
3. "Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros deben considerarse como razonablemente adecuadas, a menos que en el informe se indique lo contrario."⁵²
4. El informe contendrá, ya sea una expresión de la opinión en relación con los estados financieros tomados en conjunto, o una aseveración en el sentido de que no puede expresarse una opinión. Cuando no pueda expresarse una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, deben consignarse las razones que existan para ello. En todos los casos en los que el nombre de un auditor se encuentre relacionado con estados financieros, el informe contendrá una indicación precisa y clara de la índole del examen del auditor, si hay alguna, y el grado de responsabilidad que está contrayendo."⁵³

Siguiendo con el análisis del artículo No. 46 del Decreto No. 20-2006, se puede observar que una de las partes más importantes del mismo es la relacionada con el inciso c) que textualmente dice:

"Que verifiqué que las exportaciones realizadas por el contribuyente están debidamente documentadas; que comprobó que las exportaciones fueron recibidas en el extranjero por el adquirente del producto o servicio, a efecto de tener certeza en cuanto a que los productos, mercancías o servicios fueron efectivamente exportados; que cumple con el porcentaje de exportación establecido en el artículo No. 25 de esta ley, para efecto de la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado y que los montos de los productos o servicios exportados, coinciden con los datos reportados por el contribuyente, en su respectiva declaración."⁵⁴

Debido a la responsabilidad que se adquiere si no se cumple con verificar y comprobar que las exportaciones cumplen a cabalidad con lo indicado en el mismo, es importante conocer lo que el diccionario de la Real Academia Española dice acerca de Verificar, Comprobar y certeza:

⁵⁰ Ídem, página 5

⁵¹ Ídem, página 5

⁵² Ídem, página 5

⁵³ Ídem, página 5

⁵⁴ Artículo No. 46, Decreto No. 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala

Verificar:

1. (Del lat. *verificare.*) tr. Probar que una cosa que se dudaba es verdadera.
2. Comprobar o examinar la verdad de una cosa.
3. Realizar, efectuar. Ú. t. c. pñl.
4. pñl. Salir cierto y verdadero lo que se dijo o pronosticó.

Comprobar:

1. (Del lat. *comprobare.*) tr. Verificar, confirmar la veracidad o exactitud de alguna cosa.

Certeza;

1. (De *cierto.*) f. Conocimiento seguro y claro de alguna cosa.
2. Firme adhesión de la mente a algo conocible, sin temor de errar.

Como la ley no indica la forma de comprobar o verificar, esta puede ser por medios electrónicos, por comprobación personal en el lugar de la recepción de la mercadería, también se puede solicitar a firmas de auditoría que se encuentren en el país de destino de la mercadería que verifiquen que la misma fue recibida por el importador, o por cualquier otro medio que se considere conveniente. La responsabilidad del auditor está relacionada directamente con obtener la certeza adecuada de que la mercadería fue recibida por el importador en el extranjero, de esa forma probar la exportación y que además que cumplió con verificar que éstas estén debidamente documentadas y los demás requisitos que ordena la ley.

En caso de no obtener la certeza adecuada lo conveniente es no externar su opinión al respecto, ya que el mismo artículo indica que existe responsabilidad civil y penal por falsedad, además de las sanciones que pueda establecer el tribunal de honor del Colegio al que pertenezca.

Como la administración tributaria tiene la capacidad de verificar la información que el Contador Público y auditor le presente en su dictamen, éste está obligado a la presentación de sus papeles de Trabajo cuando le son requeridos, y estos además constituyen su medio de defensa cuando en los mismos exista evidencia suficiente y competente de que el trabajo fue realizado de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y legislación aplicable. Cabe indicar que los papeles de trabajo son propiedad del auditor.

A continuación, se mencionan algunas definiciones:

Definición de Papeles de trabajo.

“Cédulas, análisis, transcripciones, memoranda, etc. Preparados o reunidos por un auditor mientras realiza un examen y que le sirven como base y referencia en relación con su informe”.⁵⁵

Conceptos de técnica de auditoria, normas legales, principio de contabilidad y de legalidad:**Definición de técnica de auditoria**

Son los métodos de investigación y prueba que el auditor usa para obtener evidencia suficiente y competente que fundamenten sus opiniones y conclusiones al realizar una auditoria.

Definición de Normas legales.

“La ley o cualquiera de sus preceptos cuando es compleja o extensa”⁵⁶

Definición de principio de la legalidad

”Nullum crimen, Nulla poena sine praevia lege”⁵⁷. Significa que no existe delito sin una ley previa.

Definición de principios de contabilidad

“Cuerpo de doctrina asociado con la contabilidad que sirve de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos. Los axiomas de la contabilidad y los principios de los que han surgido de experiencias ordinarias, de precedentes históricos, de declaraciones de individuos y de organismos profesionales y de reglamentos de agencias o dependencias gubernamentales. La validez de los principios de contabilidad se apoye en su simplicidad, claridad y generalidad para reflejar las practicas corrientes y proporcionar orientación para la conducta moral de los profesionales en el ejercicio y para el desarrollo continuo de la profesión”⁵⁸

Normas internacionales de Contabilidad (NICS)

Las normas internacionales de contabilidad nacen de la necesidad, de que un mismo evento económico sea interpretado de la misma forma en cualquier parte del mundo.

⁵⁵ Kohler, Diccionario para contadores, Editorial uteha, primera edición en español, año 1,974, página 401

⁵⁶ Ossorio, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas y Políticas. Editorial Heliasta. Argentina 28 edición , página 649

⁵⁷ Ídem, página 796.

⁵⁸ Kohler, Diccionario para contadores, Editorial uteha, primera edición en español, año 1,974, página 432.

Las NICS tienen como objetivo el formular y publicar estándares de contabilidad para ser observados en la preparación de estados financieros promoviendo su aceptación general.

Guatemala adoptó las Normas Internacionales de Contabilidad, según resolución del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores el 8 de mayo del año 2,002, que modifica por sustitución el artículo No. 1º de la resolución de la Junta Directiva y adopta como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala lo establecido en el marco conceptual para la preparación de estados financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad que fueron emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad. Fue publicada en el Diario de Centro América Vol. CCLXIX, No. 58, del 16 de julio del año 2,002

Por la importancia que en la actualidad tiene la información contable y los efectos legales que la misma pueda generar, se hizo necesaria la inclusión del concepto siguiente:

Contabilidad Creativa:

Generalidades

“La problemática del maquillaje a los estados financieros tiene antigua data, y los expertos le han dado un nombre para referirse en más profundidad al tema, la llaman contabilidad creativa, comenzado a formar parte del lenguaje de contabilidad, causando un gran impacto en el ámbito económico, financiero y gerencial. Esto no quiere decir que la contabilidad creativa es un nuevo método de contabilidad, sino simplemente es un concepto que nace a partir de la tergiversación de los estados financieros, es decir, manipulación de la información contable con el fin de acomodar los resultados de una empresa, ahora bien, cabe preguntarse, ¿ es la contabilidad creativa un fraude?, podemos decir que de derecho se presume legítima pues esta conforme a la ley, es decir, bajo las normas de contabilidad generalmente aceptadas. En cambio el fraude es engaño, una acción contraria a la ley o a los derechos por ella protegidos, pero si estas prácticas que utilizan ciertos empresarios de maquillaje a su información contable se torna crítica, estaríamos frente lo que se conoce como fraude.

El maquillaje en los estados financieros ha ido aumentando su importancia hasta llegar a tener un impacto nunca antes registrado por su magnitud, por los montos involucrados y la cantidad de personas afectadas, abarcando tanto a inversionistas como al personal que trabajaba en ellas.

Aparentemente las normas y reglamentos establecidos en los ámbitos legal y profesional, no han tenido la eficacia deseada con respecto a las prácticas de C.C. (1), por lo que el adjetivo “adecuado” que se atribuye a la información financiera, puede ser clasificado bajo diversas y diferentes formas de interpretación.

Hacia una definición de Contabilidad Creativa

La Contabilidad Creativa consiste fundamentalmente en aprovechar los vacíos de la normativa legal en cuanto a las diferentes posibilidades de elección con el propósito de transformar la información contable que se presentan en los estados financieros de las empresas, de modo que reflejen la imagen deseada y no la real.

Este término se utiliza para describir el proceso mediante el cual los contadores y asesores utilizan sus conocimientos sobre las normas contables para "maquillar" las cifras reflejadas en la contabilidad de la empresa, sin dejar de cumplir los principios de contabilidad. De esta manera, según se apliquen los criterios u otros aspectos de la contabilidad, los resultados pueden variar y ser más favorables para las organizaciones

La Contabilidad Creativa se encuentra en un ámbito gris cuyos límites van desde las prácticas éticas y correctas hasta la irregularidad o el fraude; se trata de un ámbito no delimitado y difícil de identificar para los auditores. Considerando que la base de estas prácticas es el engaño, la conclusión será la realización de un fraude.

Algunos autores como Griffiths (1988), Jameson (1988), Naser (1993), I. Griffiths (1986, pág. 14) entre otros, citan que la contabilidad creativa puede analizarse desde diferentes perspectivas, unos dicen que son artimañas que no infringen las reglas o normas contables, otros dicen que simplemente es una práctica inadecuada.

Como estas opiniones, acerca del concepto de contabilidad creativa hay muchos más, y resaltamos las más provechosas, por tanto queda de manifiesto que el principal objetivo de esta queda centrado, en mostrar una imagen de los Estados financieros distinta a lo que en verdad debieran ser. Por ello, la definición que consideramos más adecuada para este concepto, a nuestro juicio, es la siguiente:

“La Contabilidad creativa es el aprovechamiento de la ausencia y/o flexibilidad de la Normativa contable en temas de reconocimiento, valoración e información de los hechos susceptibles de ser computados en la elaboración de Estados financieros”.

Motivos que tienen las organizaciones para utilizar la Contabilidad Creativa

Probablemente, sean múltiples las razones por las que las empresas aplican prácticas de Contabilidad creativa y, obviamente, pretender simplificar sus causas podría derivar en una

peligrosa transformación conceptual. Sin embargo, el hecho que se sigue observando es que los Estados financieros no expresan, en su totalidad, lo que realmente se espera que expresen.

Creemos que una de las causas quizás de mayor peso es la necesidad de impresionar a los accionistas, manipular el valor de las acciones y los sistemas de retribución de la Gerencia a través del manejo y pago de dividendos, demostrar y poner en evidencia a la anterior y posterior Administración de la empresa, manipular las entidades bancarias para el otorgamiento de los créditos, engañar al fisco o lograr la adjudicación de concesiones importantes.

Entre las razones que tienen los directivos de las empresas que cotizan sus acciones, para intentar manipular las cuentas a través de la utilización de la contabilidad creativa destacan las siguientes:

1. Las empresas generalmente prefieren reflejar una tendencia estable en el crecimiento del beneficio, en lugar de mostrar unos beneficios volátiles con series de dramáticas subidas y bajadas.
2. Puede ayudar a mantener o "incrementar" el precio de las acciones, tanto reduciendo los niveles aparentes de endeudamiento, y por tanto, haciendo que la empresa parezca expuesta a un riesgo menor, como creando la apariencia de una tendencia del beneficio creciente.
3. Si los directivos están comprometidos en operaciones internas con las acciones de su empresa, pueden utilizar la contabilidad creativa para retrasar la llegada de la información al mercado, aprovechando la oportunidad para beneficiarse de su información privilegiada.

A nuestro juicio, la causa sustantiva que facilita la existencia de prácticas de Contabilidad creativa nace del propio sistema contable. Si bien es cierto que quienes tienen a su cargo la emisión de normas contables, debieran promover el requisito de utilidad de la información financiera, en este afán, se ha dado lugar a mayor amplitud y diversidad en los criterios para la consecución de una razonable imagen patrimonial, económica y financiera de la empresa. En este sentido, puede observarse que el apego riguroso al cumplimiento normativo, no necesariamente transita por el mismo camino del principio de esencialidad (cumplimiento de la sustancia sobre la forma), a la vez que se generan otros, los aprovechados por la Contabilidad creativa.

La contabilidad, tal y como está regulada actualmente, no refleja ni informa sobre la realidad, sino que "sólo sigue las normas", dando lugar a unas cuentas anuales transformadas en las compañías. Esto se debe al predominio de una visión legalista a la hora de elaborar la contabilidad de las empresas, es decir, se prepara aplicando las normas, independientemente de cuál sea la realidad. Técnicas y métodos utilizados en la aplicación de la Contabilidad Creativa.

Existen diversas técnicas para la aplicación de la contabilidad creativa, es la misma situación que se presenta si se quisieran pagar pocos impuestos dentro de la legalidad. Por tanto, una empresa que desee modificar sus resultados buscará en la normativa contable aquellas partes que no estén reguladas, tengan un tratamiento alternativo o sean temas en los que podamos ser optimistas o pesimistas a la hora de realizar unas previsiones de futuro.

También se realizan maquillajes a la hora de valorar los inventarios y el modo de reflejar las provisiones; en la forma de contabilizar las deudas, las diferencias de cambio, las operaciones fuera de balance, las obligaciones o las contingencias.

Otras empresas optan por la contabilidad creativa en los procesos de consolidación; en la reclasificación de activos y pasivos y a la hora de evaluar las pérdidas y ganancias, incluyendo gastos con cargo a reservas o en la estimación de los ingresos y gastos, entre otros.

En último lugar, también se emplea el "maquillaje" de las cifras cuando se preparan los informes de las memorias anuales de las empresas, los informes de gestión y los de Auditoría.

En aquellos países en los cuales se han producido escándalos por la práctica de la contabilidad creativa, han puesto en evidencia las técnicas más utilizadas de la contabilidad creativa.

A continuación se presenta un resumen de dichas técnicas:

1. A veces la normativa existente permite elegir entre diferentes métodos contables para el registro de las transacciones contables. Por ejemplo, en algunos países europeos, una empresa puede elegir entre una política de saneamiento de los gastos de desarrollo en el mismo momento en que estos se producen o amortizarlos a lo largo de la vida del proyecto en cuestión. La empresa podrá elegir la política contable que le proyecte la imagen preferida.
2. Algunos registros contables implican una gran cantidad de estimaciones, opiniones y predicciones. En ciertos casos, como en la estimación de la vida útil de los activos fijos para calcular su depreciación, es normal que estas estimaciones se hagan internamente en la empresa y el contador creativo tiene la oportunidad o posibilidad de ser más o menos cauto u optimista en la estimación.
3. Se pueden registrar transacciones artificiales, tanto para manipular los importes en los balances, como para desplazar los beneficios entre los ejercicios contables. Esto se consigue registrando dos o más transacciones relacionadas con una tercera parte, normalmente un banco. Por ejemplo, supongamos que se arregla la venta de un activo a un banco y luego se contrata en régimen de leasing por el resto de la vida útil (operación conocida con el nombre de lease-back). El

precio de venta de esta operación puede ponerse por encima o por debajo del valor actual del activo, porque la diferencia se puede compensar por unas mayores o menores cuotas de leasing.

4. En algunos casos pueden modificarse los criterios contables de un año a otro. El principio de uniformidad o consistencia establece que no se puede modificar los criterios contables de contabilización de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se identificaran y justificaran en la memoria o informe contable.
5. "Atascar los canales" de producto terminado o materia prima. Es decir, persuadir al cliente que acepte nuestro producto aunque no lo necesite y lo almacene. De esta forma, aunque la venta se haga a crédito y el vendedor se comprometa a financiar los inventarios redundantes, se inflan las utilidades. Una variante de esta práctica es la de rentar almacenes para guardar el producto adquirido por empresas que son filiales ficticias.
6. Vender activos y no reportarlos como ingresos extraordinarios sino llevarlos a ingresos operativos. Con esta práctica, además, se da la impresión que se reduce el costo administrativo de la empresa con lo que parece elevarse su eficiencia.
7. Elevar las utilidades con las ganancias de capital registradas por los fondos de pensiones de los trabajadores de las empresas, administrados por ellas.
8. Inventar filiales ("entidades con propósitos específicos") para esconder deuda y generar utilidades irreales.
9. Hacer intercambios de materia prima o producto terminado de características similares con empresas competidoras, llevando a utilidades de inmediato el producto de lo vendido y amortizando lo adquirido en plazos mucho más amplios.

Es obvio que todo este desorden ha revelado fallas en los ámbitos normativos y de supervisión que supuestamente impiden que se den malas prácticas y ha provocado todo tipo de recomendaciones por parte de los organismos gubernamentales para burocratizarlo aún más, en lugar de volverlo más ágil y eficiente.

Estas técnicas se ven resumidas en transacciones tan comunes como las siguientes:

1. Aumento o reducción de gastos
2. Aumento o reducción de ingresos
3. Aumento o reducción de activos
4. Aumento o reducción de las reservas
5. Aumento o reducción de deudas
6. Reclasificación de activos o pasivos
7. Información incluida en la memoria
8. Presentación de la información

Claves para detectar la práctica de la Contabilidad Creativa.

Existen diversas formas de detectar con facilidad este tipo de maquillajes, siempre y cuando sean legales. Para ello se necesitará disponer de las cuentas anuales de cuatro o cinco años; observar si hay resultados extraordinarios y los de ejercicios anteriores para saber si han sido maquillados; analizar el informe de auditoría, con el fin de ver si hay cambios de criterios contables o salvedades y si el auditor ha informado de ello, así como de su influencia en el resultado final.

De esta misma manera, habrá que revisar los plazos de depreciación de los activos fijos y compararlo con otras empresas del sector para descubrir si deprecian en los mismos plazos y si adoptan políticas agresivas o conservadoras.

Es necesario además leer las Memoria Anuales emitidas por la alta gerencia y ver las normas de valoración utilizadas, verificar los movimientos de reservas; si han existido tratamientos o autorizaciones especiales y las provisiones que existen.

Analizar los momentos clave en la empresa, como por ejemplo una salida de la Bolsa de Valores, la posibilidad de ser vendida, el cambio de auditor o en la cúpula directiva, también pueden ser determinantes a la hora de detectar esta clase de maquillajes.

Sin embargo, estos tipos de alternativas no entran dentro de los planes de los gobiernos. Para nadie es un secreto que los entes gubernamentales, en cualquier país, son los primeros que "maquillan" sus informes financieros.

Algunos ejemplos de empresas que han llevado a la práctica este tipo de contabilidad que por lo visto solo tapan escollos, y no los resuelven, mas aun los convierten en verdaderos fraude, son los casos de "Enron" y "WorldCom" señalando a dos de los más resonantes, al igual que "Ahold" , "Parmalat", en Italia, son algunos ejemplos.

En la actualidad se destaca la necesidad de definir más explícitamente las responsabilidades de los auditores ante los fracasos empresariales de sus clientes que, a pesar de no estar obligados a evitarlos, consideramos que estos profesionales tienen la obligación moral ante los usuarios de manifestar en su informe de auditoría la posibilidad de que tal hecho se pueda concretar. En otras palabras, nos parece relevante estimular la idea de desarrollar la responsabilidad social del auditor que, en nuestra opinión, se refiere a que este profesional identifique los posibles indicadores de que la continuidad de la entidad está en peligro y prevenga a la propia gerencia, a los accionistas y demás usuarios sobre tal riesgo; además de asegurarse de que la información que la empresa

divulga es verdadera en lo que dice y en lo que quiere decir y que es apta y adecuada para tomar decisiones también, la reglamentación de la profesión y de los mercados de valores promueve la instauración de las auditorías como base para la conexión comunicativa entre la empresa y sus usuarios a través de la información contable y financiera. Sin embargo, aún está pendiente por determinar, en forma concreta, la función social del auditor y, al mismo tiempo, llegar a una definición de aceptación general – por clientes, usuarios y auditores - sobre la utilidad de la información contable y financiera y del dictamen de auditoría. La revisión del carácter autorregulador de la profesión podría ayudar a disminuir las distancias que existen entre las expectativas, por un lado, de usuarios clientes y, por el otro, de los auditores, estableciendo verdaderos y efectivos sistemas de control de calidad sobre la actividad profesional del auditor.

Tanto para los usuarios expertos, como para los menos advertidos sobre los aspectos técnicos, el trabajo del auditor representa una garantía adicional, relativa e independiente, que les permite considerar los datos de la empresa contenidos en el informe con cierto grado de confianza. Quizás esta conducta generalizada sea consecuencia del significado, tanto técnico como semántico, de una frase que está incluida en el dictamen estándar en la que los auditores afirman que: “En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio...”, y además, manifiestan que los estados financieros “contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación comprensión adecuada”.

Ante este tipo de afirmaciones del auditor en su dictamen, parece que los usuarios podrían tener la seguridad de que los estados financieros no fueron manipulados y que, además de ello, contienen toda la información que requieren para su total y correcta interpretación lo cual sabemos que está lejos de la realidad. Consecuentemente, esto lleva a que los usuarios creen que podrían tomar confiadamente sus decisiones contables, financieras y económicas con base en dicha información. Por si fuera poco, en apoyo a nuestra interpretación, el párrafo de la opinión termina con el visto bueno del auditor a las cuentas de la entidad, al afirmar que las cuentas de la entidad están de conformidad con los P.C.G.A. y las normas contables aplicados sobre una base uniforme. De cara a la C.C. y a los efectos que ésta ocasiona en el poder informativo de los estados financieros de las entidades, podemos afirmar que ninguna de las frases antes citadas del dictamen estándar del auditor, pueden ni deben ser interpretadas de acuerdo con el sentido técnico ni semántico de las mismas. La falta de referencia a la C.C. en el dictamen estándar, distorsiona y provoca una erosión importante, tanto en el espíritu de la opinión, como en la seguridad y fiabilidad que pretende agregar a la información que ofrece la gerencia a sus usuarios, razón por la cual nos atrevemos a afirmar que el actual dictamen estándar del auditor podría presentar signos de obsolescencia.

Así mismo los auditores y asesores gerenciales pueden considerar la posibilidad de reflexionar sobre hasta que punto las cuentas presentan una imagen fiel, como consecuencia de las presiones ejercidas por sus clientes en relación con la contabilidad creativa y los usuarios de la contabilidad deberían ser conscientes de las posibilidades que tienen las empresas de manipular los reportes financieros anuales.

Formas de disminuir o moderar la practica de la contabilidad creativa.

Existen muchas propuestas para disminuir la práctica de la contabilidad creativa, entre estas propuestas tenemos las siguientes:

1. El campo de elección de métodos contables puede reducirse mediante la disminución de los principios contables permitidos o especificando circunstancias en que se aplicara cada uno. Exigir consistencia en al utilización de los mismos también ayuda ya que una empresa que elige un método por que con este logre la imagen deseada ese año, deberá utilizar el mismo método en circunstancias futuras donde el resultado puede ser menos favorable o quizás el menos deseado.
2. El abuso de la posibilidad de que los directivos utilicen sus opiniones puede controlarse de dos formas. Una es diseñando normas que minimicen la utilización de opiniones y la otra sería aquella en la que los auditores ejerzan un papel en la identificación de estimaciones deshonestas.
3. Las transacciones artificiales pueden tratarse invocando el concepto de que la sustancia esta por encima de la forma, donde la sustancia económica y no la forma legal de las transacciones, la que determina su contabilización. Por lo tanto las transacciones ligadas se contabilizarán como un conjunto.
4. El calendario de las transacciones extraordinarias es una materia reservada a la gerencia, de todas formas, la amplitud de su utilización puede limitarse requiriendo evaluaciones regulares de las partidas de las cuentas de manera que las ganancias o perdidas por los cambios de valor se identifiquen en las cuentas cada año, en el momento en que se dan, en lugar de parecer solo en el final del año en que se enajena el activo en cuestión.

Ética y responsabilidad del auditor frente a la contabilidad creativa

Las empresas tienen una finalidad con respecto al contador, y es la de respetar su desenvolvimiento dentro de la empresa, es decir, debe mantener la exactitud e integridad ética que debe caracterizar su trabajo dentro de las organizaciones.

Las prácticas de lo que se ha dado en llamar la contabilidad creativa han sido traumáticas y continuarán incidiendo en la profesión, ya que la credibilidad pública de los informes del auditor ha quedado seriamente afectada.

Por un lado, por la falta de transparencia y por otro ha quedado cuestionado uno de los pilares de la auditoría que es la independencia. Aquí se combinan diversos factores, no solo en cuanto a la calidad de las normas técnicas y su mejora continua, sino también la calidad humana de los auditores, que es un concepto más amplio que el contenido del Código de Ética que todos los profesionales deben respetar en el ejercicio de la profesión.

El auditor primeramente es una persona que tiene su escala de valores, que se adquieren del modelo familiar, luego se va moldeando en distintos lugares, desde la instrucción en la escuela hasta egresar de la universidad. Esta es la norma ética básica que cada auditor se impone, y cuanto mayor conciencia tenga el auditor de su responsabilidad en el desarrollo de su tarea, frente al interés de toda la comunidad y en especial la comunidad de negocios, el servicio que preste será de mayor calidad y brindará transparencia a la información financiera que producen los entes. El acento debe ser puesto en las personas tanto dentro de las empresas como en quienes desarrollan la tarea de auditoría externa de estados financieros.

Se pone énfasis en las Normas Internacionales de Auditoría y en particular en la NIA 240 "Responsabilidad del Auditor de Considerar el Fraude y Error en una Auditoría de Estados financieros", vigente para las auditorías de estados financieros de ejercicios que finalizaron el 30 de junio de 2002.

El auditor no hace determinaciones legales si el fraude ha ocurrido realmente. El fraude es un concepto legal amplio: le competen al auditor aquellos fraudes debidos a representaciones erróneas materiales en los estados financieros.

La Contabilidad Creativa y su aplicación

En Chile también se ha abierto una rica discusión sobre el origen y consecuencias en el corto y largo plazo de estos fraudes contables, porque se quiera o no, se trata de un tema de discusión que no sólo se limita a la teoría económica pura, sino que aborda los espacios de la ética en los negocios, y cruza el debate por el papel del gasto público para revertir las crisis.

En el plano de la teoría económica, nuestros analistas criollos no han mostrado grandes divergencias: la economía norteamericana camina en el borde, está en expansión pero si no hace reformas de fondo a los sistemas de control, las cartas del dominó pueden seguir cayendo. Y, en este marco, Chile no es un mero observador. Dependemos de la economía de Estados Unidos y muchas de estas empresas en dramática caída son dueñas de filiales importantes en países como Brasil, Argentina o México, nuestros principales socios comerciales.

También dependemos mucho de Wall Street, y si esta arrastra su piso histórico, Santiago seguirá su caída indefectiblemente. En el plano de la ética las opiniones difieren, pues algunos confían que el sistema se recuperará rápido y por sí solo de la crisis, por el peso de su propio crecimiento cíclico (el efecto péndulo), que hará que los inversores olviden muy pronto la caída. Son los mismos que postulan que el libre mercado debe ser efectivamente libre y que las regulaciones no son más que un estorbo. Y a lo más aceptarían la “autorregulación” por Código ético, aunque muy a regañadientes. En la otra vereda su ubican quienes están convencidos que la crisis de confianza de los inversores norteamericanos es muy profunda y no se recuperará con medidas parciales o cosméticas a los escasos sistemas de control financiero, y que dichas reformas aún dejan mucho en manos de la ética de los que hacen los negocios.

Para los neoliberales la salida es clara. El capitalismo se basa en el teorema de que la empresa que ofrece el mejor producto al precio más bajo es la que gana. Es decir, gana la empresa y ganan los consumidores, en un ambiente en que los empresarios buscan utilidades a todo evento con un capital que es puesto por miles de pequeños accionistas. Así todos ganan, y nadie pierde.

Desde 1934 en Estados Unidos las reglas del juego han sido casi las mismas. Se creó una Comisión de Mercado de Valores que vela por la transparencia del sistema que se equilibraba con justas directivas encargadas de supervisar la gestión de las empresas con acciones en bolsa (que existen también en Chile y es la SVS) y empresas auditoras independientes a la gestión de las empresas (que también existen acá). Todo funcionó relativamente bien hasta que las grandes empresas se expandieron hasta el punto de mezclar intereses con las grandes auditoras, lo que llevó a que no quedara clara la independencia de una con la otra. Todo dependía de la confianza de los inversores en sus juntas y en las empresas auditoras, y tanto las primeras como las segundas habían perdido con el tiempo el perfil de autonomía y regulación.

Comité Auditor

En Chile las empresas que son sociedades anónimas abiertas con un patrimonio bursátil igual o superior a un millón 500 mil UF, deben mantener un comité de directores que debe contemplar a los accionistas minoritarios. Este comité de directores -que no es el Directorio- tiene a su cargo la vigilancia de lo que se hace, en la idea de evitar que se mienta para encarecer las acciones ficticiamente o para abaratarlas del mismo modo.

En nuestro país estos comités han perdido perfil, o nunca lo tuvieron, porque en la práctica son muy pocos los que integran a representantes de los accionistas minoritarios, y en su mayoría son integrantes que tienen alguna doble responsabilidad de gestión dentro de la empresa. En la

práctica no existen. En este esquema, esta válvula reguladora en Chile casi no funcionaría, y todo o mucho quedaría en manos de la Administración y el Directorio. Todo un riesgo para los inversionistas, que aunque pocos en Chile, han ido en aumento en las últimas décadas. Pero el horizonte se ha ido despejando y es claro que no estamos ante un riesgo inminente.”⁵⁹ (C.C significa Contabilidad Creativa)

En Guatemala también se da la contabilidad creativa, nace como consecuencia de los vacíos legales que ofrecen las leyes, un claro ejemplo de esto es la creación de empresas afiliadas que se facturan entre ellas con el objetivo de quebrar el impuesto sobre la renta, unas operando en el régimen general y otras en el optativo, sin embargo sucede esto debido a que con los cambios de gobierno generalmente se dan reformas fiscales que desafortunadamente en muchos casos contienen inconstitucionalidades o ambigüedades que son aprovechadas por quienes generan los impuestos, éste tipo de cultura tributaria debe acabarse con la creación de normas que no riñan con principios constitucionales y que su vigencia en el tiempo de certeza a los que invierten en el país.

Evasión Fiscal

”El Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas, y con ello los fines institucionales , sociales y políticos necesita disponer de recursos ,que los obtiene, por un lado a través del ejercicio de su poder tributario que emana de su propia soberanía, y por el otro , del usufructo de los bienes propios que el estado posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público.

Desde el punto de vista de los recursos tributarios, la ausencia de esta vía de ingresos, hace que se produzca en las arcas del estado una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas.

Esta abstracción de recursos, es lo que se denomina " evasión fiscal", por ello nos parece adecuado mencionar diferentes conceptos que fueron vertidos en referencia a tal fenómeno.

Si nos ajustamos al significado del término evasión, el mismo es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado.

⁵⁹<http://revistaprobidad.info/tiki-index.php?page=ContabilidadCreativaProfesionalContable>

Por lo expuesto, nos pareció adecuado analizar el concepto dado por la doctrina referido al término evasión fiscal, así expresamos que, "Evasión Fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales"

Entonces vemos que en este concepto se conjugan varios elementos donde uno de los más importantes es que existe una eliminación o disminución de un tributo y donde además se transgrede una ley de un país, por los sujetos legalmente obligados

Ampliando las interpretaciones del término evasión, tomamos la definición acuñada por el Dr. Tacchi, que enuncia que , "Evasión Tributaria es todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado flujo de fondos al Estado en su carácter de administrador, de tal modo que la conducta del sujeto obligado implica la asignación "per se" de un subsidio, mediante la disposición para otros fines de fondos que, por imperio de la ley, deben apartarse de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria o como depositario transitorio al solo efecto de ser efectivamente ingresados o llevados a aquél".

Por otra parte si avanzamos en el estudio del fenómeno de la evasión tributaria, se llega al convencimiento que la tarea de elaboración de los efectos y causas requiere un enfoque interdisciplinario, por su ya comentado grado de complejidad y por la intervención de un sinnúmero de factores que dilatan, incentivan o promueven el acto.

La doctrina menciona que pueden existir tres tipos de argumentos que tratan de explicar la acción de evasión, desde el punto de vista de los motivos objetivos y particulares que la provocan:

- a) La evasión es una repuesta económica y calculada de la conducta de los contribuyentes que buscan incrementar sus riquezas y responden a los incentivos y castigos que ofrece el sistema y gestión tributaria
- b) La evasión es mas bien un problema de elusión puesto que los contribuyentes usan los resquicios de la ley evitando la comisión flagrante de delitos
- c) La evasión fiscal solo es una consecuencia y no el motivo fundamental.

Analizando lo expuesto en el ítem a), vemos que este razonamiento nos demuestra el perfil con que el contribuyente, agente económico en un mercado, arriesga como parte integrante del "riesgo empresario" a ganar o perder.

Pero más allá de ello se evidencian en los restantes planteos, posturas que quizás no sean las generales aplicadas, pero que deberían ser analizadas con mucha cautela.

Si bien existe principio generalizado de asimilar este fenómeno de la evasión fiscal a los mercados subdesarrollados, de circunscribir como arraigados en la pequeña o mediana empresa, tal situación no es así, y bastaría observar a las empresas de gran envergadura, operantes en mercados altamente complejos, donde el fenómeno de la evasión tributaria adquiere los ribetes de elusión tributaria. Vr. gr. Paraísos fiscales, Precios de transferencias, etc

.Causas de evasión fiscal

Las causas de la evasión no son únicas, como lo menciona el Doctor Lamagrande, "El examen del fenómeno de evasión fiscal nos permite colegir su grado de complejidad y su carácter dinámico. Su reducción dependerá de la remoción de los factores que conllevan tales causalidades, debiéndose llevar a cabo una series de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado, a fin de lograrlo .Todo ello sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo".

En el marco de ideas de la complejidad del fenómeno bajo estudio, la doctrina ha enunciado diferentes causas que le dan origen , en ese sentido mencionaremos las que a nuestro criterio son las mas comunes sin que con ello se pretenda agotar la existencia de múltiples factores de carácter extra-económicos que originan o incrementan sus efectos. En este sentido citamos a:

1) Carencia de una conciencia tributaria

2) Sistema tributario poco transparente

3) Administración tributaria poco flexible

4) Bajo riesgo de ser detectado

1) Carencia De Una Conciencia Tributaria

Cuando hablamos de carencia de conciencia tributaria, decimos que ella implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado

No se considera que el Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir a otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, cual es, prestar servicios públicos.

Ello es así, y los ciudadanos sabemos que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad que los individuos por si solos no pueden lograrlo. Por otra parte , la sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etc., pero que estos servicios los preste con mayor eficiencia.

Como lo expresa la doctrina, la formación de la conciencia tributaria se asienta en dos pilares. El primero de ellos, en la importancia que el individuo como integrante de un conjunto social, le otorga al impuesto que paga como un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece.

El segundo pilar, lo basa en que el mismo prioriza el aspecto social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere al evasor como un sujeto antisocial, y que con su accionar agrade al resto de la sociedad.

En este segundo aspecto, el ciudadano al observar a su alrededor un alto grado de corrupción, considera que aquél que actúa de esa manera antisocial, de no ingresar sus impuestos, es una persona "hábil", y que el que paga es un "tonto", es decir que el mal ciudadano es tomado equivocadamente como un ejemplo a imitar.

Por otra parte, citamos que el hecho del conocimiento del elevado grado de evasión existente, deteriora la conducta fiscal del contribuyente cumplidor, máxime si actúa bajo la creencia de la insuficiencia de medios para combatirla por parte de la Administración Fiscal.

Esta ineficiencia que podría exteriorizar la Administración Tributaria, puede influir para que el contribuyente cumplidor se vea tentado a imitar la conducta del evasor, a esta situación también le debemos agregar la existencia de permanente moratorias, blanqueos, condonaciones, etc., que hacen que el pagador se vea perjudicado al colocarlo en igualdad de condiciones con el contribuyente que no cumple regularmente sus obligaciones fiscales.

Profundizando el análisis de la falta de conciencia tributaria, podemos citar que ella tiene su origen en : a) Falta de educación; b) Falta de solidaridad ; c) Razones de historia económica ; d) Idiosincrasia del pueblo ; e) Falta de claridad del destino del gasto público y , f) Conjunción de todos los factores citados.

a) Falta de educación: Este es sin dudas un factor de gran importancia y que prácticamente es el sostén de la conciencia tributaria. La educación que encuentra en la ética y la moral sus basamentos preponderantes, debe elevar ambos atributos a su máximo nivel, de esta forma, cuando los mismos son incorporados a los individuos como verdaderos valores y patrones de conducta , el mismo actúa y procede con equidad y justicia.

En este sentido, es justo y necesario enseñar al ciudadano el rol que debe cumplir el Estado, y se debe poner énfasis que él, como parte integrante de la sociedad que es la creadora del Estado, debe aportar a su sostenimiento a través del cumplimiento de las obligaciones que existen a tal fin.

Se necesita un adecuado nivel de educación de la población para que los mismos entiendan la razón de ser de los impuestos, lograr la aceptación de que el impuesto es el precio de vivir en sociedad.

b) Falta de solidaridad: Como mencionáramos a lo largo del presente trabajo, el Estado debe prestar servicios, y para tal fin necesita de recursos, y cuando no cuenta con los mismos no puede cumplir los fines de su existencia

Estos recursos deben provenir de los sectores que están en condiciones de contribuir, y el Estado debe a través del cumplimiento de sus funciones, volcarlos hacia los sectores de menores ingresos. Por ello afirmamos que es en este acto, donde debe sobresalir el principio de solidaridad.

c) Razones de historia económica: Nuestro país a partir del año 1990 aproximadamente comenzó a dar un giro en cuanto a su política económica, a nivel del sector empresario, una forma de incrementar sus ingresos era precisamente a través del aumento de nivel de precios, y en el aspecto financiero los déficit fiscales se cubrían permanentemente con el uso del crédito público y de la inflación.

Luego en una etapa posterior , con el advenimiento de la estabilidad económica, la globalización, el incremento de la competitividad, etc., se produjo un cambio de actitud comercial, se impuso la necesidad de competir, ya sea con calidad, prestación de servicios y fundamentalmente con un nivel de precios adecuado a los ingresos de los potenciales consumidores.

Esta situación, sumado al alto nivel del costo financiero, la existencia de una relación dólar-peso igual a uno, la desventaja competitiva con respecto al sector externo, y agravado todo ello por la profunda recesión que nos aqueja, produce que éste tienda a buscar diferentes maneras de obtener mayores ingresos y uno de los canales, obviamente incorrecto, es a través de la omisión del ingreso de tributos.

d) Idiosincrasia del pueblo: Este factor es quizás el que gravita con mayor intensidad en la falta de conciencia tributaria, es un aspecto que está presente en todas las causas generadoras de evasión.

La falta de conciencia tributaria tiene relación con la falta de solidaridad y la cultura facilista producto de un país rico e inmigrante, más solidario con los de afuera que con los de adentro. Falta de cultura de trabajo, sentimiento generalizado desde siempre de "que todo puede arreglarse", y el pensamiento de que las normas fueron hechas para violarlas, de que las fechas de vencimientos pueden ser prorrogadas, es decir siempre se piensa de que existe una salida fácil para todos los problemas.

Estos comentarios, aunque sean dolorosos realizarlos, son los que de cierta manera se encuentran arraigada en nuestra cultura, lamentablemente, los ejemplos que provienen de las clases dirigentes no son las mejores, y entonces, el ciudadano común reacciona de esta manera inadecuada, en fin, nos vemos afectados de cierta manera, por un sector de la conducción que exterioriza un alto grado de falta de compromiso con los mas altos ideales de patriotismo, el que incluye honestidad, transparencia en sus actos y ejemplos de vida.

e) Falta de claridad del destino de los gastos públicos: Este concepto es quizás el que afecta en forma directa la falta del cumplimiento voluntario, la población reclama por parte del Estado , que preste la máxima cantidad de servicios públicos en forma adecuada.

Pero lo que sin dudas tiene una gran influencia en este tipo de consideración, es el referente a exigir una mayor transparencia en el uso de los recursos y fundamentalmente, el ciudadano percibe que no recibe de parte del Estado una adecuada prestación de servicios.

Observamos así, que en el caso de la educación, gran parte de los ciudadanos pagan una escuela privada para sus hijos, en el caso de la salud, se contrata un servicio de medicina prepaga, ya sea por su nivel de atención como de la inmediatez en caso de emergencias y calidad de la medicina .

En tanto que lo atinente a la seguridad, proliferan hoy en nuestra sociedad la utilización de sistemas de seguridad privada, a través de alarmas o empresas al efecto. Entonces, el ciudadano se pregunta, ¿si apporto los recursos al Estado, éste no debería prestarme estos servicios? Sin dudas que la respuesta, es obvia, y de allí la conducta exteriorizada.

f) Conjunción de todos los factores: En un tema tan complejo como lo es el de la falta de conciencia tributaria, decimos que todo tiene que ver con todo, porque si analizamos desde el punto de vista de la falta de educación, los sectores de mayores ingresos son los que tienen mayor educación, y quizás sean los sectores que más incumplan, y por lo tanto de menor solidaridad.

Estos sectores por su alto nivel de vida y educación, tienen mayor conocimiento de la conducta de las estructuras políticas y conocerían los desvíos de los gastos públicos. Por eso, en este análisis, mantenemos el criterio de que todo, tiene que ver con todo.

2) Sistema tributario poco transparente

La manera de que un sistema tributario contribuye al incremento de una mayor evasión impositiva, se debe básicamente al incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal. Recordamos así que la definición general de sistemas menciona que, es el conjunto armónico y coordinado de partes de un todo que interactúan dependiendo una de las otras recíprocamente para la consecución de un objetivo común.

En este respecto decimos que la apreciación de un sistema tributario que se manifiesta como poco transparente, se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación a las exenciones, subsidios, promociones industriales, etc., donde la función de una surge como el problema de otro.

Además no escapa a la conciencia generalizada, que donde existe una promoción o liberalización de impuesto, rápidamente surgen planteos claros de elusión y evasión fiscal.

Por ello es que una gestión tributaria eficiente es tan importante como el desarrollo de un esquema tributario acorde con la realidad circundante.

Si bien la falta de un adecuado sistema tributario puede constituir una causa de evasión, sin lugar a dudas que ésta no puede ser endilgada como la causa principal y exclusiva, si nos ajustáramos a esta explicación simplista, bastaría con modificar el sistema tributario y todos los problemas estarían resueltos.

Este principio exige que las leyes tributarias, los decretos reglamentarios, circulares, etc., sean estructurados de manera tal, que presente técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad, que el contenido de las mismas sea tan claro y preciso, que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para los administrados.

3) Administración tributaria poco flexible

Es importante resaltar que al " hablar de administración tributaria, nos lleva indefectiblemente a hablar de sistema tributario, y uno de los principales aspectos que debemos tener en cuenta cuando nos referimos al sistema tributario, es el de su simplificación...", que sin lugar a dudas trae aparejada la flexibilización

Esta flexibilización es la que hace que ante los profundos y constantes cambios que se producen en los procesos económicos, sociales, y en la política tributaria en particular, la Administración Tributaria deba adecuarse rápidamente a las mismas.

Y ésta adecuación se produce porque , " ...la administración tributaria es la herramienta idónea con que cuenta la política tributaria para el logro de sus objetivos, por ello la eficiencia de la primera condiciona el cumplimiento de los fines de la segunda", razón que conlleva a la exigibilidad de la condición de maleabilidad de la misma.

Uno de los grandes inconvenientes que se nos plantea, es que en la medida que el sistema tributario busca la equidad y el logro de una variedad de objetivos sociales y económicos, la simplicidad de las leyes impositivas es una meta difícil de lograr.

Ante el hecho de que las autoridades públicas procuran objetivos específicos, muchos de los cuales persiguen un fin extra-fiscal y otros netamente tributarios, exigen que la Administración Tributaria esté al servicio de la política tributaria, y a un nivel mas general , de la política del gobierno, debiendo en consecuencia realizar todos los esfuerzos necesarios para implementar los cambios exigidos por esta última.

4) Bajo Riesgo De Ser Detectado

Si bien el riesgo de detectar contribuyentes que no cumplen adecuadamente, podría se incluida dentro del análisis de la Administración Tributaria, nos pareció adecuado tratar este tema por separado, ello en virtud de la gran importancia que le atribuimos a esta función.

Cuando hablamos de los diferentes factores que influyen en la adopción de una conducta evasiva, sin lugar a dudas que el bajo riesgo de ser detectado posee una gran influencia sobre las demás.

El contribuyente al saber que no se lo puede controlar se siente tentado a incurrir en esa inconducta de tipo fiscal, ésta produce entre otras consecuencias la pérdida de la equidad horizontal y vertical.

Resulta de ello que contribuyentes con ingresos similares pagan impuestos muy diferentes en su cuantía, o en su caso, empresas de alto nivel de ingresos potenciales, podrían ingresar menos impuestos que aquellas firmas de menor capacidad contributiva.

Esta situación indeseable desde el punto de vista tributario, es un peligroso factor de desestabilización social, la percepción por parte de los contribuyentes y el ciudadano común de esta situación, desmoraliza a quienes cumplen adecuadamente con su obligación tributaria.

En este sentido, los esfuerzos de la Administración Tributaria deben, entonces estar orientados a detectar la brecha de evasión y tratar de definir exactamente su dimensión, para luego, analizar las medidas a implementar para la corrección de las inconductas detectadas.

Como lo enunciara el Dr. Tacchi, "El efecto demostrativo de la evasión es difícil de contrarrestar si no es con la erradicación de la misma, en un ámbito de evasión es imposible competir sin ubicarse en un ritmo similar a ella, aparece así la evasión como autodefensa ante la inacción del Estado y la aquiescencia de la sociedad".

Es decir que lo que se debe hacer es aumentar el peligro de ser detectado por aquellos que tienen esta inconducta, en tal sentido compartimos el pensamiento de que, "... debe por lo tanto desterrarse la falta de presencia del Organismo Recaudador, incrementando así el riesgo del evasor de ser detectado. Este accionar tiene efecto sobre el resto de los contribuyentes..."

El Organismo debe marcar una adecuada presencia en el medio a través de una utilización correcta de la información que posee, exteriorizar en la sociedad la imagen de que el riesgo de ser detectado es muy elevado, y de que el costo de no cumplir correctamente sus obligaciones fiscales por parte del contribuyente podrá ser excesivamente oneroso.

Herramientas para combatir la evasión

En el análisis realizado en cuanto a las causas de la evasión, no se pretendió agotar con dicha mención la totalidad de las mismas, simplemente hemos enunciado las que a nuestro juicio son las principales, y sobre las que la Administración Tributaria debería actuar en lo inmediato.

En ese sentido consideramos adecuado indicar, las que a nuestro juicio serían algunas de las herramientas a utilizar para subsanar esas falencias que afectan en forma directa el nivel de recaudación.

a) Conciencia Tributaria

En este aspecto , mencionamos que el Estado debería incrementar su rol de educador en el tema tributos, se deberían profundizar las medidas tendientes a informar a la ciudadanía sobre los efectos positivos del pago de los tributos y la nocividad que produce la omisión del ingreso de los mismos.

La enseñanza del cumplimiento fiscal debe ser inculcada a los ciudadanos desde temprana edad, se debe comenzar en la etapa de la educación primaria a los fines de arraigar estos conceptos desde la niñez.

En este sentido mencionamos que la creación de una conciencia tributaria no tiene una atención adecuada, sobre todo en los países en vías de desarrollo, entre los que nos encontramos.

El desconocimiento de las funciones vitales que cumple el Estado para con la sociedad, como la educación, justicia, salud y seguridad, hacen que exista por parte de los habitantes una especie de apatía sobre la política tributaria y con ello un desinterés social general.

La tarea a desarrollar en este ámbito es inmensa, con un gran abanico de posibilidades, queda en manos del gobierno analizar los costos que pudieran derivar de su inserción en los planes de educación cívica de las futuras generaciones

Para ello es necesario confrontar esta erogación no solo con los costos sociales del incumplimiento y presión social que ejercen en la sociedad los evasores y elusores, sino también con respecto hacia el contrato social llevado a cabo por el pueblo y el Estado, a fin de que administre los fondos que no son propios.

Como enunciara el Doctor Carlos Tacchi, una de las herramientas decisivas para estabilizar el cambio, es la "Culturización Tributaria de la dirigencia", que comprende la dirigencia empresaria, sindical, política, cultural, etc., y engloba obviamente a la esfera del Estado".

Como una de las vías para poner en marcha este proceso de culturización tributaria, es imprescindible utilizar todas las herramientas al alcance del Estado, a modo de ejemplo podemos citar:

a) Publicidad Masiva: En este sentido la Administración Federal de Ingresos Públicos ha realizado cortos publicitarios en los medios televisivos, los que dan ejemplos sobre actos de evasión consumada

A nuestro modo de ver, los mismos no tuvieron el efecto adecuado, fundamentalmente por la forma en que fueron expuestos los casos bajo análisis, en este sentido consideramos que ellos deberían estar orientados a explicar cuales son las consecuencias directas de esa omisión , ilustrando que si el Estado no cuenta con recursos no puede cumplir sus funciones básicas, que esta situación repercute en forma directa en los ciudadanos que realmente necesitan de estos servicios

b) Participación de los Consejos Profesionales: Contar con la colaboración de los Consejos Profesionales tiene un doble efecto, por un lado se logra la participación directa de la matrícula , y por otro el efecto multiplicador con que cuentan estos entes, no solo por contar con personas con un nivel de conocimiento superior a la media de la sociedad, sino también por la inserción de ellos en la población.

c) Difusión tributaria: Se debería incrementar la difusión inductiva realizada por el propio Organismo, llevada ésta a despertar o estimular la conciencia social, poniendo de relieve los beneficios de la menor onerosidad que produce el cumplimiento en término.

d) Inclusión en planes de estudios integrales: Si bien la inclusión de esta temática en los planes de estudios supera las facultades de la AFIP, sería de interés que las propias autoridades educativas en acuerdo con las propias del Ministerio de Economía, realicen en forma conjunta un plan destinado a este fin.

Sistema tributario poco transparente

Decimos que se atenta contra un sistema transparente cuando no existe una combinación adecuada de gravámenes tales como los que se aplican a las rentas , patrimonios, consumo y aquellos impuestos que son creados para un fin específico como el Fondo destinado a la financiación del sistema educativo.

Se propone en otro orden de cosas que el sistema a aplicar en el país , revea e incorpore medidas tendientes a eliminar las causas no deseadas de operaciones realizadas bajo condiciones que afectan al mercado económico , como ser medidas antidumping, transfer pricing, teatry shopping, paraísos fiscales, subcapitalización, etc.

Por ello la Administración Fiscal en el mejoramiento de su sistema tributario debe propender a:

- 1) Respetar los principios de equidad, tanto vertical como horizontal
 - 2) Que las leyes tributarias respeten los principios de proporcionalidad, igualdad, transparencia, no confiscatoriedad, etc.
 - 3) Observar principios constitucionales que en definitiva apuntalan un sistema respetuoso de los derechos y garantías individuales insertas en la carta magna
 - 4) Respetar el principio de economicidad de los impuestos.
- 3) Administración Tributaria poco flexible

Esta situación de exigencia de versatilidad del sistema tributario como consecuencia de la necesidad de ensamblar ambos objetivos, torna imprescindible una coordinación permanente entre los administradores tributarios y los que deciden la política fiscal.

Entre los objetivos de máxima que requiere una administración flexible, es que actúe en pos de la simplificación de las normas tributarias y sus propios procedimientos de trabajo, situación ésta necesaria a los fines de facilitar las tareas del contribuyente y de la propia administración.

Al respecto mencionamos lo expresado por el Administrador Federal de Ingresos Públicos en el sentido de atenuar el dictado de resoluciones generales, en este sentido mencionó que en los últimos tres años el organismo lanzó " ... 477 resoluciones , cuando por ejemplo Chile tiene 15 por año", destacó además " ...que el sistema impositivo argentino tiene 165 leyes, 380 decretos y 631 resoluciones".

(Diario Ámbito Financiero 13/10/2000-Pág 11)

Otro aspecto que nos parece adecuado mencionar y que incide negativamente es la falta de cooperación de los organismos oficiales provinciales para proporcionar datos requeridos por la administración tributaria nacional, situación ésta que deberá ser modificada en el corto plazo fundamentalmente por la necesidad de incrementar los controles en forma cruzada con las Jurisdicciones Provinciales y Municipales.

Esta situación deberá regularizarse en lo inmediato contando para ello con el apoyo gubernamental de las provincias, sobre todo si consideramos que si bien los impuestos son recaudados a nivel

nacional, luego, por la aplicación del Régimen de Coparticipación Federal, vuelve a las jurisdicciones provinciales las que en definitiva se benefician con la mejor recaudación.

4) Bajo riesgo de ser detectado

Este factor del bajo riesgo de ser detectado lo queremos relacionar en forma directa con la falta de control efectivo de la administración, si existiera un control permanente en todas las etapas del proceso hasta la recaudación del tributo, este riesgo se vería incrementado en un gran nivel.

El contribuyente debe tener bien en claro que está enfrentando un alto riesgo en este sentido, y que de materializarse esa situación, deberá realizar el ingreso en forma forzada y que la sanción por incumplimiento le traerá aparejada una carga mas pesada, la que no solo podría ser de carácter pecuniario , sino también de tipo penal.

Por otra parte en el caso de ser detectado, el riesgo sancionatorio debe ser adecuado y razonable, es decir que contemple sanciones lo suficientemente severas, como para que de la evaluación que haga el contribuyente de esa conducta omisiva, llegue al convencimiento de cumplir adecuadamente con sus obligaciones.

Por otra parte, debe ser razonable, de tal forma que no sea exagerada en cuanto a su severidad, a los fines de que puedan ser aplicadas sin excepción, esto lo mencionamos porque si una sanción es muy severa en relación a la inobservancia de una norma, termina por no aplicarse

Por ello decimos que para erradicar la intención de incumplir deben darse tres factores en forma concordante: la capacidad de la administración tributaria para detectar lo evasores, la posibilidad de que pueda ser sancionado y por último la posibilidad de forzar el cumplimiento respectivo

Si bien el objetivo del presente trabajo no es profundizar en lo referente a pautas de auditorías a llevar a cabo por las áreas fiscalizadoras de la Administración Tributaria, nos parece oportuno mencionar cuales serían las funciones a ejecutar por la misma a los fines de evitar que conductas evasivas quedaran impunes.

Como lo señalara el Dr. Lamagrande, en un contexto de bajo cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales la función de inspección deberá cubrir la mayor cantidad de sujetos, se buscará repercutir en la masa de contribuyentes con el objeto de que se sientan vigilados.

Esta labor deberá diseñarse de tal manera que cubra estos objetivos, pero, si bien sabemos que es imposible cubrir la totalidad del universo de sujetos, lo que se debe tratar de lograr es incrementar el riesgo de ser detectado.

Ante la gran cantidad de contribuyentes existentes que no es posible verificar en su totalidad, se debe buscar la manera de que a través de las herramientas disponibles en la administración, se incremente en los contribuyentes la sensación de que serán verificados

Como bien lo ha expresado el Dr. Claudino Pita, " ...en el caso de los países de bajo nivel de cumplimiento voluntario, lo que interesa en mayor medida son las consecuencias de las acciones de inspección tributaria, en términos de la imagen que ellas puedan generar. El objetivo final estaría constituido por la consecuencia del riesgo subjetivo que se configure: la mejora del nivel del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias".

En este punto es importante citar a Due que señala que " Una buena observancia del cumplimiento de la ley, no solamente brinda directamente mayores ingresos provenientes de las personas fiscalizadas, sino que asegura un mejor cumplimiento por parte de otras personas que creen que serán descubiertas si buscan evadir el impuesto".

A los fines de una apreciación sobre algunas etapas del proceso de fiscalización, mencionamos que el mismo estaría conformado por:

- 1) Política de fiscalización
- 2) Padrón actualizado de transacciones económicas
- 3) Selección de contribuyentes
- 4) Operación
- 5) Control de gestión

En el caso de la política fiscal a los fines de lograr elevar el riesgo de ser detectado por parte de los contribuyentes evasores, lo que se debe buscar a través de un adecuado diseño, es lograr lo siguiente

- a) Alcanzar el mayor número de contribuyentes respecto del total del universo, optimizando los recursos a fin de incrementar el nivel de cumplimiento voluntario.
- b) Operar a través de intervenciones rápidas, mediante técnicas modernas de auditoría fiscal, contando con información veraz sobre el contribuyente que permita actuar con certeza.
- c) Accionar en sectores, actividades o localidades geográficas que resulten neurálgicas y ofrezcan una amplia repercusión en la masa de contribuyentes.
- d) Auditar con mayor profundidad casos concretos en los que se hayan detectado a "priori" maniobras de evasión fiscal.

e) Auditar en forma integral los casos en que se detecten maniobras de fraude tributario.

Medidas tendientes a combatir la evasión y mejorar la recaudación

Entre las medidas ejecutadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos en los últimos años debemos destacar las siguientes:

- Implementación del Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes- Monotributo-
- Incorporación de la identificación tributaria otorgada por la AFIP para las transacciones de bienes registrables (inmuebles, automóviles, etc)
- Obligación de pago mediante cheque en las compras superiores a \$ 10.000 como condición para poder computar el impuesto pagado como crédito fiscal en el IVA y computar dicha erogación como gasto en el Impuesto a las Ganancias.
- Modificación de las normas de domicilio fiscal, a fin de evitar maniobras que impidan la localización del contribuyente.
- Utilización de un sistema para la autorización de impresión de facturas para los responsables inscriptos en el IVA, con el fin de obstaculizar la utilización de facturas apócrifas.
- Utilización obligatoria de controladores fiscales como máquinas impresoras de tiques y tiques facturas, en aquellas actividades que tienen transacciones con consumidores finales. La información de dichas máquinas resulta inviolable por parte del contribuyente.
- Implementación de regímenes de retención de hasta el 100% del impuesto al valor agregado cuando el sujeto pasible de retención demuestre incumplimientos tributarios.
- Creación de un mecanismo para detectar subfacturaciones en las importaciones, el cual se inicia con la existencia de precios ostensiblemente bajos en las importaciones , generando fiscalizaciones conjuntas de la Dirección General Impositiva (DGI) y la Dirección General de Aduana (DGA), exigiendo la constitución de garantías en aquellas mercaderías que se presumen subfacturadas. Este mecanismo se denomina " Canal Morado".(Fuente :www.AFIP.gov.ar)

En lo referente a medidas actuales y de inmediata aplicación, podemos destacar las que mencionaran las autoridades de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entre las que podemos citar a:

- a. Actuación bajo el ámbito de la Jefatura de Gabinete: De esta manera se garantiza que cada Ministerio deberá presentar en tiempo y forma los datos que posea en sus registros respectivos ala Jefatura de Gabinete, para que la AFIP proceda al cruce de los mismos.
- b. Home Banking: Se implementará un sistema informático mediante el cual los contribuyentes comenzarán a pagar sus impuestos vía internet. (Banelco, Link, etc).

- c. Grandes Contribuyentes: Descentralización en la administración de los 200.000 principales contribuyentes del país. Actualmente estos se encuentran en el Sistema Dos mil y son fiscalizados desde la Sede de la AFIP. Se busca así que las dependencias del interior se hagan cargo de los mismos efectuando los cruces de información con organismos locales.
- d. Cruces de datos de contribuyentes dentro de la DGI: Se realizarán cruces inteligentes de información de datos internos y externos (bienes personales, altas rentas, CITI bancario, transacciones con Banelco, tarjetas de créditos, etc.)
- e. Sistema de alta temprana de empleados: Implementación y control de la aplicación inmediata de este nuevo sistema que obliga a los empleadores a informar a la AFIP los datos del empleado antes de que comience su relación laboral .Los empleadores deben solicitar antes de la dicha relación la CAT- Clave de Alta Temprana a través de internet o en las dependencias DGI.
- f. Utilización de Bases de datos para Fiscalización: En las Jurisdicciones de la AFIP-DGI se han implementado las bases regionales denominadas BAFIS, que nos permite conocer la gran masa de contribuyentes de la misma en tiempo real. A través de la utilización de sus herramientas de trabajo, permite realizar una correcta selección de contribuyentes a verificar, de esa manera, con una adecuada información, la forma de los procedimientos se modifica en pos de una adecuada inspección.

En la actualidad, al visitar al contribuyente, se le exterioriza la gran cantidad de información que sobre él se posee, provengan éstas de fuente interna como externas, lo que permite que el fiscalizador conozca de antemano la realidad de su futuro verificado, de esta forma la relación fisco-contribuyente es mas transparente, en términos de fiscalización, ello contribuye en forma potencial el desarrollo de este proceso.

Es adecuado aclarar en este punto, que con el uso de la herramienta citada, se ha realizado una carterización del universo de los contribuyentes que pertenecen a cada Regional Impositiva, de esta manera se logra una profesionalización de los verificadores, y lo que es más importante, se logra incrementar el riesgo de ser verificado de cada uno de los contribuyentes.

A través de ese procedimiento se ha implementado el Sistema de Control Fiscal Permanente, que como su nombre lo indica permite que a través del conocimiento cierto del nivel de ingresos y patrimonial de cada contribuyente , realizar un seguimiento permanente de los integrantes del segmento carterizado, logrando incrementar el riesgo de ser detectado por parte de aquel que realiza maniobras tendientes a evadir sus obligaciones tributarias.

Al final de la presente exposición nos parece adecuado hacer un alto y reflexionar sobre los graves daños que producen en la sociedad la evasión fiscal.

Debemos pues reflexionar los sobre grandes problemas que produce la falta de ingresos a las arcas del Estado y por último reflexionar sobre las probables vías de solución a esta indeseada situación.

Coexistir con la evasión fiscal es permitir la ruptura de los relevantes principios de equidad, es fomentar , de cierta manera la existencia de un círculo perverso de ineficiencia en la economía, que como mencionáramos, erosiona los mas profundos cimientos de la estructura de un país, produciendo una mala asignación de los recursos del Estado y desviando aquellos que no llegan a ingresar al mismo.

Sin lugar a dudas que la lucha no es fácil, no solo hace falta una decisión política sino, que es un verdadero desafío de toda la sociedad.

Tomar conciencia del grave problema que acarrea esta situación es interpretar con madurez cívica y republicana, los principios fundamentales de la convivencia humana.

No solo hablamos de lo antijurídico del acto, dado que de ello no existen dudas, ni si son valederos los argumentos superfluos esgrimidos que incentiva tal actitud, deberíamos interpretar los hechos en lo más profundo del sentimiento humano y social por naturaleza.

No es en vano el accionar de la Administración Tributaria en su misión de combatirla, pero más importante aún sería el sinceramiento de la sociedad toda, en este aspecto , en especial el de los niveles de gobierno, a fin de transparentar su gestión, elevar su legitimidad y sostener su credibilidad

Estamos ante un nuevo gobierno, ésta es una oportunidad única, hoy la sociedad, cansada de ver malos ejemplos del descuido de la cosa pública, de una corrupción incontrolada, se encuentra esperanzada en un cambio.

Es este sentimiento generalizado, que la Administración Tributaria debe interpretar, ajustando su conducta al clamor popular de la necesidad del cambio, y, a través de un cambio de rumbo, asegurar los recursos que el Estado necesita, ajustado su actuar a lo dispuesto en la materia por las mas altas autoridades de la Nación."⁶⁰

Evasión fiscal contable

“La mayor parte ocurre por la inmensa presión de los impuestos. A causa de ello hay que señalar una sensible caída de la moral fiscal, de la cual el mismo Estado es culpable con su recaudación desordenada y su siempre creciente política de impuestos. Estas influencias estatales han obrado

⁶⁰ www.mografias.com/trabajos6/efis/efis.shtml·con Licenciado Miguel Angel Aquino
Lic_Maquino@infovia.com.ar

perniciosamente sobre la vida económica y han asediado a muchos propietarios que en muchos de ellos ha llegado a crecer el sentimiento de hallarse, en cierta manera, en el caso de legítima defensa al proceder a la ocultación de la verdad de sus bienes. Este estado de cosas ha ejercido una presión desmoralizadora. De ello al falseamiento del balance no va más que un paso.

Sobre la moral comercial ha actuado de una manera especialmente perjudicial y perturbadora la estrechez de miras y la incompreensión en que se colocó el Ministerio de Hacienda, en contradicción con los fundamentos del intercambio económico, ya que en su calidad de perceptora de impuestos lesionó muchas de las costumbres comerciales y reglas económicas considerables, no solo como admisibles, sino hasta aconsejables; por ejemplo, las amortizaciones excesivas, la dotación de reservas, la creación de cuentas provisionales, ocultación de beneficios, etc., todo lo cual había sido considerado como de buena administración, pero que fue estimado por las organizaciones fiscales como animado de un espíritu de mezquindad.

De ahí que se haya creado la costumbre de formular dos balances: el balance fiscal y el balance comercial, dando lugar a una gran alteración de los balances, creando una situación especialmente desmoralizadora de la vida económica actual: en primer lugar, ha sido enormemente aumentada la tentación de presentar falsas contabilizaciones e inexactitudes en el balance, por lo que creen una actuación antieconómica de parte del Estado. En segundo lugar, esta tentación hacia la comisión de malas acciones ha sido aumentada por lo relativamente difícil de su descubrimiento e investigación. Paradójicamente los dueños de empresas están ejecutando los mismos e innumerables fraudes usuales en los empleados infieles: extracción de dinero para usos personales; venta de mercancías sin contabilizar; gastos ficticios; cobro de partidas sin pasar los importes por los libros, etc.

En esta categoría singular de delitos contables entre los propios patrones intervienen dos elementos. En primer lugar ausencia del sentido de culpabilidad, ya que según la opinión corriente, no existe delito si un pequeño patrón extrae cantidades de su propia caja, tanto más cuanto que él no se cree obligado a considerarse agente de Minhacienda. En segundo lugar, las pocas probabilidades de descubrimiento de estas pequeñas y usuales malversaciones de valores, extracciones de caja, etc., favorecen su cometido.

La dificultad de descubrimiento está corroborado por el hecho de que cuando estas malversaciones son imputadas a sus empleados, el patrón ha de ejercer una gran vigilancia y poseer un profundo conocimiento de su negocio para llegar a descubrirlas. Cuánto más difícil será para la Hacienda, que solo hace algunos sondeos y observaciones superficiales y con un examen incompleto de los

comprobantes. Sabemos que los fraudes más difíciles de descubrir son aquellos que no figuran para nada en los libros.”⁶¹

Manipulación de utilidades

“Este fraude presupone una reducción de la capacidad comercial tributaria o de los ingresos sujetos a fiscalización. Son de difícil realización por los empleados, pero están totalmente al alcance de un patrón cualquiera. Sirven a los intereses particulares, en detrimento de los del negocio.

Ejemplos:

El “automóvil del negocio”, que a menudo no se utiliza en las actividades comerciales del propietario de la empresa, sino un lujo personal. Las fronteras entre lo preciso y lo superfluo están tan ligadas que es muy difícil una separación eficiente. Las partidas suelen ser de importancia, puesto que comprenden los gastos de adquisición, mantenimiento, salarios del chofer.

El propietario de una Sociedad Limitada vendió clandestinamente en época de inflación, mercancías cuyo producido fue consignado en “Cuenta especial”, lo que condujo a la Casa a la quiebra.

Una partida de acciones preferentes, que figuraban en los libros durante la inflación a un precio de 20 marcos cada una, se obtuvo en el momento de su venta un elevado beneficio. Las acciones enajenadas fueron contabilizadas a base del valor reducido, de manera que el beneficio desapareció y quedó en el bolsillo del dueño, sin imposición de arbitrios.

Una mercancía adquirida con anterioridad, pero no contabilizada oportunamente, fue vendida a precio muy favorable; Contabilizada la compra inicial y las posteriores, con precios elevados ficticios, a mitad del periodo, arrojaban, supuestamente, pérdidas enormes.

Una fábrica de margarina amortizaba periódicamente partidas considerables como de fabricación deficiente o inutilizables, es decir invendibles, con lo que se reducía, en apariencia, sensiblemente la ganancia.

El estudio llamado “Defraudando al interés público: un examen crítico de la ingeniería de los procesos de auditoría y la probabilidad de detectar un fraude”, fue publicado en el último número de

⁶¹ http://www.interamericanusa.com/cursos_CD.htm (Miguel Cano CPT. René M Castro CPT. Rodrigo Estupiñán CPT.)

Critical Perspectives on Accounting, una publicación académica que tiende a buscar puntos débiles en las principales firmas de contabilidad. El trabajo de los profesores se basa en un análisis de las decisiones tomadas por la Comisión de Valores de E.U. (SEC) entre 1.987 Y 1.999 para hacer cumplir la Ley. La información muestra que de los 276 fraudes que se realizaron en este período, los presidentes ejecutivos de las empresas participaron en un 70 por ciento de ellos. Además, los investigadores encontraron que la incidencia de fraude aumentó de alrededor del 20% por año en los primeros 10 años, al 36.5 % de fraudes por año, en los últimos dos años del período analizado. En esos últimos dos años, los principales ejecutivos que no eran presidentes ejecutivos participaron en el 19 por ciento de los fraudes.

Robert Bricker, profesor de contabilidad de la Universidad Case Western Reserve que no participó en el estudio, concuerda en que la confianza de los auditores en los controles internos es una debilidad del sistema. "Si los controles internos existen pueden ser burlados" por los principales ejecutivos que buscan manipular los balances, dice.

En el caso de WorldCom, el auditor Arthur Andersen LLP dejó pasar el complot de la compañía para inflar las utilidades al tratar inapropiadamente US\$3.800 millones de gastos operativos como gastos de capital que se depreciarían con el tiempo y no se registraban como un gasto inmediato como los desembolsos operativos. Al mirar las transacciones individuales, dicen algunos auditores, Andersen pudo haber detectado la artimaña.

Aunque los escándalos contables están transformando grandes empresas en compañías cuyas acciones valen muy poco, no se ha prestado mucha atención al cómo se hicieron las auditorías. Y los críticos han señalado los conflictos de interés que existe cuando una firma de auditoría realiza trabajos lucrativos de consultoría para sus clientes, lo que reduce la posibilidad de que el auditor cuestione a la alta gerencia cuando sobrepase los límites de una contabilidad aceptable."⁶²

La evasión tributaria es un término amplio, que incluye la defraudación tributaria y otros delitos fiscales, sin embargo ésta figura no está contemplada en el Código Penal de Guatemala,

A continuación algunos ejemplos de evasión fiscal, en los que se manifiesta la voluntad de realizar acciones engañosas o maliciosas y en las que el sujeto pasivo de la obligación tributaria conoce la verdad de los hechos, pero los presenta con intención de engañar al fisco.

⁶² http://www.interamericanusa.com/cursos_CD.htm (Miguel Cano CPT. René M Castro CPT. Rodrigo Estupiñán CPT.)

1. Evidente contradicción entre los libros, registros contables, con los datos que se presenten en las declaraciones, o con los que se tengan que aportar cuando la Administración tributaria haga la liquidación de la obligación tributaria.
2. Documentación que ampara las declaraciones, que contenga datos inexactos que afecten la determinación de los impuestos.
3. No llevar libros contables y documentación de soporte o no exhibirlos, cuando debido a la naturaleza y volumen de operaciones se tenga esa obligación.
4. Llevar doble o múltiple contabilidad, que afecte negativamente la determinación y pago de los tributos.
5. Registrar menos ventas, o registrar más gastos de los que en verdad realiza, esto afecta la recaudación del impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta.
6. Registrar: compras personales a nombre de la empresa, facturas falsas, compras a contribuyentes ficticios.
7. Efectuar compra de bienes y servicios ficticios entre empresas afiliadas, que operen en diferente régimen con el objeto de disminuir el pago de impuestos.
8. Vender al costo a empresas afiliadas que operen en diferente plaza, con el objeto de no pagar impuesto sobre la renta y aprovecharse de las ventajas fiscales que ofrece el país que compra el bien.
9. Usar forma o estructura jurídica manifiestamente inadecuada para eludir tributos
10. Efectuar las declaraciones de mercancías consignando un valor en aduanas inferior al precio pagado o por pagar, con el objeto de disminuir o evitar el pago de la obligación tributaria aduanera, a través de la aportación de datos inexactos en las declaraciones respectivas, con sustento en facturas u otro tipo de documentos comerciales o con documentos de transporte alterados o falsificados o que no correspondan a la transacción comercial efectuada.

Tributos

De acuerdo al Código Tributario Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, el significado de tributos es el siguiente:

“ARTÍCULO 9. Concepto. Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

*ARTÍCULO 10. Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

*Reformado por el artículo No. 2 del Decreto No. 58-96 del Congreso de la República.

ARTÍCULO 11. Impuesto. Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

ARTÍCULO 12. Arbitrio. Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.

ARTÍCULO 13. Contribución especial y contribución por mejoras. Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.”⁶³

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española el significado de impuesto se menciona a continuación:

Impuesto:

(Del part. irreg. de imponer; lat. imposītus)

1. adj. Cuba y Méx. Acostumbrado (|| que tiene determinadas costumbres).

⁶³ Artículos Nos. 9, 10, 11, 12 y 13, Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala

2. m. Der. Tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago.

- directo.

1. m. El que grava las fuentes de capacidad económica, como la renta y el patrimonio.

- indirecto.

1. m. El que grava el consumo o gasto.

- revolucionario.

1. m. Sistema montado por una organización terrorista para financiarse mediante extorsión y amenazas.

Capítulo III

Marco Metodológico

Las hipótesis vienen a ser respuestas tentativas al tema que se está tratando, para el presente trabajo se definieron las siguientes:

Hipótesis principal:

- La responsabilidad del Contador Público y Auditor, está limitada al cumplimiento de las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicable y legislación vigente.

Hipótesis derivadas:

- Existe responsabilidad del Contador Público y Auditor, cuando al generarse el delito tributario se determinan los elementos que le dan la categoría de delito y la Administración Tributaria tiene la capacidad para identificarlo.
- Existe responsabilidad penal del Contador Público y Auditor cuando al generarse el delito tributario se comprueba la intencionalidad de dañar los intereses del Estado,

Derivadas de la hipótesis se establecieron las siguientes variables:

- Delito tributario originado por el incumplimiento de las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables, de origen tributario.
- Responsabilidad profesional.

Métodos

El método utilizado en el presente trabajo fue analítico por que se revisó la legislación que intervino en el estudio, a través del método jurídico hermenéutico, que precisamente trata de la interpretación de los textos y fija su verdadero sentido. El método jurídico hermenéutico tiene como objetivo concebir criterios de interpretación, patrones o estándares que se tienen que tomar en cuenta a la hora de resolver una situación especial. La base para usar éste método es que toda persona puede hacer lo que la ley no le prohíba, en todo caso el estudio analítico de los textos jurídicos nos ayudó a sustentar las hipótesis que se presentan en el presente trabajo. Las leyes analizadas son: el Código Tributario Decreto No. 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, Decreto No. 17-73 Código Penal y sus reformas, Decreto No. 1-98 del Congreso de la República, ley de la SAT y el acuerdo Gubernativo 206-2004 Reglamento de la ley del impuesto sobre la renta y Decreto No. 20-2006 Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria.

Unidad de Análisis

La unidad de análisis utilizada en el presente trabajo está constituida por Contadores Públicos y Auditores que trabajan en relación de dependencia, Administración Tributaria, y como profesionales independientes en la Ciudad de Guatemala.

Universo y Muestra

El Universo está conformado por Contadores Públicos y Auditores que laboran en forma independiente, Contadores Públicos y Auditores que trabajan en relación de dependencia en la iniciativa privada y Contadores Públicos y Auditores de la Superintendencia de Administración Tributaria. La muestra está constituida por 51 Contadores Públicos y Auditores, 17 de La Administración Tributaria, 17 de la iniciativa privada con relación de dependencia y 17 Profesionales Independientes.

Instrumentos de medición aplicados

Para la obtención de la información que sustenta el presente trabajo se utilizó el cuestionario, Este instrumento consta de 10 preguntas directas relacionadas al tema y permitió conocer la opinión de los encuestados en los tres segmentos de la muestra, Las entrevistas se realizaron en forma directa y a través de correo electrónico Tanto para la entrevista personal como para el correo electrónico se utilizó el mismo formato que se presenta en el apéndice de éste trabajo.

Capítulo IV

Análisis de resultados

Resultado de las encuestas.

Al realizar las encuestas se tomó una muestra de los Contadores Públicos y auditores que laboran en diferentes ámbitos profesionales a efecto de que la misma pregunta fuera respondida desde el punto de vista de un profesional dependiente de la iniciativa privada, profesional independiente y la Administración Tributaria.

Los resultados de las encuestas mostraron la percepción que los profesionales tienen dependiendo el área de trabajo en el que se desempeñan, ya que a pesar que la responsabilidad que tienen es similar los puntos de vista son diferentes.

El resultado obtenido de los tres grupos de personas que intervinieron en la encuesta fue coincidente en lo relacionado a la pregunta principal, considerando que la Responsabilidad del Contador Público y Auditor está limitada al cumplimiento de las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables.

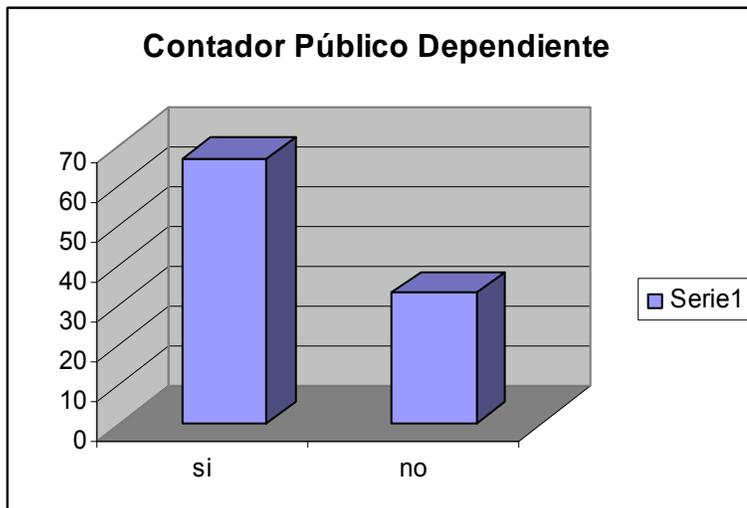
El orden de los resultados que se presentan a continuación es diferente al presentado en el cuestionario que se incluye en el apéndice de la investigación, debido a que se clasificaron las preguntas y respuestas de acuerdo a su importancia:

Gráficas.

1. ¿Considera usted que la responsabilidad del Contador Público y Auditor está limitada al cumplimiento de las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables?

Gráfica No.1

Contador Público Dependiente; si 67%, no 33%

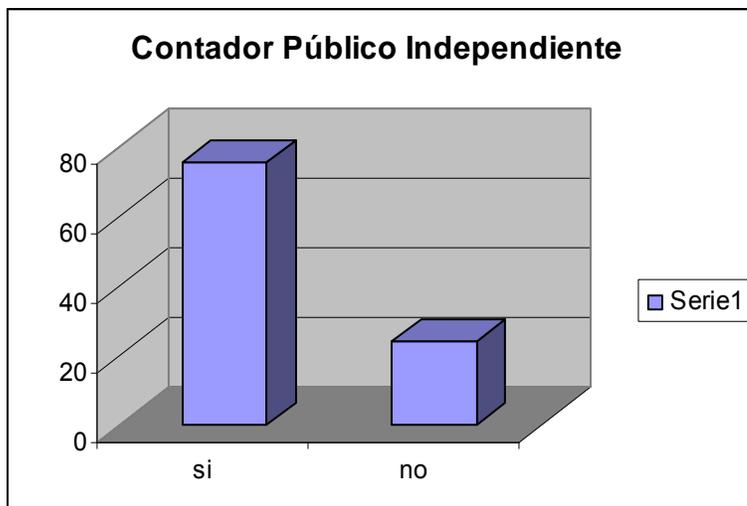


Fuente: Contadores Públicos que trabajan en la iniciativa privada.

Los Contadores públicos y Auditores que trabajan en relación de dependencia estuvieron de acuerdo que la responsabilidad está limitada al cumplimiento de las normas principios legales, científicos o técnicas aplicables.

Gráfica No. 2

Contador Público independiente: si 76%, no 24%

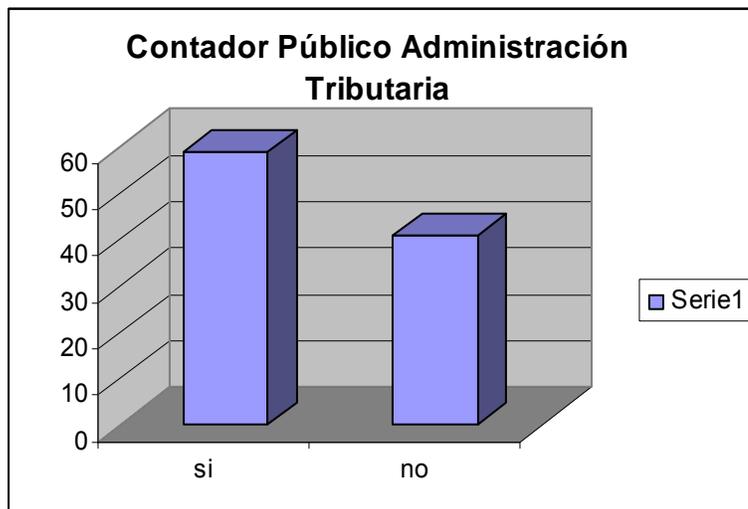


Fuente: Contadores Públicos que laboran en forma independiente.

Al igual que el grupo anterior, pero en mayor porcentaje los Contadores Públicos que trabajan en forma Independiente también estuvieron de acuerdo con el limitante que tiene la responsabilidad.

Gráfica No. 3

Contador Público de la Administración Tributaria: si 59%, no 41%



Fuente: Contadores Públicos que laboran en la Administración Tributaria.

En menor porcentaje que los grupos anteriores, los Contadores Públicos que Trabajan para la Administración Tributaria también estuvieron de acuerdo, por lo que se puede decir que se probó la tesis de que la Responsabilidad del Contador Público y Auditor está limitada al cumplimiento de las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables .

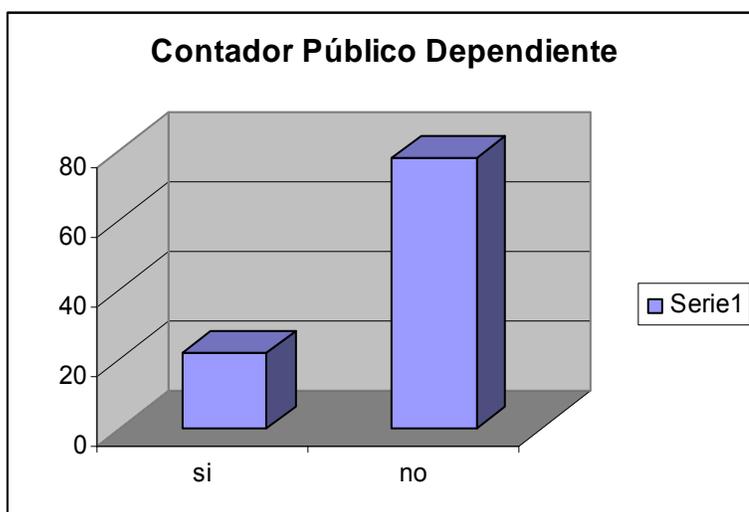
Por tal razón la interpretación que se le pueda dar a la ley puede diferir en cada persona, y si la misma está apegada a derecho no debería de ser considerada como delito, si nos basamos en el principio constitucional que se puede hacer todo lo que la ley no prohíba. En este sentido el Contador Publico y Auditor al expresar una opinión basada en la interpretación que le dio al texto vigente, puede diferir del criterio de la Administración Tributaria, quien puede calificar que el profesional la está induciendo a error y responsabilizarlo penalmente, tal como lo establece el artículo No. 358 A del Decreto No 17-73 del Congreso de la República, no siendo ésta la intención del profesional, Lo difícil en estos casos es probar el verdadero sentido que se le dio al texto sin que se piense que existió una manifiesta intención de menoscabar los intereses fiscales. Como el artículo No. 95 del Código Tributario indica que existe responsabilidad de los profesionales si por dolo se produce el incumplimiento de la obligación tributaria, al no existir

intencionalidad de producir un resultado dañoso no existe dolo, ya que en esa intención se manifiesta el dolo como parte del delito.

2. ¿Considera usted que al generarse el delito tributario, por discrepancia en la interpretación de la ley, el Contador Público y auditor tenga responsabilidad penal?

Gráfica No. 4

Contador Público dependiente; si 22%, no 78%

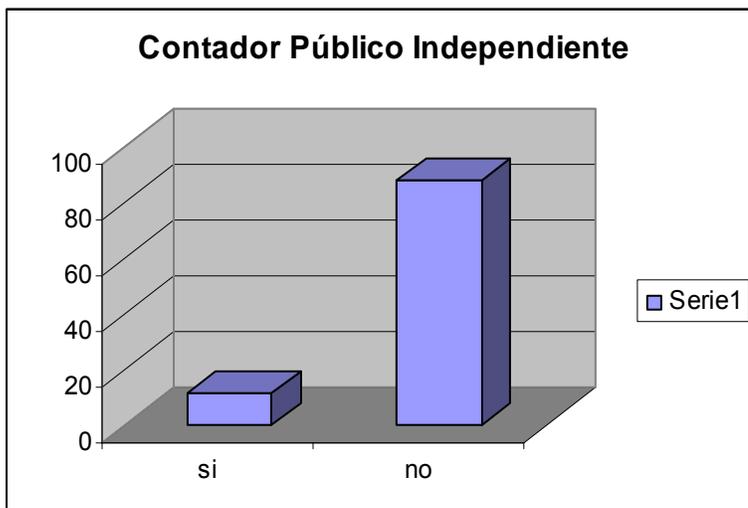


Fuente: Contadores Públicos que trabajan en la iniciativa privada

Para los Contadores Públicos y Auditores que trabajan como dependientes de la iniciativa privada, no existe responsabilidad penal del Contador Público cuando se genera un delito por discrepancia en la interpretación de la ley.

Gráfica No. 5

Contador Público independientes: si 12%, no 88%

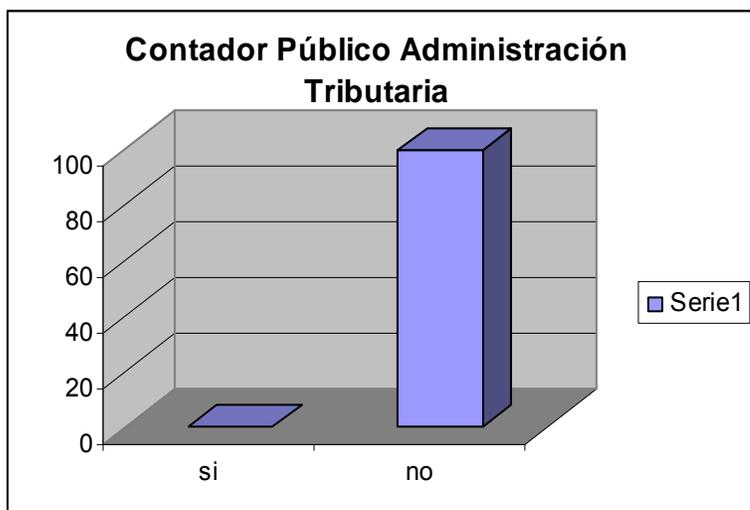


Fuente: Contadores Públicos que laboran en forma independiente

De la misma forma como opinaron los Profesionales que trabajan en la iniciativa privada como dependientes, opinaron quienes ejercen como independientes,

Gráfica No. 6

Contador Público de la Administración Tributaria: si 0%, no 100%



Fuente: Contadores Públicos que laboran en la Administración Tributaria.

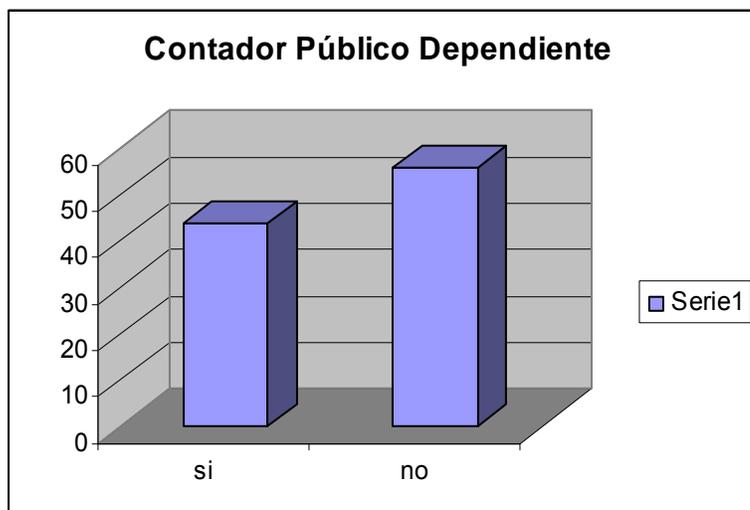
Los Contadores Públicos y Auditores que laboran para la administración Tributaria opinaron en un 100%, que no existe responsabilidad cuando exista discrepancia en la interpretación de la ley. Hay que tomar en cuenta que para interpretar la ley en materia fiscal existe un procedimiento establecido en el Código Tributario que define el orden a tomar en cuenta; La Constitución Política de la República, El Código Tributario, las leyes específicas y la ley del organismo judicial.

Toda persona individual o jurídica puede hacer lo que la ley no prohíba.

3. ¿Considera usted que existe responsabilidad del Contador Público y Auditor, cuando la Administración Tributaria establece que se dio un delito tributario, sin embargo no existió intencionalidad de generarlo?

Gráfica No.7

Contador Público dependiente: si 44%, no 56%

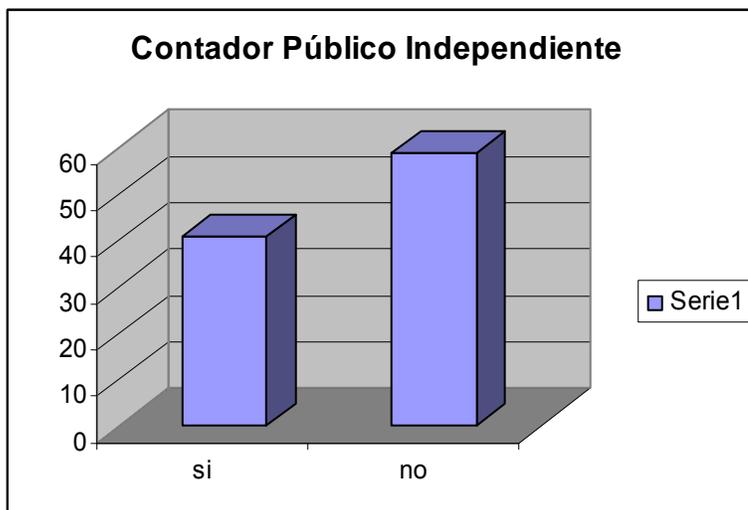


Fuente: Contadores Públicos que trabajan en la iniciativa privada.

La respuesta dada por los Contadores Públicos y Auditores que trabajan en relación de dependencia es que no existe responsabilidad al generarse el delito tributario si no existió intencionalidad de generarlo.

Gráfica No. 8

Contador Público independiente: si 41%, no 59%:

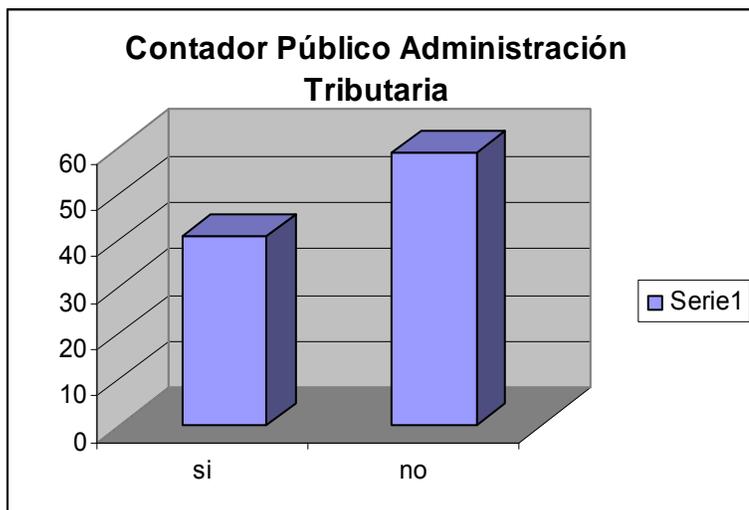


Fuente: Contadores Públicos que laboran en forma independiente

De igual forma que los Contadores Públicos y Auditores que trabajan en relación de dependencia, fue la respuesta de los que trabajan en forma independiente.

Gráfica No.9

Contador Público de la Administración Tributaria: si 41%, no 59%



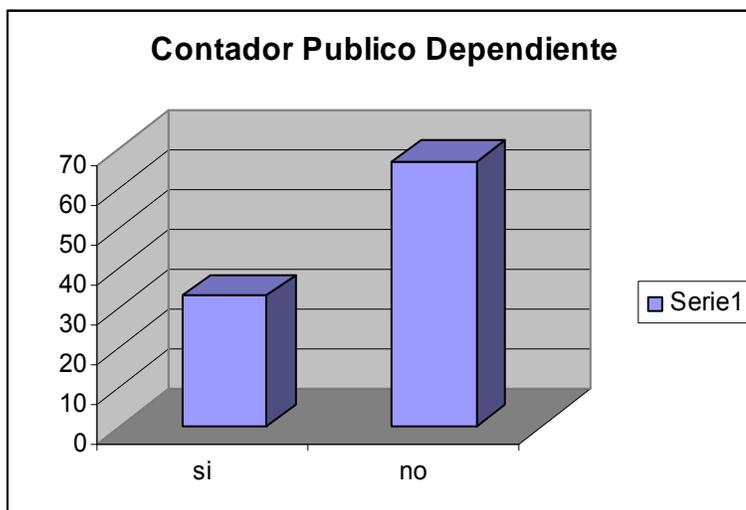
Fuente: Contadores Públicos que laboran en la Administración Tributaria.

Quienes trabajan para la Administración Tributaria respondieron en forma similar a los grupos anteriores, dado que la intencionalidad es uno de los elementos para que el delito sea tipificado como tal y probar que existe o no intencionalidad es en muchos casos difícil.

4. ¿Considera que el Contador Público y Auditor puede tener responsabilidad penal al generarse el delito tributario, cuando este actúa en calidad de asesor fiscal de su cliente?

Gráfica No. 10

Contador Público dependiente; si 33%, no 67%;

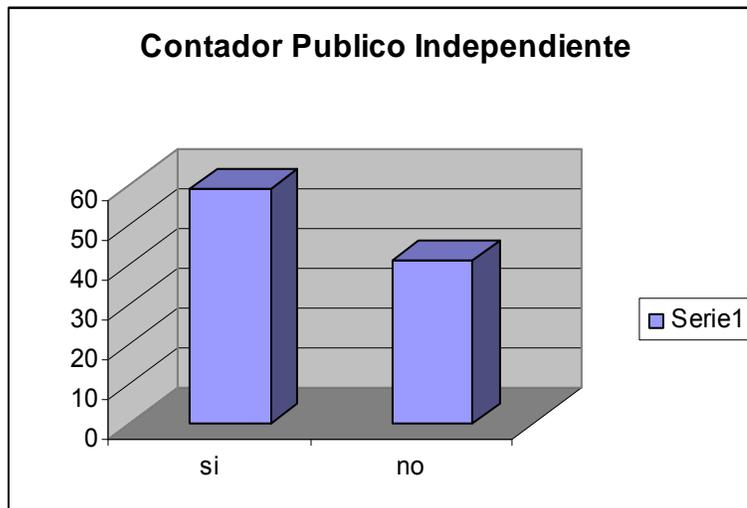


Fuente: Contadores Públicos que trabajan en la iniciativa privada.

El Contador Público dependiente considera que no existe Responsabilidad penal del Contador Público y Auditor que trabaja como asesor fiscal de su cliente, cuando se genera el delito tributario.

Gráfica No. 11

Contador Público independiente: si 59%, no 41%.

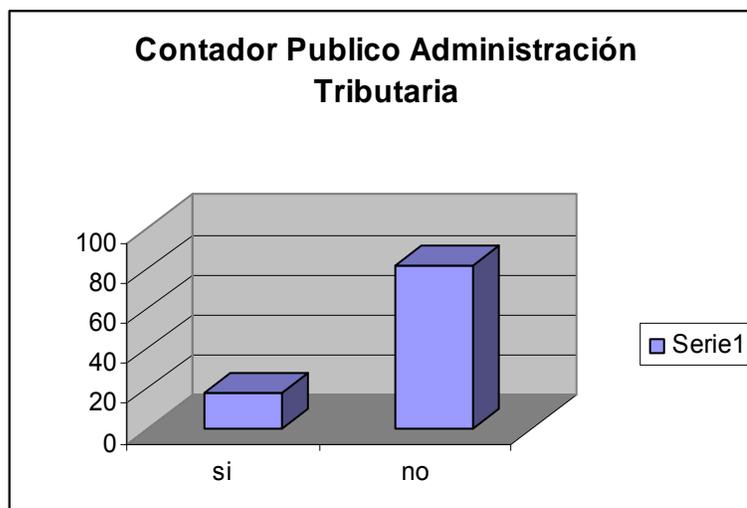


Fuente: Contadores Públicos que laboran en forma independiente

Al contrario que el grupo anterior, quienes trabajan en forma independiente consideran que si tienen responsabilidad penal cuando se genera un delito tributario y éstos participaron en la asesoría de su cliente.

Gráfica No. 12

Contador Público de la Administración Tributaria: si 18%, no 82%



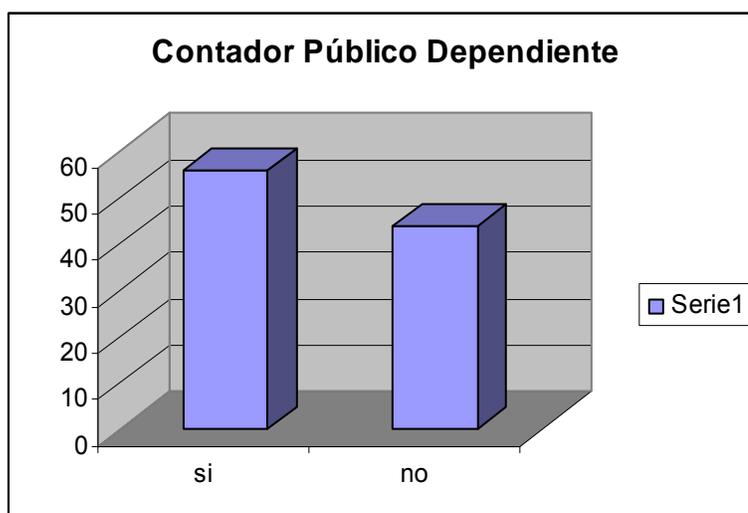
Fuente: Contadores Públicos que laboran en la Administración Tributaria.

Al contrario de lo que opinan los Contadores Públicos y Auditores que trabajan en forma independiente, quienes trabajan para la Administración Tributaria opinan que no existe responsabilidad del Contador Público y Auditor que asesore a su cliente cuando como resultado de su asesoría se genere el delito tributario. Es importante señalar que en muchos casos el asesor fiscal puede interpretar la ley desde un punto de vista diferente a la Administración Tributaria y aún cuando ésta considere que existió delito es necesario probarlo y quien al final toma la decisión de aceptar o no el resultado de la asesoría es el sujeto pasivo. Sin embargo el Código Tributario indica en su artículo No. 80 lo siguiente:” Autores. Se consideran autores:

1. Los que toman parte directa en la ejecución del hecho u omisión:
 2. Los que induzcan directamente a otro a ejecutar la infracción.
 3. Los que participen en la ejecución de hechos, sin los cuales no se hubiera efectuado la infracción.
5. ¿Considera usted que El Contador Público y Auditor tiene responsabilidad alguna, cuando actuando como dependiente de la administración pública y cumpliendo con las normas y procedimientos de auditoria, principios legales, científicos y técnicas aplicables no logro establecer la existencia de un delito, que con posterioridad a su examen es descubierto?

Gráfica No. 13

Contador Público dependiente: si 56%, no 44%

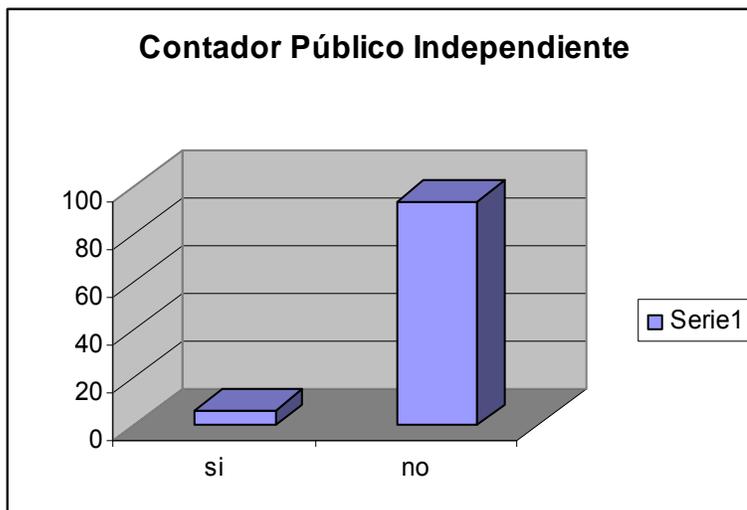


Fuente: Contadores Públicos que trabajan en la iniciativa privada.

Los Contadores Públicos y auditores que laboran en relación de dependencia consideran que si existe responsabilidad del profesional contable que trabajando para la Administración Tributaria no logro establecer la existencia de un delito, cuando posteriormente otro examen de las operaciones lo encuentre.

Gráfica No. 14

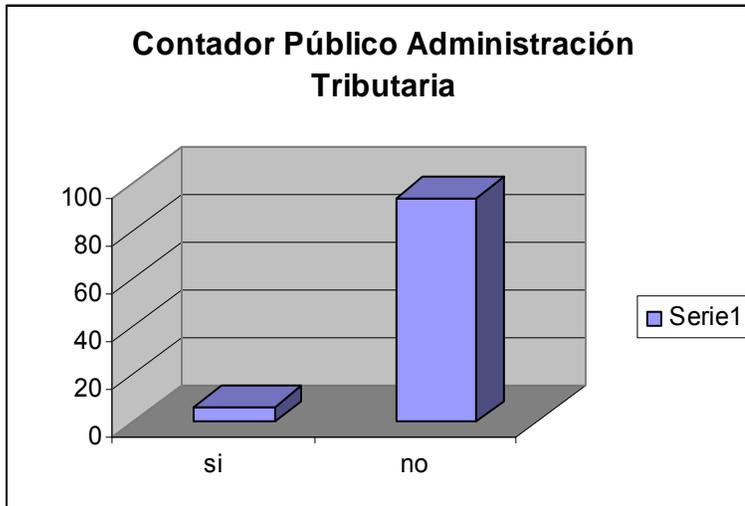
Contador Público independiente: si 6%, no 94%



Fuente: Contadores Públicos que laboran en forma independiente

Gráfica No. 15

Contador Público de la Administración Tributaria: si 6%, no 94%.



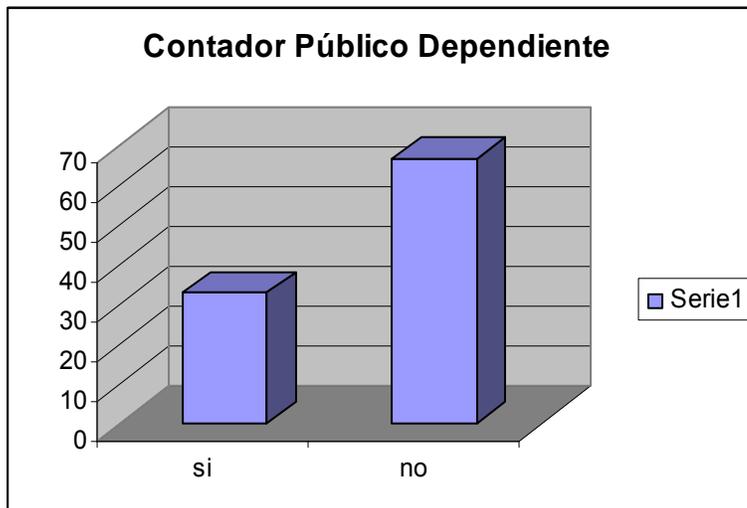
Fuente: Contadores Públicos que laboran en la Administración Tributaria.

Para quienes trabajan en forma independiente y como dependientes de la Administración Tributaria no existe responsabilidad alguna, debido a que se cumplió con normas y procedimientos de auditoria, principios legales y científicos y técnicas aplicables; hay que tomar en cuenta que cuando se ejecuta una auditoria no se hace al 100%, si no que se toma una muestra suficiente para establecer la razonabilidad de las cifras expresadas en la información financiera, pero siempre existe un margen de error.

6. ¿Considera usted que el Contador Publico y Auditor tiene responsabilidad penal, cuando conoce la existencia de un delito, pero debido al secreto profesional éste no lo hace del conocimiento de la administración pública?

Gráfica No. 16

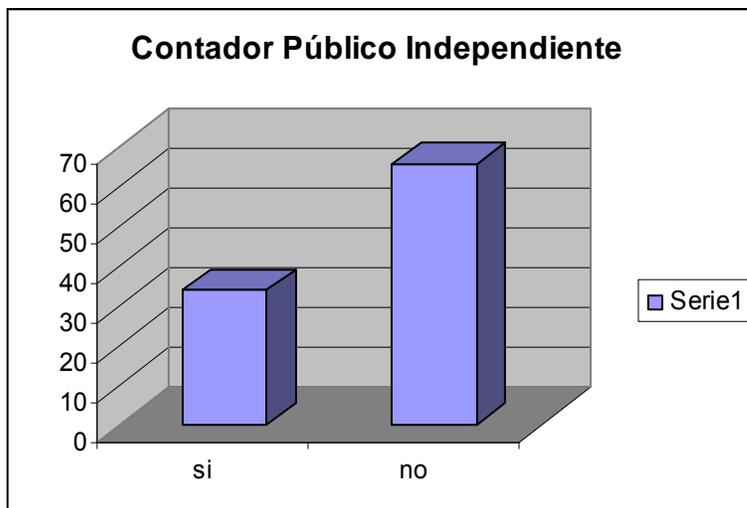
Contador Público dependiente: si 33%, no 67%



Fuente: Contadores Públicos que trabajan en la iniciativa privada

Gráfica No. 17

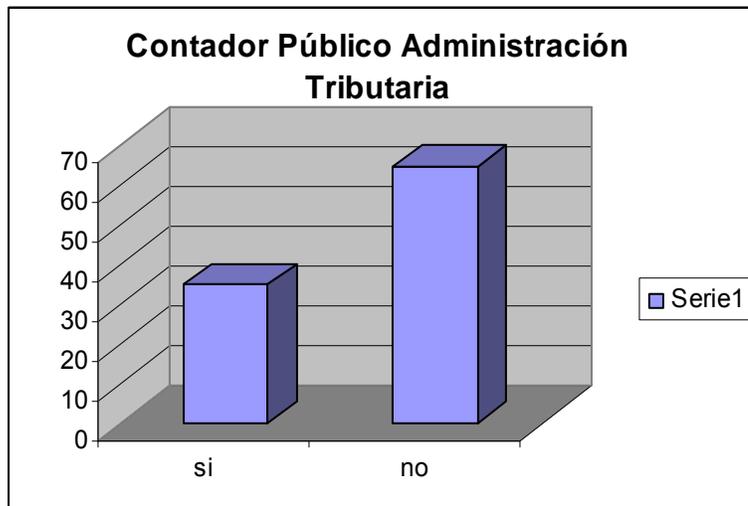
Contador Público independiente: si 34%, no 66%



Fuente: Contadores Públicos que laboran en forma independiente

Gráfica No. 18

Contador Público de la Administración Tributaria: si 35%, no 65%



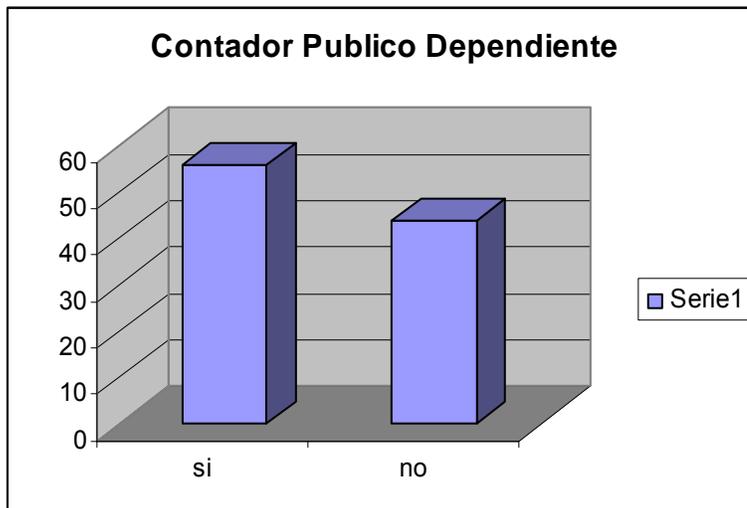
Fuente: Contadores Públicos que laboran en la Administración Tributaria

Los Contadores Públicos y Auditores que laboran en forma dependiente, independiente y en la administración tributaria opinaron de la misma forma, es decir consideran que no existe responsabilidad penal cuando se genera un delito tributario y el profesional tiene conocimiento de ello, hay que tomar en cuenta que el secreto profesional lo garantiza la Constitución Política de la República en su artículo No. 24, solamente se pueden revelar secretos cuando sea a través de orden de juez competente y para quienes laboran en la Administración Tributaria a sus superiores, es penado y no hace prueba en juicio cualquier información que se obtenga de otra forma distinta a la legal.

7. ¿Considera usted que en la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo de la obligación tributaria, tiene responsabilidad el Contador Público y Auditor que trabaje en forma dependiente?

Gráfica No. 19

Contador Público dependiente; si 56%, no 44%

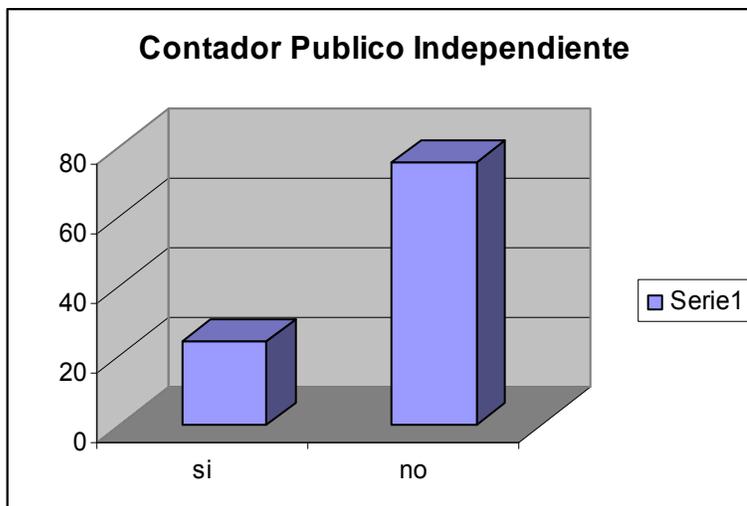


Fuente: Contadores Públicos que trabajan en la iniciativa privada.

Los Contadores Públicos y Auditores que trabajan en relación de dependencia, consideran que si tienen responsabilidad con el no cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo.

Gráfica No.20

Contador Público independiente: si 24%, no 76%

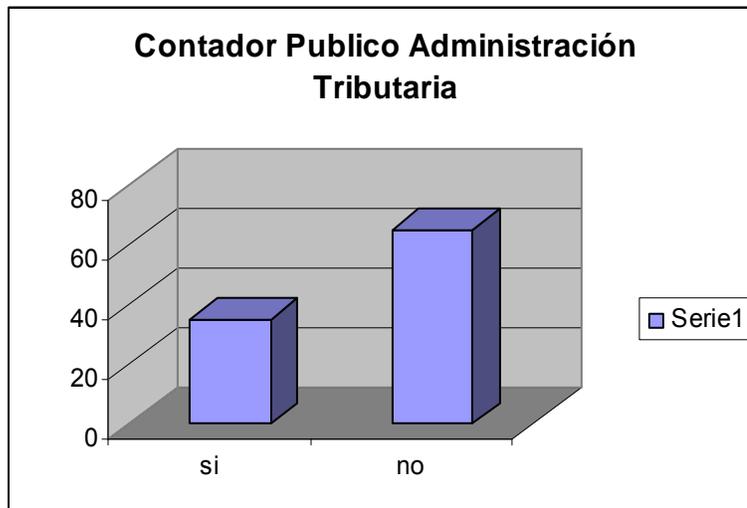


Fuente: Contadores Públicos que laboran en forma independiente

Al Contrario del grupo anterior, los Contadores Públicos y Auditores que laboran en forma independiente consideran que no se tiene responsabilidad por parte de quienes trabajan en relación de dependencia, cuando el sujeto pasivo obligado al pago de los tributos no los haga efectivos de acuerdo a la ley.

Gráfica No. 21

Contador Público de la Administración Tributaria: si 35%, no 65%



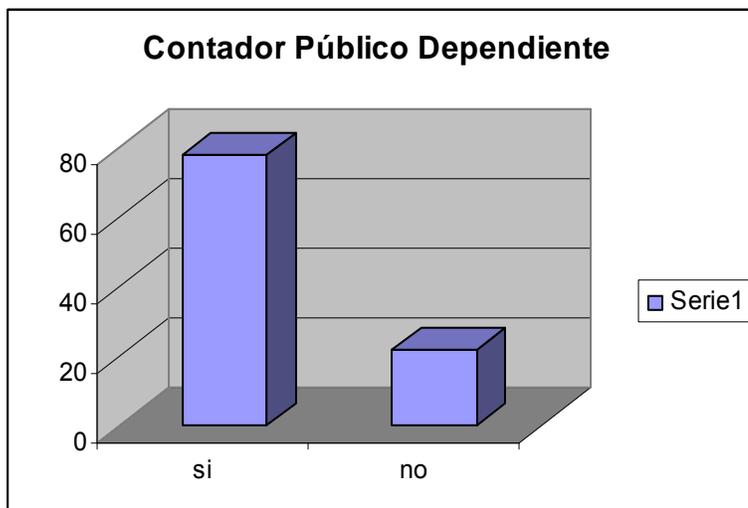
Fuente: Contadores Públicos que laboran en la Administración Tributaria.

Los Contadores Públicos y Auditores que laboran para la Administración Tributaria opinaron de la misma forma que quienes trabajan en forma independiente. Hay que tomar en cuenta que el grado de independencia mental con que actúan los Contadores Públicos y Auditores que tienen relación de dependencia es bastante limitado, debido a que reciben órdenes de quienes los contratan. El Código Tributario considera la responsabilidad de la siguiente forma: “ARTÍCULO 83. Responsabilidad del personal dependiente. Los sujetos pasivos de la obligación tributaria serán responsables ante la Administración Tributaria por los actos u omisiones de su personal dependiente, en ejercicio de su cargo.”

8. ¿Considera usted que el Contador Público y Auditor cuando labora en forma dependiente de la iniciativa privada, tiene responsabilidad cuando se genera el delito tributario?

Gráfica No. 22

Contador Público dependiente; si 78%, no 22%

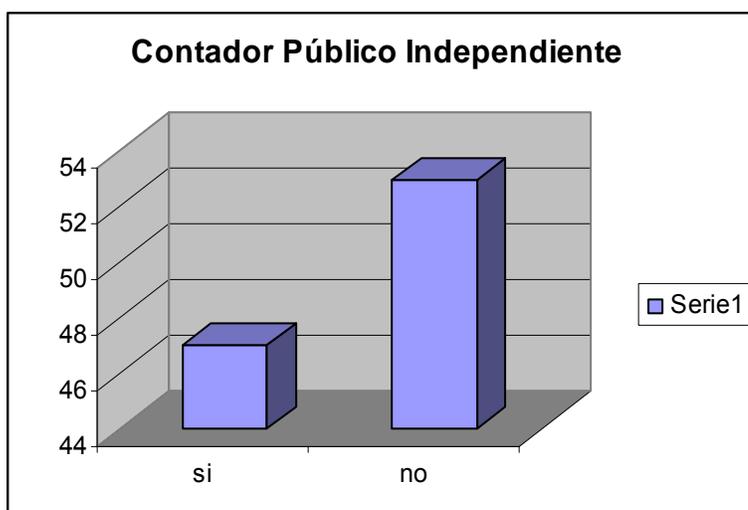


Fuente: Contadores Públicos que trabajan en la iniciativa privada

Para los Contadores Públicos y Auditores que laboran en relación de dependencia opinaron que si tienen responsabilidad cuando se genera el delito tributario.

Gráfica No. 23

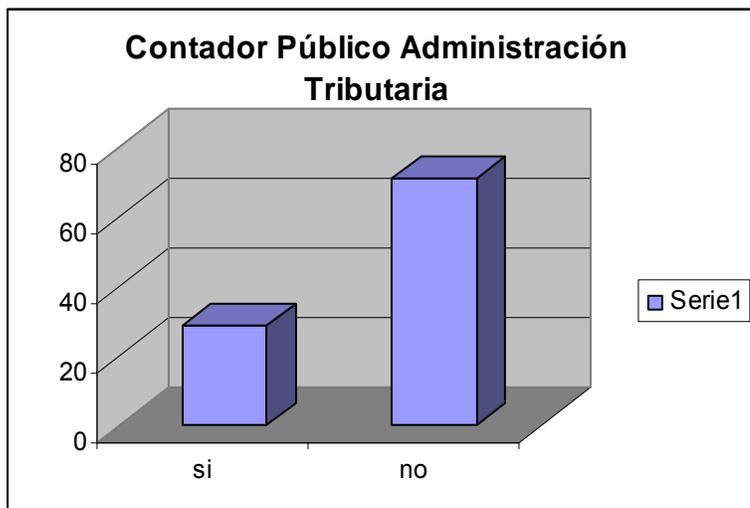
Contador Público independiente: si 47%, no 53%



Fuente: Contadores Públicos que laboran en forma independiente

Gráfica No. 24

Contador Público de la Administración Tributaria: si 29%, no 71%



Fuente: Contadores Públicos que laboran en la Administración Tributaria

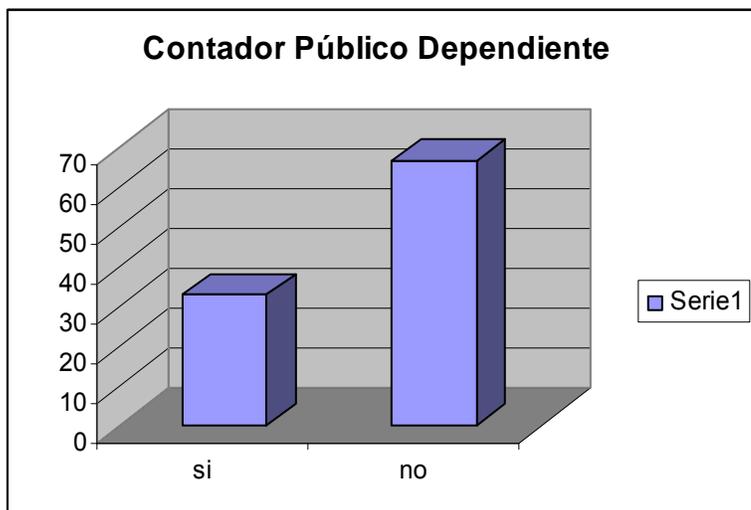
Los Contadores Públicos que laboran en forma independiente opinaron que no tienen responsabilidad los profesionales contables que laboran en relación de dependencia, cuando se genera el delito tributario, igual opinión manifestaron quienes trabajan para la Administración Tributaria. El Código Tributario en su artículo No. 95 indica:

“ARTÍCULO 95. Responsabilidad. Los profesionales o técnicos que por disposición legal presten servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de éstas, son responsables, si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones.”

9. ¿Considera usted que la falta de conocimiento de la ley y sus implicaciones penales y civiles, incidan en alguna forma para que no se tome en consideración la responsabilidad que el Contador Público y Auditor adquiere al generarse el delito tributario?

Gráfica No. 25

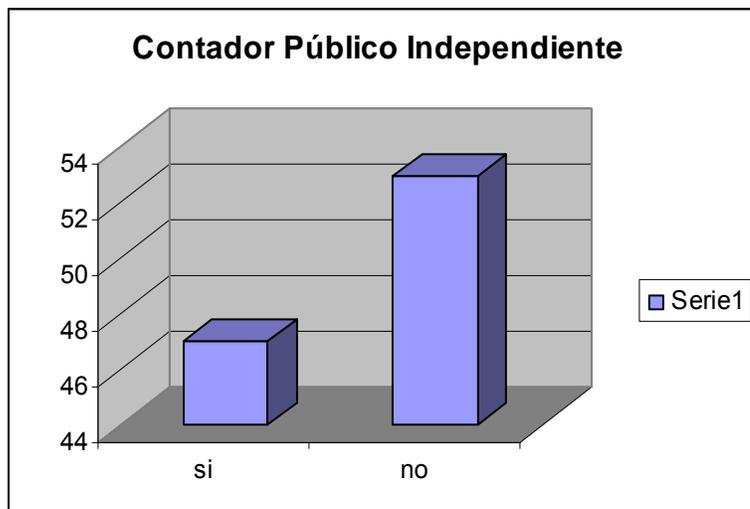
Contador Público dependiente: si 33%, no 67%



Fuente: Contadores Públicos que trabajan en la iniciativa privada

Gráfica No. 26

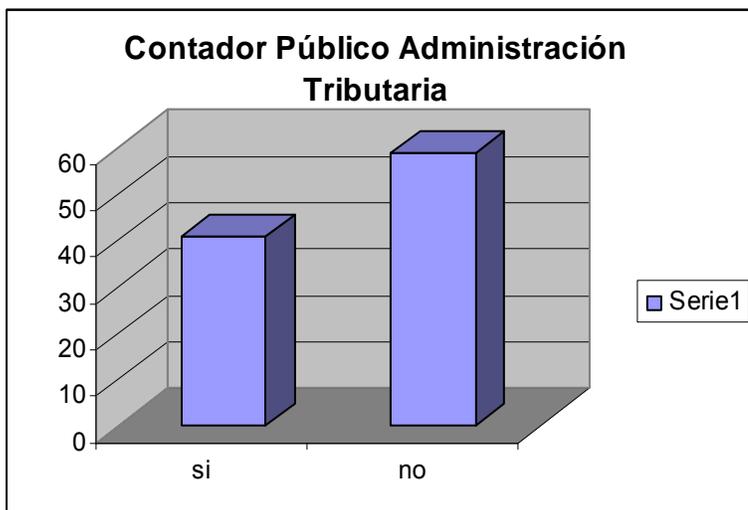
Contador Público independiente: si 47%, no 53%.



Fuente: Contadores Públicos que laboran en forma independiente

Gráfica No. 27

Contador Público de la Administración Tributaria: si 41%, no 59%



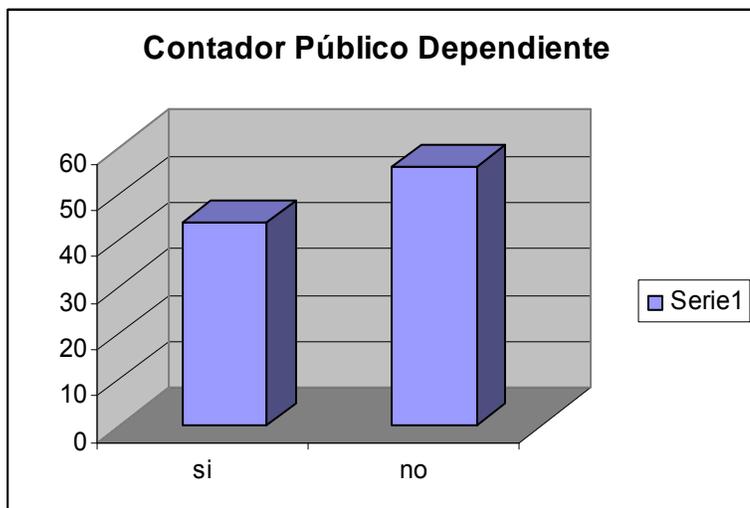
Fuente: Contadores Públicos que laboran en la Administración Tributaria

Para los Contadores Públicos que trabajan en relación de dependencia consideran que el desconocimiento de la ley no es un determinante que incida a la hora de tomar una decisión que afecte los intereses del Estado y genere un delito tributario, de igual forma opinaron quienes laboran en forma independiente y quienes trabajan para la Administración Tributaria. Hay que tomar en cuenta que el desconocimiento de la ley no se puede alegar por principio y está normado en la ley del Organismo Judicial.

10. ¿Conoce usted las normas de ética profesional que afectan a los Contadores Públicos y Auditores, así como la legislación fiscal vigente?

Gráfica No. 28

Contador Público dependiente: si 44%, no 56%;

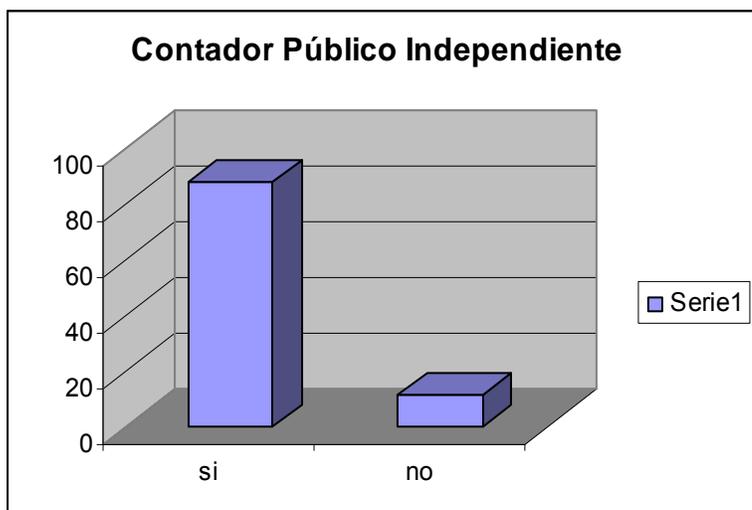


Fuente: Contadores Públicos que trabajan en la iniciativa privada

Los Contadores Públicos y Auditores que laboran en relación de dependencia dicen desconocer las normas de ética que afecta a la profesión así como la legislación tributaria vigente, aspecto importante debido a que ellos son quienes operan la contabilidad en las empresas y pueden hacer caer en infracciones tributarias a los sujetos pasivos.

Gráfica No. 29

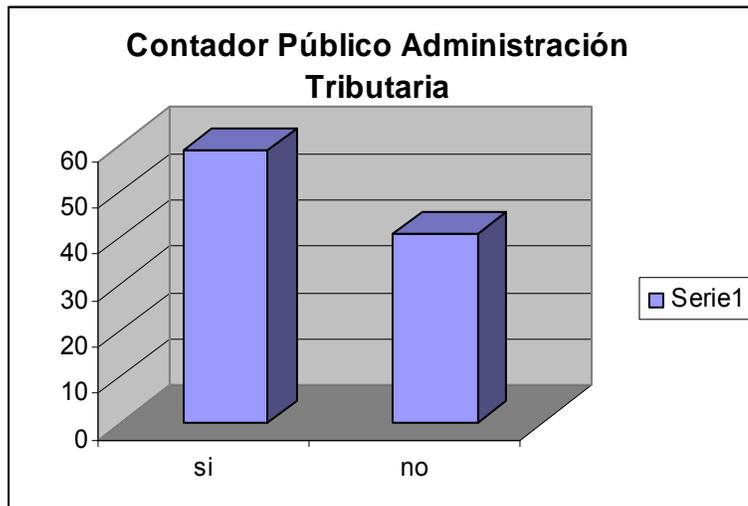
Contador Público independiente: si 88%, no 12%



Fuente: Contadores Públicos que laboran en forma independiente

Gráfica 30

Contador Público de la Administración Tributaria si 59%, no 41%.



Fuente: Contadores Públicos que laboran en la Administración Tributaria

Los Contadores Públicos y Auditores que laboran en forma independiente y en la Administración Tributaria opinaron lo contrario, ya que dicen conocer las normas de ética que afecta a la profesión y la legislación fiscal vigente.

Dada la importancia que tiene el estar actualizado en la legislación fiscal que afecta al país, el desconocimiento de la misma puede llevar a cometer errores que impliquen sanciones tanto de forma como penales a quienes laboran en forma dependiente por ser el grupo que manifestó no tener conocimiento de la misma.

Conclusiones

- 1) La Responsabilidad del Contador público y Auditor está limitada al cumplimiento de las normas y principios legales, científicos o técnicos aplicables y la legislación vigente.
- 2) El Contador Público y Auditor tiene responsabilidad si por dolo se produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, tal como lo establece el artículo No. 95 del Código Tributario; sin embargo; cuando no se tiene intención de generarlo, no se puede hablar de la existencia del ilícito, ya que para que éste se considere como tal, es necesario que se cumplan todos los elementos que lo caracterizan, como la antijuricidad, la tipicidad, imputabilidad, culpabilidad y pena. El dolo es un delito difícil de probar tanto para el que acusa como para el acusado.
- 3) El Contador Público y Auditor no tiene responsabilidad con los usuarios externos de la información financiera al generarse el delito tributario, debido a que la Constitución Política de la República de Guatemala, garantiza el secreto profesional en su artículo 24 y únicamente se pueden revelar secretos, cuando sea a través de orden de juez competente; cualquier información que se obtenga de manera diferente no hace prueba en juicio.
- 4) El Contador Público y Auditor dependiente de la iniciativa privada, tiene responsabilidad si la Administración Tributaria logra determinar que tomó parte directa en el hecho u omisión, indujo a ejecutar la infracción o bien si se comprueba que sin su participación, éste no hubiera sido posible; sin embargo, hay que tomar en cuenta que cuando se labora en forma dependiente no se tiene independencia de criterio y el Contador está sujeto a las instrucciones que recibe de quien lo emplea.
- 5) No existe responsabilidad del Contador Público y Auditor cuando labora en forma independiente y como resultado de su asesoría, la Administración Tributaria detectó la existencia de un delito, debido a que el auditor independiente puede tener una apreciación de la ley diferente a la de la Administración Tributaria y si su criterio está debidamente sustentado, no debe considerarse el resultado como delito. La Constitución Política de la República de Guatemala indica en su artículo 5, que toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe y no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella; tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma.

Recomendaciones.

- 1) Que los Contadores Públicos y auditores en su trabajo profesional se guíen por principios éticos como lo es un trabajo con la debida preparación y calidad profesional, rechazo a actividades que riñan con la moral y legislación vigente, aplicación de criterio profesional independiente y secreto profesional, ya que éstos principio son básicos para evitar caer en actuaciones dolosas que traigan consecuencias penales derivadas de una mala practica profesional.
- 2) Que las autoridades del Organismo Legislativo elaboren leyes que no afecten principios Constitucionales o que contengan ambigüedades y pasajes oscuros, que permitan diferente interpretación creando confusión en su aplicación.
- 3) Que los sujetos pasivos de la obligación tributaria tomen conciencia que de acuerdo al artículo No. 135 de la Constitución Política de la República, es un deber de todo Guatemalteco el contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley, por tal razón la actuación de los profesionales contables que tengan dependencia económica, deberá estar enmarcada en el ámbito legal, ya que de acuerdo al artículo No. 83 del Código Tributario los sujetos pasivos de la obligación tributaria serán responsables por los actos u omisiones de su personal dependiente, en el ejercicio de su cargo
- 4) Que la Administración Tributaria, como parte de un programa de Cultura Tributaria, haga énfasis en la responsabilidad penal que adquieren los profesiones de la contaduría pública y auditoria, cuando su actuación no está de acuerdo con la legislación vigente, más que todo cuando en su interés de lograr una mayor rentabilidad para las empresas a las cuales prestan sus servicios, las hagan caer en ilícitos tributarios convirtiéndose en autores del delito, ya sea por que induzcan a ejecutar la infracción, formen parte directa en la ejecución del hecho u omisión, o bien participen en la ejecución de hechos sin los cuales no se hubiera efectuado la infracción.
- 5) Que los delitos tributarios sean juzgados por jueces que tengan amplio conocimiento en materia tributaria y técnicas contables, a fin de que puedan establecer con certeza la existencia o no, de una conducta impropia por parte de los implicados en el juicio a ventilar.

Bibliografía

- Acuerdo Gubernativo 206-2004, Reglamento de la ley del impuesto sobre la renta.
- CD, Diccionario jurídico Espasa, Edición 2,002. (Derecho fiscal unidad 7: www.galeón.com/abmagana/afiscal7htm)
- Código Penal de la República de Guatemala, Decreto No.17-73 del Congreso de la República de Guatemala.
- Código Tributario Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.
- Constitución Política de la República de Guatemala.
- Delito tributario, www.cogreso.gobpe/biblio/arti.14htm
- Ética Profesional de IFAC para Contadores Públicos, primera edición en espprivado en materia tributaria. Octubre 2,004. www.ccea.com.uy
- Forte Rodino, Javier y Porcado Sánchez Daniel, Ejercicio profesional en el ámbito público y privado en materia tributaria, octubre 2,004. www.ccea.com.uy
- Hernández Sampieri, Roberto y otros Metodología de la investigación. Editorial Mcgraw Hill, Interamericana Editores, S.A. de C.V, México, tercera edición.
- Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Normas de Ética para graduados en contaduría pública y auditoria.v edición febrero 2,004.
- Morales, Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de, Tesis La Defraudación tributaria. Una deuda o un delito, Guatemala octubre del 2,002.
- Ortiz Rosales, Rolando Eliseo: El plan de investigación (Guía metodológica) Guatemala, agosto 2,002.
- Ossorio, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas políticas y sociales, Editorial Heliasta, Buenos Aires.2.001, 028 ediciones.
- Pérez Royo Fernando, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Civitas, Madrid España. Novena Edición.

Apéndice

Cuestionario.

La Responsabilidad del Contador Público y Auditor y el Delito Tributario

CPA Independiente

CPA Dependiente

CPA Administración Tributaria

1. ¿Considera usted que la responsabilidad del Contador Público y Auditor está limitada al cumplimiento de las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables?

Si	No
----	----

2. ¿Considera usted que existe responsabilidad del Contador Público y Auditor, cuando la Administración Tributaria establece que se dio un delito tributario, sin embargo no existió intencionalidad de generarlo?

Si	No
----	----

3. ¿Considera usted que en la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo de la obligación tributaria, tiene responsabilidad el Contador Público y Auditor que trabaje en forma dependiente?

Si	No
----	----

4. ¿Considera que el Contador Público y Auditor puede tener responsabilidad penal al generarse el delito tributario, cuando este actúa en calidad de asesor fiscal de su cliente?

Si	No
----	----

5. ¿Considera usted que El Contador Público y auditor tiene responsabilidad alguna, cuando actuando como dependiente de la administración pública y cumpliendo con las normas y procedimientos de auditoria, principios legales, científicos y técnicas aplicables no logro establecer la existencia de un delito, que con posterioridad a su examen es descubierto?

Si	No
----	----

6. ¿Considera usted que al generarse el delito tributario, por discrepancia en la interpretación de la ley, el Contador Público y auditor tenga responsabilidad penal?

Si No

7. ¿Considera usted que el Contador Público y Auditor cuando labora en forma dependiente de la iniciativa privada, tiene responsabilidad cuando se genera el delito tributario?

Si No

8. ¿Considera usted que la falta de conocimiento de la ley y sus implicaciones penales y civiles, incidan en alguna forma para que no se tome en consideración la responsabilidad que el Contador Público y Auditor adquiere al generarse el delito tributario?

Si No

9. ¿Considera usted que el Contador Publico y Auditor tiene responsabilidad penal, cuando conoce la existencia de un delito, pero debido al secreto profesional éste no lo hace del conocimiento de la administración pública?

Si No

10. ¿Conoce usted las normas de ética profesional de los Contadores Públicos y Auditores, así como la legislación fiscal vigente?

Si No

Artículos de la ley del impuesto sobre la renta que presentan problemas de interpretación;

ARTICULO 12.* Aporte de bienes. Cuando se aporten bienes a personas jurídicas que se constituyan o ya constituidas y cuando la contraprestación se reciba en acciones, participaciones o derechos, el aportante debe computar como renta bruta la diferencia entre el valor asignado a los bienes aportados y el de adquisición o producción, menos el valor total no depreciado o amortizado de los mismos, a la fecha en que se realice el aporte. Para los activos fijos revaluados se atenderá a lo dispuesto en el inciso e) del artículo No. 14 de esta ley. Si la operación constituye una de las acciones indicadas en el artículo No. 25 de esta ley, se aplicará lo dispuesto en dicho artículo.

En caso de disolución de personas jurídicas y de los entes y patrimonios indicados en el artículo No. 3 de esta ley, al efectuarse la distribución de los bienes a sus socios, accionistas, o integrantes, constituye renta bruta para estos, la diferencia entre el valor comercial de tales bienes a la fecha de adjudicación y el valor residual que los mismos tengan para la empresa a la misma fecha.

* Reformado el primer párrafo por el Artículo No. 5 del Decreto No.36-97 del Congreso de la República.

ARTICULO 38. Renta Imponible en el régimen optativo previsto en el artículo No. 72 de esta ley.

Inciso q)

“Las deudas incobrables, siempre que se originen en operaciones del giro habitual del negocio y que se justifique tal calificación. Este extremo se prueba mediante la presentación de los requerimientos fehacientes de cobro hechos, o en su caso, de acuerdo con los procedimientos establecidos judicialmente; todo ello antes de que opere la prescripción de la deuda o que la misma sea calificada de incobrable. En caso de que se recupere total o parcialmente una cuenta incobrable que hubiere sido deducida de la renta bruta, su importe debe incluirse como ingreso gravable en el período de imposición en que ocurra la recuperación. Los contribuyentes que no apliquen el sistema de deducción directa de las cuentas incobrables, antes indicado, podrán optar por deducir la provisión para la formación de una reserva de valuación, para imputar las cuentas incobrables que se registren en el período impositivo correspondiente. Dicha reserva no podrá exceder del tres por ciento (3%) de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar, al cierre de cada uno de los períodos anuales de imposición y siempre que dichos saldos se originen del giro habitual del negocio. Las entidades bancarias y financieras podrán constituir la misma

reserva hasta el límite del tres por ciento (3%) de los préstamos concedidos y desembolsados, de cualquier naturaleza. Cuando la reserva exceda el total de los saldos deudores indicados, el exceso deberá incluirse como renta bruta del período de imposición en que se produzca el mismo.

Artículos del Impuesto sobre la renta que presentan inconstitucionalidades:

ARTICULO 39. Costos y gastos no deducibles. Las personas, entes y patrimonios a que se refiere el artículo anterior no podrán deducir de su renta bruta:

Inciso J)

A partir del primer período de imposición ordinario inmediato siguiente al de inicio de actividades, el monto de costos y gastos del período que exceda al noventa y siete por ciento (97%) del total de los ingresos gravados. Este monto excedente podrá ser trasladado exclusivamente al período fiscal siguiente, para efectos de su deducción.

Esta disposición no será aplicable a los contribuyentes que, a partir de la vigencia de esta ley, tuvieren pérdidas durante dos periodos de liquidación definitiva anual consecutivos o que tengan un margen bruto inferior al cuatro por ciento (4%) del total de sus ingresos gravados.

Para que no les sea aplicable esta disposición en el período impositivo en curso, los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán, como mínimo dos meses previo a que venza el plazo para la presentación de la declaración jurada anual y los anexos a que se hace referencia el artículo No. 54 de la presente ley, informar a la Administración Tributaria, mediante declaración jurada prestada ante notario, de su circunstancia particular. La Administración Tributaria podrá realizar las verificaciones que estime pertinentes.

Para efectos de la aplicación del párrafo anterior, se entiende como margen bruto a la sumatoria del total de ingresos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas.

* Se reforma la literal a) y se adiciona la literal j) por el Artículo No. 13 del Decreto No. 18-04 del Congreso de la República.

*ARTICULO 43. Personas individuales que se desempeñan en relación de dependencia. Las personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, deben calcular el impuesto sobre su renta imponible de acuerdo con la siguiente escala progresiva de tarifas:

INTERVALOS DE RENTA IMPONIBLE			IMPUESTO A PAGAR	
De más de	A	Importe fijo	Más	Sobre el excedente de renta imponible de
1. Q. 0.00	Q. 65,000.00	Q. 0.00	15 %	Q. 0.00
2. Q. 65,000.00	Q. 180,000.00	Q. 9,750.00	20 %	Q. 65,000.00
3. Q. 180,000.00	Q. 295,000.00	Q. 32,750.00	25 %	Q. 180,000.00
4. Q. 295,000.00	en adelante	Q. 61,500.00	31 %	Q. 295,000.00

El impuesto a pagar se determinará sumando al importe fijo, la cantidad que resulte de aplicar el porcentaje correspondiente al excedente de renta imponible de cada intervalo, según la escala anterior.

Para dichos contribuyentes el período de liquidación definitiva del impuesto es anual, principiando el uno de enero y terminando el treinta y uno de diciembre de cada año. En el caso de períodos de actividades menores de un año, la renta imponible se proyectará a un año y se le aplicará la tarifa que corresponda según la escala anterior, para determinar el impuesto anual. Este impuesto se dividirá proporcionalmente entre el tiempo de duración del período menor al año y el resultado constituirá el impuesto a pagar, que no será mayor del treinta y uno por ciento (31%) de la renta imponible.

- * Corregido por Fe de Erratas publicada en el Diario Oficial del 23 de junio de 1992.
- * Modificado por el Artículo No. 8 del Decreto No. 61-94 del Congreso de la República.
- * Reformado por el Artículo No. 18 del Decreto No. 36-97 del Congreso de la República.
- * Ver Artículo No. 34 transitorio del Decreto No. 36-97 del Congreso de la República.
- * Reformado por el Artículo No. 13 del Decreto No. 44-2000 del Congreso de la República.
- * Reformado totalmente por el Artículo No. 16 del Decreto No. 18-04 del Congreso de la República.

A continuación ley del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz que se considera inconstitucional, pero está vigente.

DECRETO No. 19-04

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

CONSIDERANDO:

Que diversas instancias de deliberación y diálogo social se han manifestado libremente a favor de tomar medidas necesarias para un reordenamiento tributario, con el objeto de enfrentar la situación económica que actualmente vive el país, decisiones que a corto plazo, provean al Estado de recursos financieros para posibilitar una mayor inversión social y dar cumplimiento a los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz; logrando así el cumplimiento del fin supremo para el cual está organizado, siendo éste el bien común, garantizando así, a los habitantes de la República, su desarrollo integral.

CONSIDERANDO:

Que el Congreso de la República, como organismo del Estado, del que emana la potestad tributaria, asume por la representatividad de que está investido, el deber de crear instituciones tributarias, que cumplan los postulados constitucionales de justicia y equidad, dentro de un marco razonable de la capacidad de pago de los obligados, y conforme la solidaridad de los habitantes del país, como un deber cívico, contenido en el artículo No. 135 de la Constitución Política de la República.

CONSIDERANDO:

Que para tal objetivo, es primordial fortalecer la recaudación tributaria, decretando un impuesto extraordinario y temporal, que grava la actividad mercantil o agropecuaria, acreditable al Impuesto Sobre la Renta, que se ajuste a los principios constitucionales de equidad y justicia tributaria, de igualdad y generalidad, que no sea confiscatorio y que evite la doble tributación.

POR TANTO:

En ejercicio de las atribuciones que le confieren las literales a) y c) del artículo No. 171, y con fundamento en el artículo No. 239, ambos de la Constitución Política de la República de Guatemala,

DECRETA:

La siguiente:

LEY DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ

ARTÍCULO 1. Materia del Impuesto. Se establece un impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los Acuerdos de Paz, a cargo de las personas individuales o jurídicas que a través de sus empresas mercantiles o agropecuarias, así como de los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

ARTÍCULO 2. Definiciones. Para los efectos de esta ley se entenderá por:

- a) Activo neto: El monto que resulte de restar al activo total, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas y la reserva para cuentas incobrables que haya sido constituida dentro de los límites establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como el total de los créditos fiscales pendientes de reintegro, según el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto.
- b) Créditos fiscales pendientes de reintegro: Los montos que conforme a la ley específica de cada impuesto, el fisco tenga la obligación de devolver al sujeto pasivo, y que consten en el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto.

- c) Ingresos brutos: El conjunto total de rentas de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de activos fijos, obtenidos por el sujeto pasivo durante el período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta, inmediato anterior al que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga este impuesto. Se excluyen los ingresos por resarcimiento de pérdidas patrimoniales o personales provenientes de contratos de seguro, reaseguro y reafianzamiento; las primas cedidas de seguro y de reafianzamiento; correspondientes al período indicado.
- d) Margen bruto: La sumatoria del total de ingresos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas.

ARTÍCULO 3. Hecho generador. El impuesto se genera por la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el artículo 1 de esta ley.

ARTÍCULO 4. Exenciones. Están exentos del impuesto que establece esta ley:

- a) Los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas o autónomas, y las municipalidades y sus empresas, con excepción de las personas jurídicas formadas por capitales mixtos.
- b) Las universidades y los centros educativos públicos y privados, legalmente autorizados para funcionar en el país.
- c) Las personas que inicien actividades empresariales, por los primeros cuatro trimestres de operación.
- d) Las personas individuales o jurídicas que por ley específica o que por operar dentro de los regímenes especiales que establecen los Decretos Números 29-89 y 65-89 del Congreso de la República, se encuentren exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta, durante el plazo de duración de la exención de que gozan.
- e) Las asociaciones, fundaciones, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederación de cooperativas, centros educativos y culturales, las asociaciones deportivas, gremiales, sindicales, profesionales, los partidos políticos y las entidades

religiosas y de servicio social o científico, que estén legalmente constituidas y autorizadas, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y que en ningún caso distribuyan beneficios, utilidades o bienes entre sus integrantes. De lo contrario no serán sujetos de esta exención.

- f) Las personas individuales o jurídicas y los demás entes afectos conforme a la presente ley, que paguen el Impuesto sobre la Renta, con una tarifa fija sobre sus ingresos gravados, conforme al artículo 44 del Decreto No. 26-92 del Congreso de la República y sus reformas, Ley del Impuesto sobre la Renta.
- g) Los contribuyentes que a partir de la vigencia de esta ley, obtengan pérdidas de operación durante dos años consecutivos. Esta exención se aplica exclusivamente para los cuatro períodos impositivos siguientes a los años en que resultaron las citadas pérdidas. Para que sea aplicable la exención a que se refiere esta literal, los contribuyentes informarán a la Administración Tributaria, mediante declaración jurada ante notario, de su situación particular, demostrándola con sus estados financieros debidamente auditados. Dicho informe se presentará como mínimo, un mes previo a que venza el plazo para el pago del impuesto correspondiente al primer trimestre del año calendario respectivo. La Administración Tributaria podrá efectuar las auditorías que estime convenientes para constatar la veracidad de lo declarado.

ARTÍCULO 5. Sujeto pasivo. Están obligadas al pago del impuesto, las personas y entes a que se refiere el artículo 1 de esta ley.

ARTÍCULO 6. Período de imposición. El período de imposición es trimestral y se computará por trimestres calendario.

ARTÍCULO 7. Base imponible. La base imponible de este impuesto la constituye, la que sea mayor entre:

- a) La cuarta parte del monto del activo neto; o,
- b) La cuarta parte de los ingresos brutos.

En el caso de los contribuyentes cuyo activo neto sea más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicarán la base imponible establecida en el literal b) del párrafo anterior.

ARTÍCULO 8. Tipo Impositivo. El tipo impositivo será el siguiente:

- a) Durante los períodos impositivos que correspondan del uno de julio al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, el tipo impositivo será del dos punto cinco por ciento (2.5%).
- b) Durante los períodos impositivos que correspondan del uno de enero de dos mil cinco al treinta de junio de dos mil seis, el tipo impositivo será del uno punto veinticinco por ciento (1.25%).
- c) Durante los períodos impositivos que correspondan del uno de julio de dos mil seis al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, el tipo impositivo será del uno por ciento (1%).

ARTÍCULO 9. Determinación del impuesto. El impuesto se determina multiplicando el tipo impositivo por la base imponible establecida en el artículo 7 de esta ley. Al impuesto determinado en cada trimestre se le restará el Impuesto Único Sobre Inmuebles efectivamente pagado durante el mismo trimestre, cuando para determinar el impuesto que establece esta ley, se aplique la base del activo neto, según lo dispuesto en el artículo 7, literal a), de esta ley.

En los casos de períodos menores a un trimestre, el impuesto se determina en proporción al número de días que del trimestre hayan transcurrido.

ARTÍCULO 10. Pago del impuesto. El impuesto deberá pagarse dentro del mes calendario inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, utilizando los mecanismos que para el efecto la Administración Tributaria ponga a disposición de los contribuyentes.

ARTÍCULO 11. Acreditamientos. El impuesto a que se refiere esta ley y el Impuesto Sobre la Renta podrán acreditarse entre sí. Los contribuyentes podrán optar por una de las formas siguientes:

- a) El monto del impuesto que establece esta ley, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de esta ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento, durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto al que deba pagarse en forma trimestral, como al que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda.
- b) Los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta que correspondan a los períodos de julio a septiembre del año dos mil cuatro en adelante, podrán acreditarse al pago del

impuesto que se establece en esta ley en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditamiento podrán cambiarlo únicamente con autorización de la Administración Tributaria.

El remanente del impuesto establecido en la presente ley que no sea acreditado conforme lo regulado en este artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere el párrafo anterior.

ARTÍCULO 12. Infracciones y sanciones. Las infracciones a las disposiciones de la presente ley serán sancionadas conforme a lo previsto en el Código Tributario y en el Código Penal, según corresponda.

ARTÍCULO 13. Órgano de administración. Corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria la administración del impuesto establecido en la presente ley, que comprende su aplicación, recaudación, fiscalización y control.

ARTÍCULO 14. Transitorio. Los contribuyentes que paguen el impuesto correspondiente al trimestre comprendido entre el uno de julio y el treinta de septiembre de 2004, en el mes de septiembre de 2004 y, el impuesto correspondiente al trimestre comprendido entre el uno de octubre y el treinta y uno de diciembre de 2004, en el mes de diciembre de 2004, por esta única vez obtendrán una rebaja del cincuenta por ciento del impuesto correspondiente.

ARTÍCULO 15. Derogatoria. Se deroga el Decreto No. 99-98 del Congreso de la República y sus reformas.

ARTÍCULO 16. Vigencia. El presente Decreto fue declarado de urgencia nacional con el voto favorable de más de las dos terceras partes del número total de diputados que integran el Congreso de la República, aprobado en un solo debate y tendrá vigencia del uno de julio de dos mil cuatro al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, ello sin perjuicio de las obligaciones tributarias y sanciones surgidas durante la vigencia de la ley.

PASE AL ORGANISMO EJECUTIVO PARA SU SANCIÓN, PROMULGACIÓN Y PUBLICACIÓN.

