

**ANÁLISIS DEL USO DE PROGRAMAS DE AUDITORÍA TRIBUTARIA PARA
LA DETECCIÓN DE LA ELUSIÓN FISCAL EN COLOMBIA**

**ANALYSIS OF THE USE OF TAX AUDIT PROGRAMS FOR THE DETECTION
OF FISCAL ELUSION IN COLOMBIA.**

GARCÍA HURTADO GALIETH (1)

HIGUERA RODRÍGUEZ FLOR ÁNGELA (2)

LÓPEZ MANJARRÉZ NADIA LILA (3)

ORJUELA SERRANO DANIEL ALFREDO (4)

- (1) Contador público – Universidad del Valle
Estudiante especialización en revisoría fiscal y auditoría forense - Fundación Universitaria del Área Andina
- (2) Contador público – Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia
Estudiante especialización en revisoría fiscal y auditoría forense - Fundación Universitaria del Área Andina
- (3) Contador público - Fundación Universitaria del Área Andina
Estudiante especialización en revisoría fiscal y auditoría forense - Fundación Universitaria del Área Andina
- (4) Contador público - Fundación Universitaria del Área Andina
Estudiante especialización en revisoría fiscal y auditoría forense - Fundación Universitaria del Área Andina

RESUMEN

El presente artículo tiene como finalidad analizar el uso de programas de auditoría tributaria para la detección de la elusión fiscal en Colombia. La investigación tuvo un enfoque en datos cualitativos basados en una investigación documental, donde se revisaron memorandos de planeación de auditoría, programas de auditorías tributarias, libros de auditoría, normas tributarias y de auditoría, monografías y trabajos de grado de auditoría tributaria, leyes y normas referente a la profesión contable, los cuales brindaron datos importantes para la obtención de la información. En esta investigación se revela información acerca del uso de los programas de auditoría tributaria en materia de elusión de impuestos, dando a conocer las situaciones desfavorables que atraviesan algunos Revisores Fiscales y Contribuyentes por la ausencia o poco control que se ejerce en los impuestos, debido a la falta de costumbre para pagar tributos y a los continuos casos de corrupción que se han evidenciado en los últimos años, donde se deja al descubierto que los recursos obtenidos de los tributos son desviados y no se obtienen sanciones ejemplares que mitiguen esta mala práctica.

PALABRAS CLAVE:

Elusión, Impuestos, Auditoría, Programas de auditoria, Sanción

ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze the use of tax audit programs to detect tax elusion in Colombia. The research has a focus on qualitative data based on documentary research, audit Planning Memoranda, Tax Audit Programs, Audit Books, Tax and Auditing Standards, Monographs and tax audit degree works, Laws and Standards were reviewed. Profession, who provided important data to obtain the information. This paper reveals information about the uses of tax audit programs in tax evasion, revealing the unfavorable situations that these programs go through, due to the lack of control exercised in taxes. This is due to the lack of custom to pay taxes and the continuous cases of corruption that have been evident in recent years, where it is revealed that the resources obtained from the taxes are diverted and exemplary sanctions are not obtained to mitigate this bad practice.

KEY WORDS:

Circumvention, Taxes, Audit, Programs, Sanction

1. Introducción

La elusión fiscal en Colombia presenta uno de los mayores desafíos para auditores, contadores y autoridades tributarias, ya que muchas veces esta pasa desapercibida y no es sino hasta que se realizan revisiones o investigaciones profundas que esta sale a la luz y aun así es controversial llegar a demostrarla. Es así que cuando esto pasa los primeros en ser señalados son los contadores y revisores fiscales de las empresas que realizaron dicha práctica, así como los siguientes en ser sancionados si la autoridad tributaria determina que se cometió dicha conducta luego de haber impuesto las sanciones respectivas al contribuyente.

Ahora bien, también es sabido que en la cultura del país no se encuentra plasmada o arraigada la tradición u obligación de contribuir de manera adecuada con el pago de los impuestos, siendo los empresarios los primeros promotores para que se busquen mecanismos por medio de los cuales se puedan disminuir, eludir o evadir las cargas tributarias, pero conservando las ganancias que dichas compañías generan. Así mismo a su vez los profesionales que actúan como asesores tributarios, contadores y en ocasiones auditores y revisores fiscales, contribuyen a que estas situaciones se den y no realizan uso de su ética profesional para no acceder a dichos tratamientos, que a la larga resultan siendo lesivos tanto para la compañía como para el país, ya que se dejan de percibir recursos que podrían ser reinvertidos en los diferentes programas que el estado tiene presupuestados

Por esas razones es que se realiza el siguiente artículo cuya finalidad es la de identificar los factores que directamente afectan la supervisión y control de impuestos en Colombia. Para de esta forma contrarrestar esta situación, ya que de no ser así cada vez serán más las elusiones de impuestos presentadas o realizadas por los contribuyentes. Con este tipo de análisis se busca que las empresas estén establecidas y actuando bajo los

términos legales, de tal forma que siempre se realice un adecuado control y seguimiento por medio de las auditorías.

El análisis aquí realizado está enfocado a una investigación previamente realizada por los autores acerca del uso de programas de auditoría tributaria para la detección de la elusión fiscal en Colombia, para así estudiar cómo se hace el control y seguimiento en las auditorías tributarias, y las ayudas que estas puedan dar a la mitigación de la práctica de la elusión en el país.

2. Auditoría Tributaria y sus definiciones

Para contextualizar sobre el objeto del artículo es necesario primero un acercamiento del concepto de la auditoría tributaria, el cual trabajamos desde diversos autores, esto nos permitió comprender aún más la complejidad de este y lo delicado que se vuelve su aplicación en los campos de trabajo de ejercicios reales.

Inicialmente tomaremos la definición que nos da Guamanzara (2012), para él la auditoría tributaria es una herramienta de evaluación moderna y que cada vez toma mayor importancia a medida que las leyes y normativas se tornan más rigurosas. Por eso es necesario ahondar en la investigación de los contenidos técnicos y prácticos en los que se enmarca esta rama de la auditoría en general y de esta manera estructurar los procedimientos y técnicas que sean aplicables al presente caso específico.

De acuerdo a lo descrito por Guamanzara, la auditoría tributaria es, además, una disciplina profesional que permite analizar el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias de una empresa en un período determinado, pudiendo así evaluar los riesgos inherentes a la actividad económica que se esté verificando a través del uso de programas de auditoría, dado a qué en la actualidad son más eficaces por el grado tecnológico que contienen además de los tipos de técnicas y métodos de recolección de información efectivos para emitir una opinión objetiva e integral.

Por su parte, Trujillo (2015) nos acota a esta discusión lo siguiente: la auditoría tributaria es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia a cerca de las afirmaciones y hechos relacionados con actos y acontecimientos de carácter tributario. Esto se hace con el fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar los resultados a cada una de las partes; ello implica verificar la razonabilidad con que la entidad ha registrado la contabilización de las operaciones resultantes de sus relaciones con el Estado y su grado de adecuación con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Todo esto para poder investigar si las declaraciones juradas se han realizado razonablemente con arreglo a las normas tributarias vigentes y de aplicación.

Además, Trujillo (2015), agrega que, la Auditoría también comprende un estudio especializado de los documentos que soportan de manera legal, técnica, financiera y contable las operaciones realizadas por los responsables de las empresas durante un período determinado. Por este motivo es necesario que, mediante un análisis de los estados financieros de una empresa, realizado por un Auditor, es que se asegura si los libros fueron realizados bajo los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, de esta manera darle confianza y credibilidad a las personas naturales o jurídicas se interesen en los Estados Financieros de la Empresas.

Acorde a lo estipulado por Trujillo anteriormente, es fundamental inferir que la auditoría tributaria es una rama de la auditoría en general basada desde el año 2015 principalmente por Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) en Colombia. Esta consiste principalmente en la comprobación o examen de las operaciones y registros contables para establecer si fueron realizadas conforme a normas legales, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables, esto es clave y determinante para

corroborar que toda auditoría está basada en técnicas y métodos los cuales van acorde al tipo de trabajo a realizar y al profesional que desarrolla la labor (Trujillo, 2015).

En su artículo del año 87, Fabio Alfonso nos comenta que para él la teoría contable y la legislación tributaria y comercial, ejercen influencia sobre la práctica contable y a su vez ésta, ejerce presión sobre la teoría y la legislación (1987). En Colombia, ante la ausencia casi generalizada de la Teoría Contable la práctica ha sido influenciada por la legislación tributaria, ésta ha dispuesto que la certificación del Contador Público es el principal instrumento material para hacerla valer en el proceso tributario. Esto ha generado grandes discordancias debido a que la firma del contador público en las declaraciones tributarias pretende controlar la evasión, valiéndose de la autoridad que se le ha impuesto a los contadores (Alfonso Cortés, 1987).

Ahora bien lo que plantea Alfonso es muy acertado, debido que en Colombia antes de la entrada en vigencia de las Normas Internacionales y de las Normas de Aseguramiento de la Información, reglamentadas en el año 2013 y puestas en funcionamiento en el año 2015, la contabilidad y por ende las auditorías estaban enfocadas en las leyes tributarias dejando de lado los demás aspectos de la rama contable, brindando mayor importancia a la presentación oportuna de los impuestos e informes a los entes de control tributario, convirtiendo a estos en la base para ajustar el resto de la información financiera la cual pasaba a segunda instancia una vez quedaran certificadas por el contador o revisor fiscal.

Otra de las definiciones que nos parece pertinente presenta sobre lo que es la auditoría tributaria definida así: "la actividad, realizada por una persona calificada e independiente, consiste en analizar, mediante la utilización de las técnicas de revisión y verificación idóneas, la información tributaria, económico y financiera deducida de los documentos contables examinados, y que tiene como objeto la emisión de un informe dirigido a poner

de manifiesto su opinión responsable sobre la fiabilidad de la citada información, a fin de que se pueda conocer y valorar dicha información por terceros" (Seopa Flores, 2018).

Otra definición necesaria para comprender la importancia de la auditoría es la de programa de auditoría el cual según Rodríguez es: "Un programa de auditoría es un documento que relaciona, de manera lógica y ordenada, los procedimientos de auditoría a ser empleados, así como la extensión y oportunidad de su aplicación." (2019) También añade que: "Su propósito es servir de orientación durante la ejecución del trabajo y de registro permanente de la labor efectuada." (Rodríguez, 2019)

También nos vemos en la tarea de acotar la definición de papeles de trabajo, por este motivo es necesario remitirse a la NIA 230 y sus consideraciones sobre la documentación de auditoría. Allí se explica que "los papeles de trabajo constituyen una herramienta básica en la formación de la opinión del auditor y en la importante función de supervisar el trabajo efectuado. Asimismo, sobre los papeles de trabajo se realizará, en su caso, la revisión del control de calidad del regulador, que debe ser capaz, a partir de su contenido, de llegar a las mismas conclusiones que el auditor." (Barral Rivada , Bautista Mesa, & Molina Sánchez , 2015)

Finalmente podemos resumir que la auditoría tributaria es una herramienta preventiva clave a través de la planeación fiscal, la cual le permite considerar alternativas de ahorro en impuestos, efectividad en los proyectos de inversiones en las operaciones que se vayan a realizar, aumentando la rentabilidad de los accionistas y por ende mejorando su flujo de caja, que además sirve para la penalización de distintas prácticas nocivas en el medio tributario.

3. Leyes en las que se enmarca la Auditoría

Consecuente a lo anterior debemos revisar también las leyes y sanciones por las cuáles está regido el sistema tributario en Colombia. En nuestro país resalta que la

revisoría fiscal cuenta con un largo recorrido institucional, caracterizado por algunos momentos clave que marcaron el camino de esta.

Durante el año de 1990, mediante la Ley 43, se describió la Revisoría Fiscal como una actividad relacionada con la ciencia contable, se dispuso la observación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en el desarrollo de su ejercicio, y se ordenó la elaboración de papeles de trabajo en donde se evidencie la gestión realizada en una organización (Congreso de la República, 1990).

Posterior a la Ley 43 de 1990 se expidió el Decreto 2649 De 1993: Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia (Congreso de la República, 1993)

También es necesario prestarle atención a la consideración de revisoría fiscal en Colombia en donde es catalogada como *“una institución a la que le corresponde por ministerio de la ley el control de fiscalización de los entes, para garantizar el correcto desempeño y la transparencia e idoneidad de las operaciones económicas, su sujeción a las normas legales, así como la eficacia y eficiencia de la gestión administrativa. Todo ello sin perjuicio de la responsabilidad social con la comunidad, en protección del interés público.”* (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2008)

Años más tarde, en la presente década se expidió el Decreto 0302 de 2015: Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información. Que mediante la Ley 1314 de 2009, se regulan los principios y las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, aceptadas en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento (Presidencia de la República, 2015).

Sin embargo, durante el proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), es fue y ha sido problemático debido a que a pesar de que las leyes contemplen aspectos similares a lo que establecen las NIIF y las NAI, no existe ley que las establezca como obligatorias, pero es importante precisar que este conjunto de normas no deroga ni deja sin vigencia a las normas contenidas en la Ley 43 de 1990 con respecto a los temas de auditoría y código de ética, sino que llega para complementarlas y hacerlas más aterrizadas a la actualidad del ejercicio profesional.

Para el año 2012, el gobierno nacional inicia la definición del Abuso en materia tributaria al realizar la adición del Artículo 869 al estatuto tributario por medio de la Ley 1607 del mismo año. En dicho artículo se otorga la potestad a la DIAN para que realice las re caracterizaciones de las operaciones que se configuren como Abuso en materia tributaria y a su vez se desconozcan sus efectos en las declaraciones tributarias afectadas. (Congreso de la República, 2012)

También es necesario acotar la Ley 1943 de 2018, por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones. (Congreso de la República, 2018)

Mediante la Ley 2010 de 2019, por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones (Congreso de la República, 2019).

Del marco de referencia anteriormente expuesto se puede inferir que contribuye a resolver el problema de la investigación llevada a cabo debido que hemos revisado lo escrito por varios académicos acerca del tema quienes desde sus distintos análisis convergen en

brindar definiciones sobre auditoría tributaria y el aporte que ésta ha realizado tanto a las empresas como a los entes de control.

Debido a que la postura de los autores brinda mayor información y consecuentemente respaldo a lo planteado inicialmente es posible evidenciar una determinada situación en el tiempo, sus relaciones con otros fenómenos, las relaciones de los resultados por alcanzar con otros ya logrados, como también redefiniciones de conceptos.

En sí, éste marco fundamentó nuestra investigación logrando comparar conceptos de distintos autores, que sin importar que entre algunos puede haber diferencia cronológica de aproximadamente 30 años, se resalta que de todos modos coinciden en confirmar la gran herramienta que constituyen los programas de auditoría para evitar fraudes en las organizaciones.

Finalmente, es importante recalcar que las normas vigentes son la base integral de las posibilidades de la auditoría tributaria, esto debido a que sin ellas su uso no tendría injerencia. Además, pudimos revisar la bibliografía que se ha escrito acerca del tema y pudimos confrontar la realidad es necesaria la realización de metodologías y programas más asertivos en lo que respecta a las planeación y prevención de fraudes tributarios por parte de las empresas o de las personas naturales.

4. La investigación

Para lograr responder las preguntas y con la necesidad de obtener bases y conocimientos sobre el desarrollo e importancia del uso de programas y roles de trabajo durante la auditoría tributaria, enfocándonos en la prevención o detección temprana de condiciones que favorezcan la elusión, se procedió a recolectar información de tres fuentes distintas las cuales fueron:

1. Encuesta dirigida a contadores que desarrollasen labores en las áreas contables y financieras, incluyendo auditores y socios o gerentes de firmas de auditoría.

2. Observación de papeles de trabajo de auditoría tributaria con sus respectivos programas.
3. Obtención de evidencia sobre sanciones a contadores y revisores fiscales por prácticas de elusión.

La encuesta se enfocó precisamente en contadores cuya experiencia laboral estuviera ligada a este tipo de situaciones, contadores, supervisores de auditores y claramente auditores.

Así mismo, la observación y comparación de los aspectos que contienen los papeles de trabajo utilizados en el desarrollo de auditorías tributarias, se centró en los aspectos relacionados con la detección de la elusión y si estos los contenían o no, el nivel adecuado de evidencia obtenido a través de los mismos que permitan garantizar que dicha declaración está libre de sesgo o error que pueda ser catalogado en una revisión posterior por la autoridad tributaria como elusión fiscal,

Las sanciones o conductas punibles fueron revisadas a partir de los informes de gestión del año 2018 de la Junta Central de Contadores, como también las acciones con respecto a conductas tributarias sancionables fueron observadas en la página de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), sobre el informe de gestión para el mismo periodo y así tener una base de información comparable.

Al realizar la investigación se pudo concluir que:

Se obtuvieron 82 respuestas de las 50 previstas para las encuestas, todas estas de contadores públicos titulados cuyo desempeño se da en diversas áreas financieras y contables. Gracias a esto se obtuvieron las consideraciones necesarias que permitieron vislumbrar cuales eran esos requerimientos mínimos que deberían tener los papeles de trabajo y la elaboración del programa de auditoría tributaria, cuál era el enfoque necesario de la misma, los periodos de actualización de los programas, el aporte general que una

auditoría tributaria tiene a las empresas colombianas, el uso de la planeación fiscal cómo herramienta en el desarrollo de auditorías tributarias y el actuar de los profesionales en casos generales detectados de elusión.

Por otro lado y teniendo en cuenta los resultados obtenidos en la encuesta anterior, con la observación de los papeles de trabajo y programas de auditoría diseñados y utilizados por profesionales en el marco de la auditoría tributaria, donde se observó que estos tuvieran calidad y suficiencia en la evidencia que se espera obtener, a su vez que estos permitan tener una orientación clara hacia lo que el auditor debe realizar en cada caso, esto teniendo en cuenta que cada una de las empresas u organizaciones es diferente y aunque se encuentren en el mismo sector económico, pueden tener aspectos que las hagan diferentes o con manejos especiales con respecto a las demás de su sector.

Por último, la consulta ante la Junta Central de Contadores y los reportes emitidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN frente a los casos de elusión, dieron las bases suficientes sobre el actuar de cada una de estas en los entornos que se presentaron y las acciones que esta última entidad está tomando para prevenir y mitigar dichas prácticas en el diario vivir de la tributación en Colombia.

5. Conclusión

Se puede concluir entonces que la auditoría tributaria se beneficia de dos aspectos importantes trabajados aquí. Los papeles de trabajo y la planeación fiscal de la empresa, esto debido a que si los primeros son acordes al programa y cumplen las especificaciones del cliente luego serán de gran ayuda para los auditores o contadores en la detección o prevención de elusión fiscal.

Se llega a esta conclusión debido a que el proceso de auditoría es complejo y requiere ser específico con cada cliente, para esto es necesario que el trabajo sea de alguien experto que tenga la capacidad de realizar las distintas técnicas que le ayudarán a verificar de

manera confiable el proceso establecido en el plan. En cada caso el auditor deberá contemplar los siguientes aspectos que le permiten evidenciar la elusión fiscal: El conocimiento del cliente y sus actividades, el control efectivo de las cifras de la compañía y sus operaciones, la actualización de la normatividad fiscal, la documentación efectiva y el desarrollo de los programas de la auditoría determinando las pruebas de validación al cliente

Además, tendrá que evaluar el entorno económico y las actividades del cliente, el cumplimiento y registro de las obligaciones legales y tributarias previas a la auditoría; el reconocimiento de las operaciones realizadas por la compañía y finalmente, la correcta aplicación de la norma tributaria en materia de declaración de activos y pasivos.

Se concluye también que la elaboración de un plan específico preparado y especificado para cada cliente, con el análisis acucioso de las nuevas normatividades tributarias y el impacto que tienen las mismas en el desarrollo de las actividades comerciales tanto de empresas como de personas naturales que tengan la obligación de contribuir directa o indirectamente con los impuestos que hoy en día se manejan en el territorio.

Para finalizar, queda claro que cuando el auditor implementa toda la normativa para la elaboración de una auditoría fiscal incluyendo un programa de auditoría enfocado en el tipo de operaciones de la empresa, se estaría garantizando el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa, la cual beneficia significativamente a la misma, ya que queda bien dirigida y no se ve afectada por sanciones o incumplimientos en la norma.

Bibliografía

Alfonso Cortés, F. E. (1987). AUDITORÍA TRIBUTARIA. *Contaduría Universidad De Antioquia*, 31-50.

- Barral Rivada , A., Bautista Mesa, R., & Molina Sánchez , H. (2015). *Orientación Pedagógica sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)* . Bogotá: Consejo Técnico de la Contaduría Pública.
- Congreso de la República. (1990). *Ley 43 de 1990*. Bogotá.
- Congreso de la República. (1993). *Decreto 2649 de 1993*. Bogotá.
- Congreso de la República. (2012). *Ley 1607 de 2012*. Bogotá.
- Congreso de la República. (2018). *Ley 1943 de 2018*. Bogotá: Diario Oficial No. 50.820.
- Congreso de la República. (2019). *Ley 2010 de 2019*. Bogotá: Diario Oficial No. 51.179.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2008). *Orientación profesional*. Bogotá: Consejo Técnico de la Contaduría Pública.
- Guamanzara Martínez, R. M. (2012). *Auditoria tributaria aplicada a la empresa CEYM GROUP CIA. LTDA dedicada al comercio exterior y marketing*. Quito: Universidad Central del Ecuador.
- Presidencia de la República. (2015). *Decreto 0302 de 2015*. Bogotá.
- Rodríguez, I. (24 de Septiembre de 2019). *¿Qué es un programa de auditoría?* Obtenido de Auditool: <https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/6764-que-es-un-programa-de-auditoria>
- Seopa Flores, D. P. (2018). *Auditoria Tributaria*. Iquitos: Universidad Nacional De La Amazonía Peruana.
- Trujillo. (2015). En J. M. Ruiz Bandera, & Y. d. Molina González, *Auditoria tributaria como herramienta para la gestión empresarial y administrativa de las empresas en Colombia*. Santa Marta: Universidad Cooperativa de Colombia.