

Auditoría tributaria (ERFAF)

Autor: Luis Hernando Gaitán



Auditoría tributaria (ERFAF) / Luis Hernando Gaitán / Bogotá D.C.,
Fundación Universitaria del Área Andina. 2017

978-958-5462-09-0

Catalogación en la fuente Fundación Universitaria del Área Andina (Bogotá).

© 2017. FUNDACIÓN UNIVERSITARIA DEL ÁREA ANDINA
© 2017, PROGRAMA ESPECIALIZACIÓN REVISORIA FISCAL Y AUDITORA FORENSE
© 2017, LUIS HERNANDO GAITÁN

Edición:

Fondo editorial Areandino

Fundación Universitaria del Área Andina

Calle 71 11-14, Bogotá D.C., Colombia

Tel.: (57-1) 7 42 19 64 ext. 1228

E-mail: publicaciones@areandina.edu.co

<http://www.areandina.edu.co>

Primera edición: noviembre de 2017

Corrección de estilo, diagramación y edición: Dirección Nacional de Operaciones virtuales

Diseño y compilación electrónica: Dirección Nacional de Investigación

Hecho en Colombia

Made in Colombia

Todos los derechos reservados. Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra y su tratamiento o transmisión por cualquier medio o método sin autorización escrita de la Fundación Universitaria del Área Andina y sus autores.

Auditoría tributaria (ERFAF)

Autor: Luis Hernando Gaitán



Índice

UNIDAD 1 Generalidades de la Auditoria Tributaria

Introducción	6
Metodología	7
Desarrollo temático	8

UNIDAD 2 Ejecución de la Auditoria Tributaria

Introducción	28
Metodología	29
Desarrollo temático	30

UNIDAD 3 Normas Relacionadas con la Auditoria Tributaria

Introducción	36
Metodología	37
Desarrollo temático	38

UNIDAD 4 Actividades Mercantiles, Aspectos legales de Cumplimiento, y el fenómeno de evasión

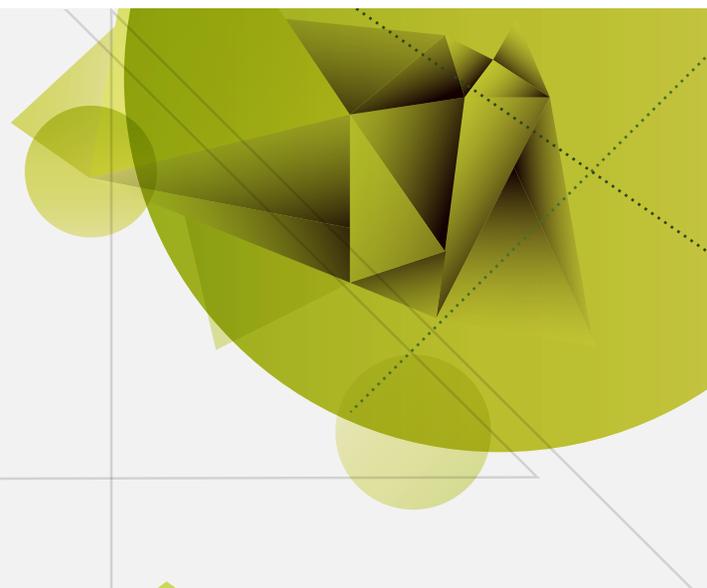
Introducción	62
Metodología	63
Desarrollo temático	64
Bibliografía	72



1

Unidad 1

Generalidades de la
Auditoría Tributaria



Auditoría tributaria

Autor: Luis Hernando Gaitan

Introducción

Auditoría tributaria se define como conjunto de técnicas procedimentales, destinadas a controlar si se han aplicado las normas tributarias y contables, que afectan económicamente tanto a personas físicas, como a personas jurídicas, sociedades de hecho, entidades sin ánimo de lucro y régimen tributario especial.

La principal tarea del ejercicio de aplicar Auditoría tributaria, es brindar confianza al tomar decisiones, protegiendo los recursos de la empresa, y valorando la existencia de posibles contingencias, de acuerdo a las normas que rigen el país.

El marco internacional también debe brindar herramientas de planeación y control, para el reconocimiento del entorno tributario de América, Europa, y Asia, con Colombia, a través de convenios de doble imposición. Para ello se requiere un nivel de actualización y conocimiento de la norma internacional.

Dentro del estudio de este material, conoceremos las posibilidades que brinda el ejercicio de la Auditoría tributaria dentro de la empresa, o persona natural, al potenciar los hechos favorables al contribuyente que la norma otorga, dentro de un marco legal, y la posibilidad de planear fiscalmente los impuestos, brindando seguridad y confianza en este proceso. De igual manera crear cultura de pago de impuestos.

Toda ejercicio de Auditoría tributaria requiere el conocimiento práctico y teórico, las habilidades y herramientas necesarias para ser usadas al prestar servicios, y ejecutar procedimientos y revisiones de control interno.

Dentro de los aspectos que cubre la **revisoría integral**, está el de determinar si las empresas o personas naturales cumplen o no, con las normas tributarias de las cuales es responsable.

El revisor fiscal, tiene responsabilidad en la revisión de las declaraciones tributarias de renta, IVA, retención en la fuente, cree, industria y comercio, etc. En la revisión tributaria se debe desarrollar la eficiencia de los tributos, planteando alternativas y brindando buenas practicas.

Realizar las lecturas recomendadas detenidamente, siempre que encuentre términos que no identifique, consultar su significado de manera técnica para comprender lo leído, apoyarse de consultas autónomas que usted pueda efectuar, adicionalmente es importante que confronte cada uno de los planteamientos presentados en la cartilla, lea las normas internacionales de contabilidad y de presentación de información financieras que tengan afectación en los impuestos, genere su propio conocimiento, discuta y genere pensamiento crítico, y así obtendrá una visión diferente y dinámica de lo informado en la cartilla.

De esta forma para afianzar su conocimiento se requiere ejecutar los foros, talleres, quiz y evaluaciones propuestas en la semana de aprendizaje.

Antecedentes

La Internacional Accounting Standards Board (IASB) (Junta de estándares Internacionales de Contabilidad), viene promoviendo la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC-NIIF) en todos los países del mundo.

En el año 2004 fue expuesto borrador de discusión llamado “Proyecto de ley de intervención económica por medio del cual se señalan los mecanismos por los cuales se adoptan en Colombia los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría, se modifica el Código de Comercio, incluyendo la adopción de directrices para PYMES decretadas por la Conferencia de las Naciones Unidas (UNCTAD), último hecho que ha generado más debate en la profesión contable.

El Auditor tributario ha perdido su campo de acción, excepto por las obligaciones que le atañen al Revisor Fiscal cuando debe certificar declaraciones e informes tributarios en Colombia. Un hecho cierto es que la actividad de Auditoría tributaria se ha diluido, por las formas de contratación establecidas, donde la firma auditora presta el servicio de asesoría tributaria sin cobro adicional.

Actualmente por disposición del Decreto 2649 de 1993, cuando existan divergencias entre la Norma Contable y la Norma Tributaria deberá aplicarse con base en esta última. De adoptasen las NIC-NIIF como propone el proyecto de Ley esta premisa saldrá del marco jurídico, y lo que se vislumbra será casi una inversión de dicha premisa ¹(Primer encuentro de Profesores de Revisoría Fiscal Auditoría Tributaria bajo NIC-NIIF Y NIAS).

¹ Pontificia Universidad Javeriana Encuentro Interpretación Normas Internacionales de Contabilidad, presentación de material disponible en:

http://www.javeriana.edu.co/fcea/pos_contaduria/1er_encuentro_rev_fiscal/URosarioRicardoSamper.ppt

**Normas internacionales
de contabilidad**

**Incidencia en la base
gravable tolerada en la
adopción de las NIC**

**Normas del estatuto tributario
que no admiten intromisión de
las NIC-NIIF**

Grafico 1
Fuente: Propia

Para los efectos fiscales la información financiera deberá ser preparada según como se determine en las normas tributarias, aplicando las reglas contables únicamente cuando no existan normas tributarias que regulen dicha información, o cuando las normas tributarias remitan expresamente a las contables.

Marco Legal de la Auditoría tributaria en Colombia

El marco legal está compuesto por todas las leyes y reglamentos vigentes que determinan el compromiso social de pagar impuestos y contribuir con las cargas al estado en cualquier nivel que se esté tratando, nacional, departamental, municipal, distrital, siempre y cuando este estipulado en la ley, y armonicen con la carta magna.

Con el proceso de convergencias a normas internacionales, se empezaran a demarcar nuevos caminos y roles en la Auditoría tributaria, y será la norma la que terminara de trazar el camino a seguir, para ello entonces está:

- Constitución Política de Colombia año 1991: Determina el compromiso de presentación de libros oficiales y demás documentos privados que rigen la Auditoría tributaria. Sin dejar de mencionar las exigencias del artículo 1 – 2 del Decreto Reglamentario 1878 de 2008, artículo de la Ley 590 de 2000: empresas comerciales obligadas a llevar contabilidad.
- Decreto 624 de 1989: Se encarga de condensar las normas tributarias conformando el Estatuto Tributario.
 - Artículo 364 del Estatuto Tributario: Establece llevar libros de contabilidad por parte de las entidades sin ánimo de lucro, con las obligaciones que indique el gobierno nacional.
 - Artículo 581 del Estatuto Tributario: Efectos de la firma de Contador.
 - Artículo 596 del Estatuto Tributario numeral 6: Contenido Declaración

Tributaria.

- Artículo 597 del Estatuto Tributario: La declaración de renta podrá firmarse con salvedades.
- Artículo 654 del Estatuto Tributario: Se refiere a los hechos irregulares en la contabilidad.
- Artículo 655 del Estatuto Tributario: Sanciones por irregularidades en la contabilidad.
- Artículo 684 del Estatuto Tributario: La Administración Tributaria posee soberanía para ejercer fiscalización amplia e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas fundamentales.
- Artículo 772 del Estatuto Tributario: Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma.
- Artículo 774 del Estatuto Tributario: Para los que estén obligados a llevar libros de contabilidad, como para los que no lo estén, serán los libros prueba suficiente, siempre y cuando cumplan con los requisitos exigidos por la ley.
- Artículo 775 del Estatuto Tributario: Cuando se presente contradicción entre la declaración de renta y patrimonio y los asientos de contabilidad de un contribuyente, prevalecerán los libros de contabilidad frente a la declaración.
- Artículo 776 del Estatuto Tributario: Si los asientos contables referentes a costos, deducciones, exenciones especiales y pasivos, exceden del valor de los comprobantes, deberán

ser demostrados hasta concurrencia del valor de dichos comprobantes.

- Artículo 778 del Estatuto Tributario: El contribuyente tiene el poder de solicitar la práctica de inspecciones tributarias en cualquier espacio.
- Artículo 779 del Estatuto Tributario: La administración de impuestos y aduanas nacionales podrá ordenar la práctica de inspección tributaria, para verificar el cumplimiento y veracidad de las declaraciones, y poder identificar hechos considerados gravables declarados o no, y verificar el cumplimiento de las obligaciones.
- Artículo 781 del Estatuto Tributario: El o los contribuyentes que no presente sus libros, comprobantes, y demás documentos de contabilidad, cuando le sean exigidos, y cuando se relacionen con aspectos tributarios la administración de impuestos, esto se convertirá en prueba en su contra, y no podrá presentarlos posteriormente para demostrarlos como prueba a su favor.

Conceptos generales

Auditoría

Cuando queremos realizar una conceptualización de Auditoría, hacemos alusión a la Auditoría contable o de cuentas contables manejadas a través de un sistema contable, pero definitivamente es una expresión que tiene muchas más tonos de los que habitualmente le ponemos, si quisiéramos poner en contexto algunas definiciones sencillas y fáciles de proponer diríamos lo siguiente:

La *American Accounting Association* expresa: la Auditoría puede definirse como “un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados, cuyo fin consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como establecer si dichos informes se han elaborado observando los principios establecidos para el caso”.

“Un proceso sistemático que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencia sobre las afirmaciones relativas a los actos y eventos de carácter económico; con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas”.

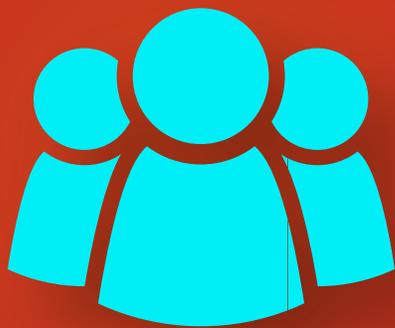
Esta definición es un poco restringida, por cuanto reduce la auditoría a eventos solamente de carácter económico, siendo la labor de la auditoría mucho más amplia, abarcando también aspectos administrativos, como el manejo de los recursos humanos, recursos técnicos y otros. Por otra parte la Auditoría constituye una herramienta de control y supervisión que contribuye a la creación de una cultura de la disciplina de la organización y permite descubrir fallas en las estructuras o vulnerabilidades existentes en la organización.

Otro elemento de interés es que durante la realización de su trabajo, los auditores se encuentran cotidianamente con nuevas tecnologías de avanzada en las entidades, por lo que requieren de la incorporación sistemática de herramientas con iguales requerimientos técnicos, así como de

conocimientos cada vez más profundos de las técnicas informáticas más extendidas en el control de la gestión.



Proceso sistemático



Usuarios



Libros contables

Grafico 2
Fuente: Propia

Queda abierta la invitación a los contadores y profesionales de la contabilidad, a que lleven a cabo con vigor y entendimiento los postulados y lineamientos propuestos por la profesión, además de permanecer en constante cambio y revaluando el alcance del ejercicio en sí.

Según la IFAC (Federación Internacional de Contadores), la definición de auditoría se podría determinar como proceso estructurado que:

- a. Implica la aplicación de habilidades analíticas, criterio profesional y escepticismo profesional.
- b. Generalmente es realizado por un grupo de profesionales, dirigido con habilidades gerenciales.
- c. Usa formas adecuadas de tecnologías y se adhiere a una metodología.
- d. Cumple con todas las normas técnicas pertinentes, tales como las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs), las Normas Internacionales de Control de Calidad (ISQCs, por sus siglas en inglés), las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), y las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), y cualquier norma equivalente, internacional, nacional o local que sea requerida; y,
- e. Cumple con normas requeridas en cuanto a ética profesional².

² Federación Internacional de Contadores, Manual de los procedimientos Internacionales de Formación Edición 2008, presentación de material disponible en:

http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Spanish_Translation_Normas_Internacionales_de_Formacion_2008.pdf

La auditoría es también parte integral de los sistemas de rendición de cuentas y de responsabilidades de las organizaciones y de la sociedad alrededor del mundo.

Mientras las auditorías de información financiera histórica, pueden requerirse por regulación y leyes, pueden también requerirse para un préstamo, para un contrato, o por otras razones. Además, las organizaciones pueden auditar voluntariamente sus estados financieros con la finalidad de obtener una opinión sobre la información financiera que contienen o por si se necesita un informe para los interesados.

Entonces podría decir, que la auditoría podrá ser elaborada por profesionales idóneos, con criterio moderno de administración, avanzado conocimiento de las regulaciones internas y externas, alto reconocimiento de la ética profesional, y los entes económicos lo podrán efectuar de carácter obligatorio o voluntario, en un espacio de tiempo.

Auditoría tributaria

- Examen crítico e independiente que efectúa un auditor de impuestos de los controles internos y procedimientos existentes en el área de impuestos de una compañía o entidad, con el fin de hacer recomendaciones tendientes a mejorarlos, evitar sanciones y mayores impuestos, en el evento de una visita de las autoridades fiscales. Igualmente, revisar la provisión de impuestos a una fecha determinada, para establecer si la registrada contablemente es razonable.
- Conjunto de Grupo de procesos y medios de auditoría enfocados a verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias,

junto con sus responsabilidades formales y sustanciales de los responsables.

La auditoría tributaria, de acuerdo con las definiciones antes propuestas, y dependiendo del objetivo que se pretenda lograr puede ser:

- Auditoría financiera
- Auditoría operativa

Ejecución de la Auditoría tributaria como desarrollo de la Revisoría fiscal

El papel de la Revisoría Fiscal es vigilar que los representantes y responsables de cumplir las obligaciones formales que tienen frente a los obligaciones tributarias, tales como firmar las declaraciones de Renta, IVA, Retenciones, etc.

Para realizar una revisión efectiva es preferible contar con colaboradores expertos en temas tributarios, esto garantizará que los controles internos y procedimientos se cumplan, reduce el riesgo de que las obligaciones con la administración no se cumplan de acuerdo a la Ley.

El revisor fiscal se encuentra en la necesidad y responsabilidad, de efectuar minuciosa inspección, y riguroso chequeo, de las declaraciones tributarias de las empresas de las cuales él se encuentra a cargo, con el fin de no permitir la evasión fiscal.

Esto plantea la norma:

“Art. 596. Contenido de la declaración de renta.

6. La firma del revisor fiscal cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas

vigentes sobre la materia, estén obligados a tener Revisor Fiscal.

Los demás contribuyentes y entidades obligadas a llevar libros de contabilidad, deberán presentar la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, según sea el caso, firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa o entidad, cuando el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable, o los ingresos brutos del respectivo año, sean superiores a 100.000 UVT.

Cuando se diere aplicación a lo dispuesto en el presente numeral, deberá informarse en la declaración de renta el nombre completo y número de matrícula del contador público o revisor fiscal que firma la declaración.”

(<http://estatuto.co/?e=466>)

Ejecución de la Auditoría tributaria especial para evaluar eventualidades fiscales

Este tipo de auditoría, se justifica cuando se evidencia una posible compra de la empresa, busca dejarla libre de todo riesgo, de posibles eventualidades en materia tributaria, o para establecer una provisión justificada derivada de una revisión de cualquier ente. Es decir que extinga la posibilidad de tener que pagar de más después.

La intención de este proceso, es cuantificar económicamente las sanciones e intereses resultantes del proceso de revisión por parte de la administración, y que afecte la “posible” compra de la empresa. Es decir todo parte de un supuesto que se pueda convertir en la realidad, y que se haría en

caso de que pase.

Ejecución de la Auditoría tributaria como planeación impositiva

Con este ejercicio lo que se busca es propender por el ahorro tributario, dentro del ejercicio de operaciones realizadas en el periodo fiscal.

El asesor tributario, plantea alternativas de ejecución con el fin de mostrar y proyectar sucesos que podrán afectar económicamente la empresa, esto en Colombia debido a la variabilidad tributaria, que se presenta gracias a las reformas que se viene realizando.

Definitivamente la planeación, es herramienta preponderante y debe hacerse uso de alternativas validadas, y conocimiento acerca de la norma Colombiana, para poder brindar alternativas fiscales.

Auditoría financiera

Se elabora revisando las cifras de los estados financieros para determinar su razonabilidad.

Auditoría operativa

Se elabora revisando los procedimientos y controles del ente económico con el fin de determinar la eficacia de ellos frente a las operaciones del ejercicio.

Con esto como planteamiento, se concluye que existen elementos importantes y definitivamente esenciales para lograr los objetivos propuesto en la auditoría tributaria, tales como:

- a. Este análisis debe ser aplicado por profesionales competentes e independientes.

- b. Se tiene que aplicar un examen a la contabilidad y al sistema de control interno de la empresa.
- c. Es necesario llevar a cabo la auditoría de acuerdo a normas objetivas de trabajo.
- d. Después de elaborado el examen se debe elaborar un informe, en el que se manifieste una opinión acerca de la situación tributaria del ente económico.
- e. Los registros contables concernientes a los impuestos, deben estar acorde a los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

Elementos de la obligación sustancial

El artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, que establece:

“En tiempo de paz, solamente el congreso, las asambleas departamentales y los consejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos o pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos...”

De esta exposición nos remitimos a los elementos de la obligación tributaria sustancial:

Sujeto activo

“En no pocas ocasiones la determinación del sujeto activo de la obligación tributaria ha generado problemas hermenéuticos. Por tal motivo, para superar estos impases la jurisprudencia constitucional ha elaborado una distinción tripartita. Así, en la Sentencia C-987 de 1999, al analizar una norma que permitía gravar la explotación de minas de propiedad privada, acusada

de inconstitucional por no señalar los elementos del tributo, la Corte sostuvo lo siguiente:

“En efecto, conforme al anterior análisis, y de acuerdo a ciertas distinciones elaboradas por la doctrina tributaria [4], es posible atribuir tres significados a la noción de sujeto activo de un tributo. Así, de un lado, es posible hablar del sujeto activo de la potestad tributaria, que es la autoridad que tiene la facultad de crear y regular un determinado impuesto. De otro lado, es posible hablar del sujeto activo de la obligación tributaria, que es el acreedor concreto de la suma pecunaria en que, en general se concreta el tributo, y quien tiene entonces la facultad de exigir esa prestación. Y finalmente, podemos hablar del beneficiario del tributo, que es la entidad que finalmente puede disponer de esos recursos.”

Sujeto pasivo

Siguiendo la doctrina, la Corte ha distinguido los sujetos pasivos “de iure” de los sujetos pasivos “de facto”. A los primeros corresponde formalmente pagar el impuesto, mientras que los segundos son quienes en últimas deben soportar las consecuencias económicas del gravamen. “En los tributos directos, como el impuesto a la renta, en general ambos sujetos coinciden, pero en cambio, en los impuestos indirectos (...) el sujeto pasivo de iure no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidor final.”

Hecho generador

“Sin duda constituye el parámetro de referencia a partir del cual un gravamen se hace identificable y puede ser diferenciado de otro. “el elemento que en general mejor

define el perfil específico de un tributo, puesto que, como lo señala la doctrina, y lo ha precisado esta Corporación (Sentencia C-583/96), este concepto hace referencia a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal.”

Es el ejercicio de identificar el perfeccionamiento del hecho, es decir que el hecho se genera o consolida como gravado o como no gravado. Podría decir también que es acto sobre cual recae la obligación de gravar.

Base gravable

“De todo lo anterior puede concluirse que la ley no puede, por razones de tipo técnico que tienen que ver especialmente con la fluctuación de los valores de los distintos activos patrimoniales, entrar a determinar en cada caso concreto el valor de un bien. Debe entonces limitarse a indicar la manera como debe ser fijado ese valor. Así lo hace en el caso del impuesto predial y así también procede para la determinación del precio de la panela, base gravable de la cuota de fomento panelero, situaciones ambas que, como acaba de verse, han sido estudiadas por esta Corporación, que las ha encontrado avenidas al precepto constitucional consagrado en el artículo 338 superior.”

La proporción de las operaciones gravadas, sobre la cual se liquida los impuestos se considera “base gravable”, pero no es otra cosa que la parte que se considera genera impuesto.

Tarifa

“Es la magnitud o monto que se aplica a la base gravable y en virtud de la cual se determina el valor final en dinero que debe pagar el contribuyente. La regulación en cuanto al sistema y al método para fijar la tarifa en tasas y contribuciones especiales será objeto de un análisis en particular más adelante (ver fundamento jurídico 15 de esta sentencia)” (Corte constitucional, Sentencia C-155 de 2003).

Objetivos de la Auditoría tributaria

Desarrollar técnicas, funciones y demostrar la responsabilidad del auditor frente a la Auditoría tributaria, adquirir técnicas que faciliten el desempeño del auditor, garantizar la protección del cliente, el criterio profesional será aplicado de manera independiente, y objetivo.

El auditor comprenderá el manejo de los papeles de trabajo. Adquirirá habilidades teóricas y prácticas para el desarrollo de tareas fiscales que competen a su cliente.

Evaluar la situación de la empresa frente a los impuestos

Para lograr una responsable evaluación de la situación de un cliente persona natural, o persona jurídica, debo indagar con cada uno de los responsables de las áreas mencionadas a continuación, pero también confrontar con información emitida por entes externos como la administración de impuestos, o terceros que tengan alguna relación.

Impuesto de renta y complementarios

Es un impuesto de nivel nacional, su periodo es anual, el impuesto de renta

y complementarios constituyen un solo impuesto, es decir impuesto de renta y ganancias ocasionales, y remesas.

Se presenta cuando se obtiene rentas o ganancias ocasionales durante el año gravable que sean susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio del contribuyente, teniendo en consideración los costos y gastos en que incurre para producirlos.

Recae sobre los ingresos de las personas naturales y asimiladas, sociedades entidades nacionales y otros contribuyentes, sociedades y entidades extranjeras cuando la totalidad de los ingresos de fuente nacional no se les practico retención en la fuente. Para calcularlo se requiere conocer la renta líquida del contribuyente, y para determinar la renta líquida, se debe encontrar primero la renta bruta. Existen regímenes general u ordinario, y régimen tributario especial.

Aplica a las personas jurídicas, naturales y las asimiladas a unas y otras. Grava todos los ingresos realizados en el año, que puedan producir un incremento (neto) en el patrimonio en el momento de su percepción y que no hayan sido expresamente exceptuados.

El patrimonio es la suma de todos los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos al último día del periodo gravable, y que tienen la posibilidad de producir una renta.

Están obligados a presentar declaración de impuestos sobre la renta y complementarios todos los contribuyentes sometidos a dicho impuesto con excepción de aquellos que señala la ley en forma expresa.

Impuesto al valor agregado IVA

Es un impuesto al consumo, de bienes y servicios, y explotación de juegos de suerte y azar. También llamado impuesto a las ventas, al valor agregado, en cada valor agregado se paga el IVA.

El Impuesto sobre las ventas es un impuesto del orden nacional, indirecto, de naturaleza real, de causación instantánea, y de régimen general.

- Es impuesto, por consistir en una obligación pecuniaria que debe sufragar el sujeto pasivo sin ninguna contraprestación.
- Es del orden nacional porque su ámbito de aplicación lo constituye todo el territorio nacional y el titular de la acreencia tributaria es la nación.
- Es indirecto porque entre el contribuyente, entendido como quien efectivamente asume la carga económica del impuesto y la nación como sujeto activo, acreedor de la obligación tributaria, por medio de un intermediario denominado responsable. Jurídicamente quien asume la responsabilidad del impuesto frente al Estado no es el sujeto pasivo económico sino el responsable que por disposición legal recauda el gravamen.
- Es de naturaleza real por cuanto afecta o recae sobre bienes y servicios, sin consideración alguna a la calidad de las personas que intervienen en la operación.
- Es un impuesto de causación instantánea porque el hecho generador del impuesto tiene ocurrencia en un instante o momento preciso, aunque para una adecuada administración la declaración se presenta en periodos bimestrales. En consecuencia para efectos de establecer

la vigencia del impuesto se debe acudir a la regla consagrada en el artículo 338 de la Constitución Política.

- Es un impuesto de régimen de gravamen general conforme con el cual, la regla general es la causación del impuesto y la excepción la constituyen las exclusiones expresamente contempladas en la Ley.

Además, se puede señalar que el impuesto sobre las ventas es un gravamen al consumo, bajo la modalidad de valor agregado en cada una de las etapas del ciclo económico del bien. Para que el impuesto causado sea efectivamente recibido por el Estado, se requiere que en la operación intervenga uno de los sujetos a los cuales la ley le ha conferido la calidad de "responsable" del tributo.

Los responsables del impuesto, deben cumplir con las obligaciones inherentes a tal calidad y que legalmente les han sido atribuidas, entre ellas está la de facturar, recaudar, declarar y pagar el impuesto generado en las operaciones gravadas; en caso de incumplimiento de sus obligaciones deberán responder a título propio ante el Fisco Nacional.

Por lo anterior, si el responsable, por cualquier circunstancia, dejó de recaudar el impuesto al que legalmente estaba obligado, deberá pese a ello, declararlo y pagarlo a la Administración Tributaria, sin perjuicio de la acción que tendría contra el contribuyente (afectado económico), para obtener el reintegro de los valores adeudados a título del impuesto.

Lo anterior indica entonces, que si surgen conflictos entre las partes con ocasión del pago del gravamen, éstos pertenecen

al ámbito privado de los particulares y en tal medida deberán ser solucionados sin que puedan ser oponibles al fisco nacional, ya que los efectos fiscales de las relaciones contractuales se producen con independencia de las cláusulas convenidas y de las consecuencias que ellas puedan acarrear³.

Impuesto de industria y comercio

Está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios, en municipios, ya sea que cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos.

Actividades industriales

Son las actividades de producción, tracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamblaje de cualquier clase de materiales y bienes, y en general cualquier proceso de transformación por elemental que este sea.

Actividades comerciales

Son las actividades destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las demás actividades definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios.

³ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, presentación de material disponible en: http://www.dian.gov.co/descargas/Formularios/2009/iva_2009.pdf
<http://www.cijuf.org.co/codian03/junio/c00001.htm>

Actividades de servicios

Son todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que generen una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual.

Avisos y tableros

Es el impuesto que se paga por la instalación de avisos en el espacio público como vallas, avisos, tableros y emblemas, ubicados en la vía pública, en lugares públicos o privados, visibles desde el espacio público o en cualquier clase de vehículo.

Este impuesto es complementario del ICA y se liquida a la tarifa del 15% tomando como base el impuesto a cargo total del ICA⁴.

Impuesto predial

El Impuesto Predial unificado es un gravamen real que recae sobre los bienes raíces ubicados en el Distrito Capital de Bogotá y se genera por la existencia del predio.

Hecho generador

El impuesto predial unificado se causa el 1° de enero del respectivo año gravable.

Causación

El período gravable del impuesto predial unificado es anual, y está comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre del respectivo año.

⁴ Secretaria de Hacienda Distrital Bogotá, presentación disponible en: http://impuestos.shd.gov.co/portal/page/portal/portal_internet_sdh/impuestos/compartida_imp/presentaciones_impuestos/2012_03_27_ICA_2012.pdf

El Distrito Capital de Bogotá es el sujeto activo del Impuesto predial unificado que se cause en su jurisdicción, y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

Sujeto activo

Es sujeto pasivo del impuesto predial unificado, el propietario o poseedor de predios ubicados en la jurisdicción de Bogotá Distrito Capital. Responderán solidariamente por el pago del impuesto, el propietario y el poseedor del predio.

De acuerdo con el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, son sujetos pasivos del impuesto predial los tenedores a título de concesión, de inmuebles públicos.

Cuando se trate de predios sometidos al régimen de comunidad serán sujetos pasivos del gravamen los respectivos propietarios, cada cual en proporción a su cuota, acción o derecho del bien indiviso.

Sujeto pasivo

Cuando se trate de predios vinculados y/o constitutivos de un patrimonio autónomo serán sujetos pasivos del gravamen los respectivos fideicomitentes y/o beneficiarios del respectivo patrimonio.

Si el dominio del predio estuviere desmembrado por el usufructo, la carga tributaria será satisfecha por el usufructuario⁵.

⁵Secretaría de Hacienda Distrital Bogotá, presentación disponible en: http://impuestos.shd.gov.co/portal/page/portal/portal_internet_sdh/impuestos/compartida_imp/presentaciones_impuestos/2012_03_02_predial.pdf

Impuesto sobre la renta para la equidad CREE

Nuevo impuesto creado a partir del 1 de enero de 2013 como aporte de las sociedades y personas jurídicas y asimiladas en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo y la inversión social en los términos de la reforma tributaria ley 1607 de 2012.

Por años, expertos en mercado laboral e informalidad han llamado la atención sobre cómo los impuestos sobre la nómina son un obstáculo para la creación de empleo formal en Colombia. Escuchando este llamado, el Congreso de la República aprobó, en el marco de la reforma tributaria del año 2012, una reducción en dichos impuestos con la eliminación de los aportes parafiscales a SENA e ICBF pagados por empresas y personas naturales empleadoras por empleados que ganen menos de 10 salarios mínimos. Este es un alivio tributario que incentiva la contratación de empleados, y su formalización.

Para garantizar la sostenibilidad y la independencia financiera del SENA y el ICBF (importantes entidades con una invaluable labor con jóvenes y niños), el Congreso creó el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE.

Como sugiere su nombre, el CREE representa un cambio en tanto no grava la nómina sino las utilidades de las empresas. Esto implica que una parte de la carga tributaria se desplaza de sectores creadores de empleo, como la industria y la agricultura a sectores de mayor rentabilidad como la minería y el sector financiero.

Finalmente, aunque estarán exentas del

CREE, las personas naturales que tienen empleados (más de uno) estarán exoneradas de los aportes parafiscales a SENA e ICBF, lo cual representa un impulso para el emprendimiento.

En línea con la reforma que aprobó el Congreso, el Gobierno decretó que desde el 1 de mayo del año 2013, las empresas y personas naturales que tengan empleados quedan exoneradas de pagar parafiscales a SENA e ICBF por sus empleados que ganen menos de 10 salarios mínimos legales mensuales vigentes. De manera concomitante entraron a operar las retenciones por concepto de CREE, como mecanismo de recaudo anticipado de este impuesto.

A quiénes se les debe hacer retenciones en pagos por concepto del CREE:

- Sociedades y personas jurídicas y asimiladas nacionales contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios.
- Sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta por sus ingresos de fuente nacional, obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes. A partir de septiembre de 2013, tienen la calidad de autorretenedores en CREE.

Cuál es la situación de los consorcios y uniones temporales

Serán los socios quienes se consideren de manera individual para efectos de la práctica de la retención, por ello quien efectúe el pago o abono en cuenta deberá practicar al consorcio o unión temporal la respectiva retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta para la equidad

– CREE, y corresponderá a cada uno de sus miembros asumir la retención a prorrata de su participación en el ingreso facturado, considerando para cada caso si es o no sujeto pasivo del mismo impuesto.

A quiénes no se les debe hacer retenciones por concepto del CREE

- Las personas naturales.
- Las entidades no contribuyentes, como los entes territoriales o las propiedades horizontales.
- Las entidades sin ánimo de lucro.
- Sociedades y entidades extranjeras sin sucursal o establecimiento permanente en el país, o sea los inversionistas de portafolio.
- Los usuarios industriales de bienes y servicios de Zonas Francas y las sociedades constituidas como Zonas Francas a 31 de diciembre de 2012 o aquellas que hubieren radicado la respectiva solicitud ante el Comité Intersectorial de Zonas Francas.
- Quienes no hayan sido previstos en la ley expresamente como sujetos pasivos.

En qué consiste la retención en la fuente por concepto de CREE y cuáles son las tarifas:

El esquema de retenciones del CREE es sustancialmente distinto al esquema de retenciones del Impuesto sobre la Renta, porque las tarifas no dependen del concepto por el que se realiza el pago, sino de la actividad económica de quien lo recibe. El esquema fue diseñado a partir de la agregación de las empresas por sectores económicos, considerando los distintos márgenes de utilidad que cada uno de ellos genera.

De esta forma, la retención del CREE definida para cada actividad tiene un impacto en el flujo de caja mensual mucho menor al de otros esquemas porque es proporcional al margen promedio (y menor al margen de la mayoría de las empresas de cada sector). Así, se hace más sencillo su cálculo, consulta la realidad económica de las empresas y facilita el posterior control por parte de la DIAN.

Los agentes de retención deberán aplicar la retención a todos los pagos que efectúen y que constituyan ingreso gravado por el CREE para quien lo recibe.

Se establecieron las siguientes tres tarifas de retención en la fuente dependiendo de la actividad económica del beneficiario del pago, el marco normativo ha cambiado, Ley 1607 de 2012, Decreto 862 de 2013, Decreto 1828 de 2013, Decreto 014 de 2014.

Ver link: [Nuevas tarifas CREE](#)

Quiénes son agentes de retención del CREE

Para obtener la información desagregada de tarifas por código CIU de la actividad económica remitirse a la tabla de tarifas establecida por la ley.

- Las entidades de derecho público.
- Los fondos de pensiones de jubilación e invalidez.
- Los consorcios y las uniones temporales.
- Las demás personas jurídicas- dentro de las cuales se encuentran incluidas las entidades sin ánimo de lucro- y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben efectuar

la retención en la fuente del impuesto.

- Los fondos de inversión, los fondos de valores y los fondos comunes que administren las entidades fiduciarias o las sociedades que los administren o las entidades financieras que realicen pagos a los inversionistas.
- Las personas naturales que tengan la calidad de comerciantes y que en el año inmediatamente anterior tuvieron un patrimonio bruto o unos ingresos brutos superiores a 30.000 UVT.
- Quiénes son autorretenedores del CREE
- Quiénes al 26 de abril de 2013 tengan la calidad de autorretenedores del impuesto sobre la renta, bien sea que hayan sido designados como tales por la DIAN o lo sean por normas especiales.
- Quiénes a partir del 26 de abril de 2013 designe el Director General de la DIAN.
- Los beneficiarios de los ingresos en divisas provenientes del exterior por exportaciones o por cualquier concepto.

Cómo establecer qué tarifa le aplica al beneficiario del pago:

Existen dos formas prácticas para determinar la tarifa que aplica:

En la página Web de la DIAN (www.dian.gov.co) se habilitó un servicio de consulta de tarifas de retención de CREE (link: Consulta tarifas Rete CREE) donde el agente de retención introduce el NIT del beneficiario del pago y el sistema le brinda la tarifa que aplica.

El agente de retención debe en primer lugar establecer la actividad económica principal del beneficiario del pago. Para ello,

el beneficiario del pago deberá entregarle al agente de retención copia del RUT en donde se evidencia el código de la actividad económica principal que realiza, en caso de que esté actualizado.

Si el RUT no ha sido actualizado desde el 1 de diciembre de 2012, el beneficiario del pago o retenido manifestará bajo la gravedad de juramento, la actividad económica principal que realiza de acuerdo con la Clasificación de Actividades Económicas – CIIU2

Establecida la actividad principal del beneficiario del pago deberá buscar la tarifa correspondiente en la tabla del decreto 862 de 2013.

Cuándo se deben presentar las declaraciones de retención del CREE y realizar los pagos la declaración y pago de las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE deberán realizarse mensualmente en los formularios que establece la DIAN para dicho efecto y deberán ser presentadas como lo indique la norma.

Es importante recordar que:

1. Si usted es un agente retenedor, y en un mes no efectúa autorretención por concepto de CREE no necesita presentar declaración de retención en la fuente de dicho impuesto.
2. El artículo 3 del Decreto 1828 de 2013, especifica quienes deben presentarla de manera mensual, y quienes de manera cuatrimestral, así:
 - Mensual: Los contribuyentes autorretenedores que hayan tenido ingresos iguales o superiores a 92.000 UVTS en el año anterior.
 - Cuatrimestral: Los contribuyentes autorretenedores que hayan tenido ingresos inferiores a 92.000 UVTS en el año anterior.
3. Si el contribuyente tiene mecanismo de firma digital, está obligado a presentar las declaraciones de retención en la fuente por concepto del CREE por medios electrónicos. Las declaraciones presentadas por un medio diferente, por parte del obligado a utilizar el sistema electrónico, se tendrán como no presentadas.
4. Los pagos por concepto del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE y por las retenciones del mismo impuesto deberán hacerse a través de medios electrónicos no obstante, cuando por inconvenientes técnicos no haya disponibilidad de los servicios informáticos electrónicos o se presenten situaciones de fuerza mayor que le impidan presentar del vencimiento del plazo la declaración en forma virtual, no se aplicará la sanción de extemporaneidad el artículo 641 del Estatuto Tributario siempre y cuando la declaración virtual se presente a más tardar al día siguiente a aquel en que los servicios informáticos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se hayan restablecido o la situación de fuerza mayor se haya superado. En este último evento, se deberá remitir a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales prueba de los hechos constitutivos de la fuerza mayor.
5. Los agentes de retención y de autorretención por concepto del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, deberán cumplir las obligaciones establecidas para los

agentes de retención en el Título II del Libro Segundo del Estatuto Tributario y estarán sometidos al procedimiento y régimen sancionatorio establecido en el Estatuto Tributario en caso de incumplimiento⁶.

Retención en la fuente

Declaración mensual de Retenciones en la Fuente. Los agentes de retención del impuesto sobre la renta y complementarios, y/o impuesto de timbre, y/o impuesto sobre las ventas a que se refieren los artículos 368, 368-1, 368-2, 437-2 y 518 del Estatuto Tributario, deberán declarar y pagar las retenciones efectuadas en cada mes, en el formulario prescrito por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Art. 24 Decreto 4583 de 2006).

Cuando el agente retenedor, incluidas las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta, tengan agencias o sucursales, deberá presentar la declaración mensual de retenciones en forma consolidada, pero podrá efectuar los pagos correspondientes por agencia o sucursal en los bancos y demás entidades autorizadas para recaudar ubicados en el territorio nacional.

Cuando se trate de Entidades de Derecho Público, diferentes de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y de las sociedades de Economía Mixta, se podrá presentar una declaración de retención y efectuar el pago respectivo por cada oficina retenedora.

⁶ Dirección de Impuestos y Aduanas, material de presentación disponible en: http://www.dian.gov.co/descargas/micrositio/cree/Cartilla_CREE.pdf

Las oficinas de tránsito deben presentar declaración mensual de retención en la fuente en la cual consoliden el valor de las retenciones recaudadas durante el respectivo mes, por traspaso de vehículos, junto con las retenciones que hubieren efectuado por otros conceptos.

No habrá lugar a tener la declaración de retención en la fuente como no presentada, en los siguientes eventos:

Cuando la misma se presente sin pago antes del vencimiento del término para declarar, siempre que el pago de la declaración se realice oportunamente.

Cuando se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente, por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración.

El agente retenedor deberá solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la compensación del saldo a favor con el saldo a pagar determinado en la declaración de retención, dentro de los seis (6) meses siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente.

Cuando el agente retenedor no solicite la compensación del saldo a favor oportunamente o cuando la solicitud sea rechazada, la declaración de retención en la fuente presentada sin pago se tendrá como no presentada.

Obligados

Esta responsabilidad es propia de las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las uniones temporales, las comunidades organizadas, y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención.

Las personas naturales que tengan la calidad de comerciantes y que en el año inmediatamente anterior al gravable tuvieren un patrimonio o unos ingresos brutos superiores a treinta mil (30.000) UVT deberán efectuar retención en la fuente también sobre los pagos o abonos en cuenta que efectúen por conceptos de honorarios, comisiones, servicios, arrendamientos, rendimientos financieros y pagos susceptibles de constituir ingresos tributarios. (Artículo 368-2 del E.T.)

Periodicidad

La retención en la fuente, debe presentarse cada mes, pero si no efectuo de manera mensual especifica quienes deben presentarla de manera mensual, y quienes de manera cuatrimestral, así:

- Mensual: Los contribuyentes autorretenedores que hayan tenido ingresos iguales o superiores a 92.000 UVTs en el año anterior.
- Cuatrimestral: Los contribuyentes autorretenedores que hayan tenido ingresos inferiores a 92.000 UVTs en el año anterior.

Forma de Presentación: Virtual o Litográfica

Virtual

Si se encuentra obligada a presentar sus declaraciones tributarias a través de los Servicios Informáticos Electrónicos de la DIAN; si no se encuentra obligada su presentación se hace en forma litográfica en las entidades bancarias

Formulario: Declaración Mensual de Retenciones en la Fuente⁷ (Formulario No. 350).

Evidencia de errores

De la Auditoría tributaria no siempre se debe esperar que se encuentren los errores, en caso de revisión de la administración de impuestos, se debe causar los mayores impuestos, sanciones, e intereses.

Informe de recomendaciones

El trabajo del auditor de impuestos se consolida en un informe con recomendaciones dirigidas a la gerencia o junta directiva, donde se describen las situaciones encontradas, causas de los problemas, efectos, recomendaciones y beneficios, es recomendable usar un lenguaje claro, sencillo, fácilmente entendible por los clientes.

Es claro que a los clientes hay que explicarles en observaciones emitidas la relación de costo/beneficio del no acatamiento de las recomendaciones.

⁷ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, presentación disponible en: http://www.dian.gov.co/descargas/ayuda/guia_rut/content/Responsabilidades1.htm

Revisión de provisión de impuestos

Para determinar si la provisión de impuestos está constituida por la empresa, con cargo a cuenta de resultados de un periodo razonable, y en el caso de las contingencias si se ha constituido una provisión que cubra suficientemente el posible riesgo en el evento de una pérdida.

Esta revisión cubre los impuestos de renta y de industria y comercio, es conveniente utilizar hojas de Excel o Word, para plasmar las partidas conciliatorias, entre la utilidad comercial, y fiscal.

La provisión constituye una diferencia temporal, cálculo de la renta presuntiva, de esta forma se garantiza la revisión.

2

Unidad 2

Ejecución de la
Auditoría Tributaria



Auditoría tributaria

Autor: Luis Hernando Gaitan

Introducción

La labor en el campo de los impuestos por parte del revisor fiscal cobra importancia a partir del año 1983, cuando el gobierno nacional exigió que las declaraciones fueran firmadas por contador y/o revisor fiscal según el caso.

La auditoría tributaria es base fundamental, al realizar procesos de revisión y el objetivo principal de las obligaciones tributarias es proteger el pago de los impuestos.

El trabajo en la empresa debe realizarse con el máximo cuidado posible, guardando la mayor calidad posible en la elaboración de la auditoría.

Al iniciar la ejecución del trabajo se debe elaborar el listado de chequeo para brindar el acompañamiento necesario al cliente.

Se debe tener en cuenta declaraciones tributarias, libros, escrituras, contratos, detalles de cuentas, etc.

Realizar las lecturas detenidamente, si encuentra términos que no identifica, consultar su significado de manera técnica para comprender lo leído, apoyarse de consultas autónomas que usted pueda efectuar, adicionalmente es importante que identifique el concepto de Auditoría tributaria, su ejecución, su proceso, argumente cada uno de los planteamientos mostrados en la cartilla, y así obtendrá una visión comparativa.

De esta forma para afianzar su conocimiento se requiere ejecutar los foros y talleres propuestos en la semana de aprendizaje.

Clases de Auditoría

De acuerdo a la necesidad del ente económico, se destinara la persona la persona que realizara la auditoria, esto dependerá del tipo que se pretenda realizar:

- Auditoria interna
- Auditoria externa

Auditoría interna

Es una herramienta práctica al aplicar examen por parte de la dirección del ente económico, y que le permite realizar evaluaciones de eficiencia de todos los controles.

La auditoría interna surge como consecuencia de la auditoria externa, es una necesidad de mejora, una alternativa forzosa para que el trabajo de los procedimientos preventivos sea más efectivo y eficiente.

Cuando hablamos de auditoria interna, generalmente la asociamos con el control interno, y no es otra cosa que conjunto de procedimientos, medidas, que los entes económicos utilizan para proteges sus bienes, dinero, propiedades, y darle más claridad a la información llevada a los estados financieros.

El principal objetivo de la auditoria interna, es que ella se convierta en la herramienta

fundamental que brinda a la los mandos altos la suficiente confianza para cumplir con eficacia sus deberes, obligaciones, objetivos, evaluaciones, y recomendaciones.

Objetivos específicos de la auditoría interna

- Comprobar la razonabilidad de la información llevada a los estados financieros.
- Vigilar el funcionamiento del control interno, con lo cual se podrán tomar medidas al respecto, y se evaluaran todos los controles contables y tributarios.

Auditoría externa

Indagación crítica, con orden, y detallada de un sistema de información, con el fin de probar la veracidad y confiabilidad de los estados financieros de un ente económico, es elaborada por un Contador Público, sin relación laboral con la empresa, ósea es de carácter independiente y preciso.

La información obtenida con este conjunto de técnicas, determina un informe de conclusiones que se conjugan con unas series de recomendaciones que pretenden mejorar los procesos del ente económico, y de ser puestas en marcha serán garantía de mejoría para la empresa.

Por el área donde se realicen

- Auditoría financiera
- Auditoría administrativa
- Auditoría operacional
- Auditoría gubernamental
- Auditoría integral
- Auditoría de sistemas

De los puntos anteriormente relacionados podemos concluir que la auditoría tributaria es dependiente de estos buenos ejercicios, y con las herramientas listas pasamos a analizar los complementos al respecto.

Auditoría tributaria como parte de la revisoría fiscal

Dentro de los aspectos importantes de la revisoría fiscal está el de establecer si el ente económico cumple, con las normas legales de las cuales hacen parte las normas tributarias, estas harán de la empresa un sujeto responsable, en algunos casos de cumplir la obligación de presentar las declaraciones, y en otros de presentar y pagar las declaraciones, la responsabilidad de la revisoría es someterla a examen juicioso y riguroso para su firma.

Para aplicar este examen, se debe contar con el personal humano capacitado es decir especialistas en impuestos, que determinen si los controles internos y medios de elaboración son adecuados para de garantizar el cumplimiento de las obligaciones ante el fisco, atenuando al máximo el margen de error.

La revisoría fiscal, cobra entonces una labor preponderante a partir del año 1983, cuando se exige que las declaraciones deben ser firmadas por contador público

y/o revisor fiscal según corresponda, esto le garantizara que no existan ejercicios fraudulentos, y ellos sean identificables y evitados, entonces será el revisor fiscal el responsable de argumentar una defensa en caso de requerimiento por parte de la administración tributaria.

Dentro de los principales objetivos en los que se enfoca la autoridad fiscal, están:

- Controlar y disminuir la evasión fiscal, responsabilidad dada a la figura de revisoría fiscal.
- Al certificar la información que es presentada en los estados financieros se asegura que esta puede ser tomada como prueba al elaborar las declaraciones tributarias de los contribuyentes que lleven contabilidad.

El revisor fiscal o contador público, según sea el caso debe firmar las declaraciones tributarias como lo exige estatuto tributario en su artículo 596, si existiesen irregularidades se deben firmar con salvedades, e informar al contribuyente o representante legal de estos hechos.

En el artículo 581 del estatuto tributario, se determinan los hechos que certifica un contador público o revisor fiscal, cuando firma declaraciones tributarias de acuerdo con su responsabilidad, con relación a ello tenemos:

- Que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre la materia.
- Que los libros de contabilidad reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa.

- Que las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas vigentes, en caso de las declaraciones de retención en la fuente.

Auditoría Tributaria exclusiva para evaluar las posibles contingencias

Esta auditoría se sustenta en futuros procesos de:

- Fusión.
- Escisión.
- Venta de sociedades.

El propósito es constituir provisiones razonables que cubran contingencias, y en caso de revisión por parte de las autoridades tributarias, y posterior litigio, permita mediante la cuantificación de mayores impuestos, que se asegure la negociación.

Auditoría tributaria para elaborar planeación impositiva

Su objetivo es lograr el ahorro tributario, estudiando e implantando alternativas de las cuales se tome el mejor sentido de la norma, y se aproveche la bondad de ella, e incluso de las mismas operaciones del ente económico, el que esto se lleve a cabo hace la labor del auditor tributario más interesante y beneficiosa para el cliente que se le elabora la auditoría. Basados en cierres anticipados y proyecciones de periodos futuros, permitirán al cliente que se le elabore la auditoría tributaria tomar estas alternativas o cambiar por otras que mejoren el ahorro impositivo.

Normas de Auditoría

Para que se desarrolle una debida auditoría tributaria en necesario conocer las normas

de auditoría generalmente aceptadas (NAGAS), las cuales garantizaran el desarrollo del proceso de auditoría en debida manera, y esas podría plantear lo siguiente:

La Norma de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) son los principios fundamentales de la auditoría, donde debe enmarcarse el desempeño los auditores durante el proceso. El cumplimiento de estas normas garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor.

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas están constituidas por un grupo de normas adoptadas por el American Institute Of Certified Public Accountants y que obliga a sus miembros, su finalidad es garantizar la calidad de los auditores.

Las normas tienen que ver con la calidad de la auditoría realizada por el auditor independiente. Los socios del AICPA han aprobado y adoptado diez normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA), que se dividen en tres grupos:

- Normas generales.
- Normas de la ejecución del trabajo.
- Normas de información.

Capacidades del auditor y calidad del trabajo

Las normas generales son de índole personal se refieren a la formación del auditor y a su competencia, a su independencia y a la necesidad de suficiente cuidado profesional. Se aplica a todas las parte de la auditoría, entre ellas a la ejecución y al trabajo y a la preparación de informes.

Proceso de la Auditoría

Conocimiento del negocio

Esta etapa del proceso permite conducir la revisión al auditor, y le muestra el camino a seguir identificando las debilidades y fortalezas.

- Reconocer el objeto social, junto con las actividades principales y secundarias.
- Identificar de que impuestos es sujeto pasivo y responsabilidades frente a ellos.
- Reconocer las áreas críticas y de riesgo.
- Marco legal del ente económico.
- Normas especiales que regulan beneficios o exenciones.

Planeación del trabajo

Una vez reconocido en negocio, y las responsabilidades frente a los impuestos, se deben construir programas y listas de preguntas para elaborar la revisión de todos los aspectos posibles, en esta etapa se determinan los recursos necesarios, los funcionarios a participar, participación de los especialistas y la confrontación de los equipos de trabajo.

Se debe estipular la fecha de inicio, duración de la labor, fecha de entrega del informe definitivo.

Desarrollo del trabajo

En la mayoría de los casos, necesariamente el trabajo hay que desarrollarlo en las instalaciones del cliente, esto debido a que la información reposa allí y por lo tanto las evidencias.

El auditor responsable, debe elaborar una lista de chequeo donde reportara los

documentos necesarios para la revisión tales como: declaraciones tributarias, libros contables, contratos, certificados, títulos valores, informes de cuentas, estados de cuenta, movimientos de auxiliares, etc.

El trabajo debe realizarse con el mayor cuidado y reserva posible, el informe que se redacte en lo posible debe ser entregado en las oficinas del cliente, esto con el fin de se obtenga la suficiente seguridad y sea comprobable.

El auditor puede soportar los hallazgos en planillas elaboradas por parte suya o por parte del cliente, para dar orden a proceso de revisión. Por eso solo con la recolección de evidencias a través de la comunicación no son suficientes, deben ser verificables, y comprobadas por métodos alternos.

Los documentos fueron facilitados para realizar el trabajo de auditoría tributaria, deben ser entregados al cliente de manera inmediatamente una vez se termine el proceso de auditoría.

En cambio los papeles de trabajo del auditor, deben guardarse en lugar seguro y que no sea encontrado por personas inescrupulosas, que podrían utilizar la información para sacar provecho económico.

Emisión del informe

Una vez realizado el trabajo de auditoría tributaria, se debe emitir un informe el cual debe contener las observaciones y recomendaciones a realizar, utilizando lenguaje claro y sencillo, se debe realizar un informe preliminar que con anterioridad se debe socializar al cliente, antes de emitir el informe definitivo.

Elaboración de propuesta de auditoría

tributaria

La propuesta de servicios consiente en dar a conocer a las partes, auditor y auditado, el tipo de servicio que se pretende suministrar. Esta propuesta por lo menos debe contener:

Objetivos

Establecer cuál es el objetivo de la auditoría tributaria, que le muestre a las partes intervinientes la orientación del servicio, es decir lo que se pretende con este.

Alcance

Se debe demostrar los impuestos a revisar, los periodos a examinar, y así evitar dar un alcance que no se podrá llevar a cabo o cumplirle al cliente, y trabajos en exceso, esto evitara diferencias entre el auditor y el cliente.

Forma de prestación del servicio

Se realiza una descripción detallada de cómo se realizara la labor por parte del auditor, así el cliente auditado tendrá todos los argumentos para hacerse una idea del servicio que se le pretende prestar y tomar una decisión. También se debe especificar si es necesario personal del cliente, la fecha de inicio, y la emisión del informe.

Honorarios

El pago de los honorarios se pactara de manera que se logre una ajustada relación de gana gana es decir se ajuste a la necesidades del ente económico, y generalmente se presupuestan de acuerdo a las horas para la elaboración del trabajo, esto depende de los siguientes aspectos.

Controles internos existentes en el auditado

Colaboración de empleados del cliente

Examen limitado, según el alcance del trabajo

Realización del trabajo por parte de especialistas

El valor de los honorarios debe ser ajustada a las operaciones realizadas

Modelo de propuesta de Auditoría tributaria¹

¹ Ecopetrol, presentación de material disponible en: http://www.ecopetrol.com.co/documentos/38867_PropuestaReviFiscal_2006.pdf

3

Unidad 3

Normas
Relacionadas con la
Auditoría Tributaria



Auditoría tributaria

Autor: Luis Hernando Gaitan

Introducción

Antes de observar el procedimiento de una Auditoría tributaria es pertinente tener en cuenta las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales garantizan la debida ejecución de la auditoría.

El ejercicio de la Auditoría tributaria se debe realizar con confianza y respaldando la tarea realizada, para que al cliente se le brinde seguridad al tomar decisiones, protegiendo su la empresa, y valorando el trabajo del auditor tributario.

El auditor debe igualmente reconocer el marco internacional para poder brindar herramientas de planeación y control, el reconocimiento del entorno tributario de América, Europa, y Asia, con Colombia, a través de convenios de doble imposición.

Colombia, es uno de estados que para llevar a cabo sus planes de desarrollo tiene alta dependencia del recaudo de los tributos, dichos recursos son utilizados para el beneficio de todos los ciudadanos, en mayor y menor medida.

En estados en vía de desarrollo, el beneficio de la redistribución de los impuestos se concentra en mayores porcentajes en intereses particulares, que en intereses generales.

Existe poca conciencia tributaria, y altos índices de evasión, debido a esto el estado debe hacer un esfuerzo económico para vigilar, controlar el pago, acercamiento y capacitación al contribuyente.

A la pequeña empresa se le debe dar un tratamiento de simplicidad en su gestión tributaria y el control debe estar dado en obligaciones formales, haciendo énfasis en controlar documentos que se relacionen con transacciones entre ellas, y las grandes o medianas empresas.

Realizar las lecturas recomendadas detenidamente, siempre que encuentre términos que no identifique, consultar su significado de manera técnica para comprender lo leído, apoyarse de consultas autónomas que usted pueda efectuar, adicionalmente es importante que cree sus propias conclusiones en los papeles de trabajo o si es preferible cree sus propios de trabajo, lo esencial es obtener una visión clara de los papeles de trabajo en la Auditoría Tributaria.

De esta forma para afianzar su conocimiento se requiere ejecutar los foros, talleres, quiz y evaluaciones propuestas en la semana de aprendizaje.

Procedimiento de ejecución en una auditoría tributaria:

Normas de auditoría

Relativas a la persona

El profesional que realiza el trabajo de auditoría tributaria, debe ser idóneo, con independencia mental, y guardar cuidado y diligencia profesional. El profesional que realice este trabajo debe ser integro, con experiencia en temas fiscales. Pero para poder realizar un buen trabajo, y debido a la complejidad de los tributos en Colombia, se requiere de un equipo de colaboradores que apoyen la obtención de resultados.

Relativas a la ejecución del trabajo

Antes de realizar el profesional que realiza el trabajo de auditoría tributaria, debe revisar lo siguiente:

Planeación del trabajo

Identificar los impuestos a revisar y las áreas críticas del cliente, persona natural y persona jurídica.

Supervisión de los asistentes

Si existen asistentes que coadyuven al trabajo, entonces lo mejor es conformar un equipo de labores, donde un encargado se responsabilizara de hacer una adecuada y

constante revisión, con el fin de garantizar la calidad del proceso, dejando evidencia de las revisiones en los papeles de trabajo.

Evidencia comprobatoria y suficiente

Sobre la evaluación de los diferentes impuestos, el auditor debe dejar evidencia suficiente y pertinente, la cual queda reflejada en los papeles de trabajo. No se debe informar al cliente observaciones que no hayan sido debidamente comprobadas, para evitar las imprecisiones, y errores en el juicio del auditor.

Si no está seguro de alguna información, o los hallazgos no están debidamente soportados, es mejor no informar nada al cliente.

Relativas a la emisión del informe

El informe debe ser previamente socializado con el cliente antes de su emisión definitiva. El lenguaje debe ser claro y sencillo, sin utilizar tecnicismos. Debe describir la situación observada, los efectos y las recomendaciones a que haya lugar.

Papeles de trabajo de Auditoría tributaria

Son papeles trabajo

Grupo de formatos y archivos en los que el

auditor registra la información obtenida, así como los resultados de la indagación hecha durante su análisis.

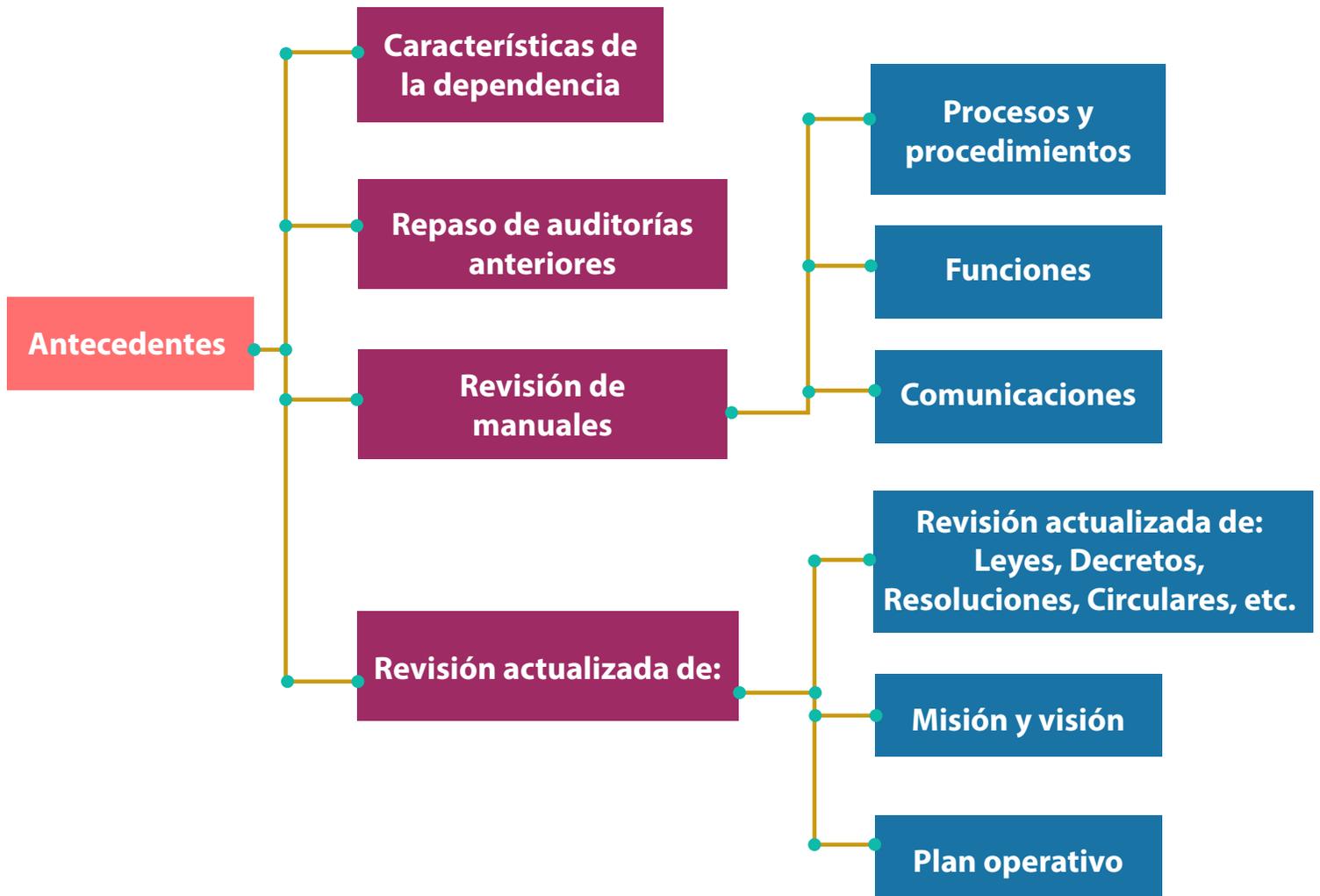


Imagen 1

Fuente: Propia, basado en: <http://www.monografias.com/trabajos61/normas-internacionales-auditoría-interna/normas-internacionales-auditoría-interna2.shtml>

Propósitos

Los papeles de trabajo de una auditoría tributaria tienen propósitos iguales a los de una auditoría financiera y operativa en otras áreas.

- Enmarcar labores: presentar un cuadro con labores sistemáticas y detalladas de las tareas a realizar.
- Recoger los resultados: elaborar un registro de la información y pruebas recopiladas y soportadas, como soporte de las pruebas como resultado de los hallazgos, conclusiones y recomendaciones provenientes de la auditoría tributaria.
- Respaldo el informe del auditor tributario: el contenido de los papeles de trabajo tiene que ser la adecuada, con el fin de poder emitir las conclusiones, opiniones, y soportar el contenido de la auditoría tributaria.
- Establecer el grado de confianza del control interno en el área de impuestos, así como los comentarios sobre el mismo.
- Fuente de información: los datos utilizados por el auditor al redactar el informe, se encuentran en los papeles de trabajo, sirven en algunas ocasiones para consulta en el futuro
- Perfeccionar la calidad del examen: los papeles de trabajo son indispensables para la etapa de revisión del informe antes de emitirlo.
- Apoyo al desarrollo profesional: la elaboración profesional de los papeles de trabajo debe ser ayuda indispensable en el desarrollo profesional del personal de impuestos.
- Respaldo el informe de auditoría en

procesos judiciales: La información debe servir de respaldo en los casos que se presenten diferencias frente a entes judiciales.

Lo que deben contener

Los papeles de trabajo en una auditoría tributaria, deben contener dos clases de archivos:

Archivo corriente

Constituido por la información relacionada principalmente con las fases corrientes de la auditoría y que no se consideran de uso continuo. El material a incluir en este archivo es el siguiente:

- Cuestionarios de control interno de impuestos.
- Análisis y otros papeles que respalden el examen y prueba detallada.
- Programas de auditoría de impuestos.
- Correspondencia corriente.

El archivo debe organizarse lógicamente y de acuerdo a las necesidades de la auditoría tributaria.

Archivo permanente

El archivo permanente debe contener la información de utilidad, uso continuo y necesario en auditorías sucesivas:

El archivo permanente debe incluir lo siguiente

- Escrituras y certificados de constitución y gerencia.
- Manuales de procedimientos relacionados con la parte tributaria.
- Descripción breve de las actividades desarrolladas por la compañía, con el

fin de establecer su incidencia en temas impositivos.

- Situación de impuestos por los años que se encuentren abiertos fiscalmente, donde se describa brevemente las cuantías de impuestos discutidas (anexar copias de los recursos y demandas presentadas).

Gracias a los avances tecnológicos, se pueden utilizar software exclusivo para elaborar los papeles de trabajo, haciendo el trabajo más sencillo y fácil, dedicando más tiempo para analizar la información y dando mayor alcance a los clientes.

Organización de los papeles de trabajo

Orden sugerido

- Sumaria.
- Programa de impuesto de renta.
- Movimiento del pasivo de impuestos.
- Liquidación de impuesto de renta.
- Conciliación entre la utilidad contable y la renta líquida.
- Renta presuntiva.
- Movimiento de provisiones no deducibles e impuesto diferido por cobrar.
- Movimiento de la depreciación diferida e impuesto diferido por pagar.
- Cédulas adicionales que soportan cálculos de partidas que afectan el cálculo de la provisión.
- Cuestionario de control interno impuesto de renta.
- Cuestionario de impuesto a las ventas.

- Cuestionario de otros impuestos.
- Planillas de excepciones (Borrador de la carta a la gerencia).

Utilización de marcas y referenciación

Marcas

Símbolos convencionales que se utilizan para explicar las pruebas realizadas o los hallazgos de la auditoría.

Las marcas deben ser claras y uniformes, en lo posible si en un trabajo de auditoría se hace una misma técnica de revisión, se utilizara una sola marca para explicar lo mismo.

Para las marcas pueden utilizarse lápiz de cualquier color.

Referenciación

La referenciación es el cruce de las cifras incluidas en los papeles de trabajo y facilitan su consulta.

La referenciación se utiliza así

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

Para las marcas y referenciación puede

utilizarse lápiz de cualquier color, esta se hará en la esquina superior derecha de la cedula o planilla y en forma consecutiva ascendente.

Algunos aspectos a considerar para desarrollar adecuadamente los papeles de trabajo

- La explicación de las marcas debe ser clara y concisa, de tal forma, que permita entender la prueba realizada y sus resultados.
- Antes de empezar el trabajo, deben tenerse los papeles debidamente organizados y referenciados.
- Documentar debidamente las pruebas realizadas y los hallazgos encontrados; para tal efecto, se podrá recurrir a:
 - Planillas elaboradas por el cliente.
 - Fotocopias de documentos o certificados que evidencian el hallazgo.
 - En el caso de planillas elaboradas por el cliente, se debe referenciar o marcar con esta denominación "Planilla elaborada por el cliente".
 - Las planillas elaboradas por el cliente, como mínimo debe tener una prueba matemática y un cruce de cifras de la planilla vs libros auxiliares u oficiales, e indicar el resultado de estas pruebas.
 - Cuando existan espacios en la numeración de las planillas que no han sido utilizados, se marcaran con la denominación "no utilizadas", indicando la numeración respectiva.
 - La explicación de las marcas se podrá

realizar en la última planilla de los papeles de trabajo; esto permitirá ubicar de manera rápida y fácil la respectiva explicación de las marcas utilizadas.

- El análisis al trabajo efectuado que constituye un borrador para la elaboración de la carta a la gerencia o informe de auditoría, deben elaborarse a la mayor brevedad posible con el fin de dar certeza con la información.

Las observaciones realizadas en la auditoría tributaria deben socializarse con el cliente o por el responsable, con el fin de dejar evidencia de este proceso en los papeles de trabajo.

Se debe cubrir aspectos tales como

- Escenario evidenciado.
- Motivo del problema.
- Consecuencia.
- Recomendación.
- Favorabilidad.

En el momento de persuadir al cliente sobre los efectos y consecuencias del no cumplimiento de las responsabilidades tributarias, se deben cuantificar los impuestos y sanciones que se derivan de la situación observada, con el fin de alertar de la gravedad de la situación en caso de que no sea subsanada.

Estudio de situación impositiva

Al momento de una revisión de impuestos, en una auditoría financiera se realiza en generalmente en dos etapas:

Vista preliminar

Uno de los objetivos de una visita preliminar es evaluar en control interno de un ente económico existente para impuestos, con el fin de establecer eventuales sanciones y mayores impuestos en caso de revisiones de las autoridades fiscales. Por este motivo se analiza la incidencia a los procedimientos establecidos en la empresa en cuanto a lo que tiene que ver con los distintos impuestos.

Otro objetivo, es determinar la provisión para cubrir contingencias evidenciadas en cuanto a litigios que tenga el ente económico, obviamente con el concepto del asesor tributario, contador o abogado, que este encargado del respectivo caso.

Para dar cumplimiento a estos objetivos se deben realizar operaciones de control interno, los cuales deben contener los procedimientos que debe contener el ente económico como mínimo, con el fin de evitar sanciones o mayores impuestos.

Al finalizar la auditoría se debe elaborar carta a la gerencia o informe de auditoría, que debe contener los eventos evidenciados y las recomendaciones que deben ser atendidas y solucionadas por el cliente con el fin de evitar sanciones y mayores impuestos.

Vista final

En esta visita, el fin es elaborar las respectivas planillas para el cálculo de la provisión del impuesto de renta, e industria y comercio, con el fin de comparar la provisión y evaluar la pertinencia de ella, contenida y con respaldo de memorando dirigido al departamento de impuestos.

En el caso que esta auditoría se realice como

parte de la revisoría fiscal, esta visita se efectuara en como parte de la revisión y no es necesario más de una visita.

Objetivos de la administración tributaria

Para controlar a los contribuyentes, el estado encarga a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la cual tiene dentro de los objetivos primordiales, el recaudo y cobro de los tributos, el control en la determinación correcta de los impuestos, el servicio que el estado debe retribuir al contribuyente, para que la determinación y administración de los tributos sea lo más simple y económica.

Recaudo y cobro de los tributos

El primer gran objetivo de la Administración de Impuestos, es que los contribuyentes paguen de manera oportuna sus obligaciones tributarias. Las declaraciones privadas u oficiales serán recaudadas a través de los bancos, conservando la Administración Tributaria el control y cobro de los tributos.

Los sistemas informáticos son la herramienta fundamental que garantiza un soporte fidedigno, eficiente y confiable.

También para el cobro de deudas vencidas se necesitan procedimientos legales ágiles que faciliten la efectividad y celeridad en el recaudo de las deudas al fisco.

Determinación correcta del tributo

El segundo gran objetivo es controlar que los contribuyentes declaren de acuerdo a su realidad económica, es decir de acuerdo con su capacidad financiera. El dar cumplimiento a este objetivo es más complejo de lo que se cree, por cuando el control se ejerce de

manera directa, y solo se puede efectuar pruebas de sobre un universo limitado de contribuyentes, intentado generar conciencia tributaria, y mejoramiento en la conducta de este.

El efecto de mejorar el cumplimiento solamente se logra si va acompañado de la eficacia y la eficiencia por parte de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, la cual genera en el contribuyente no fiscalizado una conducta positiva de cumplimiento y responsabilidad tributaria.

En Colombia se dieron los primeros pasos para tratar de resolver problemas de evasión, desarrollados por la DIAN de acuerdo a la Ley 22 de 1995, obteniendo resultados importantes en esta lucha a partir de los años 90.

Lo que brinda el Estado al Contribuyente

El Estado debe facilitar al contribuyente la presentación y el pago de las obligaciones tributarias, agilizando y simplificando procesos de consulta ante la administración.

En búsqueda de mejorar en los procesos La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) fue constituida mediante el Decreto 2117 de 1992, el 1º de junio del año 1993 como Unidad Administrativa Especial al fusionarse la Dirección de Impuestos Nacionales (DIN) con la Dirección de Aduanas Nacionales (DAN). Sin embargo, en 1999 se dictó el Decreto 1071 el cual constituye la reestructuración y reorganización de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Aunque la Dirección de Impuestos y

Aduanas Nacionales DIAN, ha efectuado grandes esfuerzos económicos, y ha logrado grandes avances en los últimos años, con nueva plataforma a bordo "MUISCA" y esquema de atención al contribuyente, y en aras de mejora en los procesos entre otras cosas ofrece:

- Trámites y servicios tributarios.
- Trámites y servicios aduaneros.
- Trámites y servicios de control cambiario.
- Trámites y servicios de comercio exterior.

La tarea del fiscalizador

El fiscalizador en Colombia, es una Unidad Administrativa Especial (UAE) que se puede definir como una entidad gubernamental técnica y especializada de carácter nacional que goza de personería jurídica propia, autonomía presupuestal y administrativa, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El objetivo de esta UAE DIAN es coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional, mediante la administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Dentro de las tareas que tiene la DIAN existen:

- El recaudo y cobro de los tributos.
- El control en la determinación correcta de los impuestos.
- El servicio que el Estado debe retribuir al contribuyente.

REPÚBLICA DE COLOMBIA



Imagen 1

Fuente: <http://actualicese.com/actualidad/2009/09/21/cuanto-tiempo-tiene-la-dian-para-solicitar-el-pago-de-una-obligacion-tributaria-pendiente-de-pago/>

Grados a fiscalizar

En el proceso de fiscalización en gran parte del éxito dependerá de la habilidad del estratega, al aplicar los lineamientos trazados, y dependiendo de lo que pretenda lograr en el proceso.



Imagen 2

Fuente: <http://www.miseshispano.org/wp-content/uploads/2013/10/impuestos2.jpg>

Existen variedad de estrategias y formas validas de llegar al contribuyente, pero entren mayor sea este número, mayor será la necesidad del contribuyente de cubrimiento, por ello se deben combinar las investigaciones masivas con la de fondo, las primeras dan cubrimiento y la sensación de que el riesgo de ser seleccionado es alto, mientras que las segundas siendo exitosas, mejoran la imagen de efectividad.

Estos procesos deben ser efectivos, es decir no aleatorios, sino con fines específicos, la investigación a profundidad es más desgastante, y requiere más tiempo para realizarse, son poco productivas y no tienen finales exitosos ya que no tienen control, sus efectos no son los adecuados.

Podemos clasificar los programas según los objetivos en: control, verificación, investigación, y fondo.

Programas de control

Es claro que produce efecto psicológico, si se efectúa masivamente, consiste en revisión de requisitos formales, tales como: obligación de expedir facturación, actualización de RUT, etc.

Pueden constar de varias fases, visitas de divulgación, visitas correctivas y visitas sancionatorias.

Dichos programas, se deben enfocar a pequeños y medianos responsables, ya que el gran contribuyente tiene un nivel de cumplimiento alto en sus responsabilidades formales.

Programas de verificación

Están diseñados a corroborar puntos sin ningún tipo de sospecha, como las

retenciones o los impuestos descontables en una devolución, o ingresos no constitutivos de renta o rentas exentas.

Programas de investigación

Por el método de índices, análisis efectuados por sistemas, manualmente o denuncias; se establece un indicio de inexactitud en las declaraciones del contribuyente, que podrían originar una investigación. Si son puntos muy concretos el enfoque del programa puede tener un cubrimiento amplio y podrá realizarse desde la DIAN con requerimientos de información y complementarse con revisiones flash al contribuyente o a terceros que tengan algún vínculo.

Programas de fondo

Cuando existan indicios o denuncias ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, esta tendrá que efectuar una investigación más completa, esta estará a cargo de un responsable, y debe ser planeada con mayor precisión, esta fiscalización debe estar dirigida a mediana y grande empresa, porque es donde se concentra el mayor porcentaje de evasión, su montaje es mucho más complejo, requiere una planeación donde se contemplen los rubros previamente establecidos con sospechas de inexactitud. Las estrategias deben estar claramente definidas pues las medianas y grandes empresas manejan mucha información, en la cual un investigador se puede perder o no comprender la magnitud de los hechos irregulares encontrados, la finalidad de la investigación es corroborar que el hecho económico está declarado razonablemente.

En estas investigaciones debe prevalecer

el fondo sobre la forma, llegar a la verdad demostrable y no rechazar costos o gastos sin medición.

El conocimiento del contribuyente es esencial en las investigaciones de fondo, como:

- El tipo de sociedad.
- Grupo económico a cual pertenece.
- La actividad económica que desempeña.
- El tipo de vigilancia que tiene por parte del Estado.
- Las investigaciones efectuadas, y los resultados obtenidos.
- Magnitud de la empresa.
- Índices de la empresa y del sector.
- Procesos de producción.
- Distribución o forma de operar el negocio.
- Verificación de controles diferente a la misma.

Diferentes técnicas que se deben tener en cuenta

- Análisis contable financiero – vertical – horizontal.
- Razones financieras del contribuyente y del subsector.
- Análisis fiscales – precisiones fiscales del contribuyente y del subsector.
- Crecimiento hecho generador y base gravable.
- Crecimiento del impuesto.
- Muestreo.
- Interrogatorios.
- Cruces de información.
- Requerimientos de información.

Funciones del fiscalizador

Administrar los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana y comercio exterior, así como los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior, en lo correspondiente a su recaudación, fiscalización, control, represión, penalización, liquidación, discusión, cobro, devolución y sanción

Dirigir y administrar la gestión aduanera y disponer de las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación;

Reconocer y pagar las recompensas y participaciones en dinero o en especie por colaboración eficaz de terceros en el control al contrabando, evasión y corrupción;

Dirigir, administrar, controlar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias por importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones a nivel nacional, en concordancia con las políticas trazadas en el programa macroeconómico y las políticas generales adoptadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y dentro del modelo de gestión institucional;

Controlar y vigilar las operaciones derivadas del régimen cambiario que no sean competencia de otra entidad;

Vigilar y controlar las actividades de las

personas que ejerzan de manera profesional la compra y venta de divisas;

Administrar y supervisar el aparato armado que ejerce las funciones de policía fiscal y aduanera, como soporte y apoyo a las funciones de investigación y determinación propias de las dependencias de fiscalización tributaria, aduanera y cambiaria, así como el ejercicio por parte del mismo de las funciones de policía judicial

Celebrar convenios con entidades públicas o .privadas, nacionales o internacionales, orientadas a establecer alianzas estratégicas para combatir la evasión, el contrabando y la morosidad tributaria, aduanera y cambiaria;

Fijar los precios a cobrar por la venta de bienes y servicios, así como de los servicios extraordinarios;

Administrar y controlar los Sistemas Especiales de Importación-Exportación, Zonas Francas, Zonas Económicas Especiales de Exportación y las Sociedades de Comercialización Internacional;

Interpretar y actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia de impuestos nacionales, aduanera, y de control cambiario por importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones; Interpretar y actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia de impuestos nacionales, aduanera, y de control cambiario por importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y

sobrefacturación de estas operaciones;

Participar y conceptuar en el estudio y elaboración de proyectos de ley, decretos o acuerdos internacionales que contemplen aspectos tributarios, aduaneros o de control cambiario;

Participar en los procesos de celebración de acuerdos internacionales en materia de control tributario, aduanero y cambiario y los relacionados con el comercio internacional en los mismos aspectos;

Celebrar convenios remunerados o gratuitos para la divulgación, asistencia, fortalecimiento de la gestión, recaudación, control, fiscalización, discusión y cobro de contribuciones parafiscales, impuestos, tasas, contribuciones de competencia de otras entidades y de los derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional;

Ejercer las funciones de policía judicial, de conformidad con las normas legales;

Diseñar, desarrollar y evaluar el sistema de control interno de la Entidad, en los términos definidos por la ley;

Administrar y disponer de los recursos humanos, financieros, físicos y de conocimiento, así como de la prestación de los servicios generales en la Entidad;

Compilar, actualizar y divulgar las normas sobre regímenes tributarios del orden nacional, aduanero, de comercio exterior en los asuntos de su competencia, y de control de cambios por importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera

de importaciones y exportaciones y subfacturación de las exportaciones, cuando el contribuyente incumplió una obligación, la cual ya verificó, y que tiene las pruebas para demostrarlo.

Las demás que le asigne la ley¹.

Actos emitidos por el fiscalizador

El área encargada de realizar procesos de investigación es el área de fiscalización, ella emite actos administrativos en donde propone procesos de discusión frente al contribuyente, juntos con las posibles sanciones e intereses, soportados con hechos verificados con anterioridad, y/o es un acto preparatorio a la liquidación de revisión o a la resolución sanción.

Fiscalización

Los actos preparatorios son:

Emplazamiento para declarar

Cuando se tiene pruebas de que el contribuyente no ha declarado, se emplaza para que

¹ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, presentación de material disponible en: http://www.dian.gov.co/descargas/Rendicioncuentas/2013/RC_2013_DIAN.pdf



Imagen 3

Fuente: <http://www.elconfidencial.com/tecnologia/2012/10/08/entre-pagar-los-impuestos-o-comer-lo-tengo-claro-para-los-impuestos-no-me-llega-3298>

Emplazamiento para corregir

Cuando la DIAN tiene indicios de que existe una inexactitud en las declaraciones tributarias, por lo cual el estado emplaza para que el contribuyente corrija la declaración.

Pliego de cargos

Cuando el incumplimiento fiscal conlleva exclusivamente sanciones. Es decir es un acto administrativo que antecede a la imposición de la sanción, es independiente, y especifica las faltas e infracciones que incurrió el contribuyente.



Imagen 4

Fuente: <http://www.abc.es/economia/20140617/abci-autonomias-impuestos-barreras-201406160933.html>

Traslado de acta

Cuando la norma no ha contemplado el pliego de cargos al contribuyente, entonces se le da el traslado de acta. Es decir no hay hecho sancionable, ni infracción a cuestionar.

Requerimiento especial

Cuando existen pruebas de la inexactitud de las declaraciones tributarias del contribuyente, la DIAN expide requerimiento especial, proponiéndole exactamente las modificaciones.



Imagen 5

Fuente: http://equm.com.co/es/media/k2/items/cache/1d73e13563b8be946c0f00bab252d7ea_L.jpg

El requerimiento especial debe responderse dentro de los tres (3) meses siguientes a la notificación, si el contribuyente hace caso omiso y no responde el requerimiento especial, la DIAN emite liquidación oficial de revisión en los mismos términos del requerimiento especial.

Existen otros actos emitidos por la DIAN que son de trámite, que estimulan la investigación tributaria y buscan la consecución de evidencias en contra del contribuyente, estos son:

- Autos de apertura.
- Autos de inspección tributaria.
- Autos de inspección contable.
- Autos aclaratorios.
- Autos declarativos.
- Autos de verificación o cruces de información.
- Requerimientos ordinarios.
- Oficios persuasivos.
- Actas de visitas.
- Autos de archivo.

Área de liquidación

La División de Liquidación emite actos administrativos en donde plasma sus decisiones, respecto a hechos verificados y socializados con el contribuyente, el acto que profiere presta mérito ejecutivo, pudiendo el contribuyente discutir el hecho en otra instancia en vía gubernativa (División Jurídica). Los actos que se profiere son:

Liquidación de revisión

Modifica la liquidación privada del contribuyente por inexactitudes halladas. Es decir el contribuyente declarante tiene que modificar sus declaraciones tributarias que ha elaborado y presentado a la DIAN.

Liquidación provisional de impuestos

Cuando se determina que el contribuyente no ha declarado, y es difícil para el estado verificar los hechos generadores del tributo, y le puede determinar provisionalmente una declaración.

Liquidación de aforo

Cuando el contribuyente no ha declarado y el estado le determina sus bases e impuestos. Es decir que la DIAN cuenta con este recurso como última alternativa para lograr que el contribuyente cumpla con su obligación sustancial de tributar, y es solo procedente si se ha agotado todos los demás recursos que le otorga la ley.



Imagen 6

Fuente: <http://www.economiapersonal.com.ar/tag/impuestos/>

Liquidación de corrección aritmética

Cuando el contribuyente declara por menor valor del impuesto, producto de un error aritmético en la declaración.

Liquidación de corrección

Cuando el contribuyente ha cometido un error en su contra y le pide al estado que le corrija su declaración tributaria.

Resolución sanción

Cuando el estado impone una sanción pecuniaria al contribuyente. Es decir el estado impuso ya una sanción monetaria, que ya surtió los procesos necesarios y se probó que esta el error.

Resolución de cierre de establecimiento

Cuando el estado le impone la sanción de no ejercer el comercio en un determinado tiempo.



Imagen 7

Fuente: <http://www.portafolio.co/negocios/llo-dian-y-aerocivil-parqueaderos-eldorado>

Resolución de sumas indebidamente devueltas

Cuando el estado le impone una obligación de mayores tributos al contribuyente y como consecuencia de esto le disminuye el saldo a favor que ha sido devuelto, la DIAN le cobra el valor devuelto.



Imagen 8

Fuente: <http://actualicese.com/actualidad/2014/07/28/que-sucede-con-el-saldo-a-favor-que-puedan-arrojar-las-declaraciones-del-imas/3/>

Métodos de investigación

Facultades de riesgo

Cuando la DIAN tiene indicios de que el contribuyente está cometiendo evasión, para ello efectúa una visita sorpresa, con ayuda de la fuerza pública y con toda la facultad legal para registrar las oficinas del contribuyente, importante identificar que el para el contribuyente no es el momento de actuar.

“Art. 779-1. Facultades de registro. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá ordenar mediante resolución motivada, el registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos, siempre que no coincida con su casa de habitación, en el caso de personas naturales.

En desarrollo de las facultades establecidas en el inciso anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá tomar las medidas necesarias para evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas, mediante su inmovilización y aseguramiento.

Para ello la DIAN podrá solicitar ayuda a la policía, previo solicitud hecha al comandante. Si este requerimiento no se lleva a cabo los integrantes de la fuerza serán catalogados con mala conducta.

PAR 1. La competencia para ordenar el registro y aseguramiento de que trata el presente artículo, corresponde al Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales y al Subdirector de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Esta competencia es indelegable.

PAR 2. La providencia que ordena el registro de que trata el presente artículo será notificado en el momento de practicarse la diligencia a quien se encuentre en el lugar, y contra la misma no procede recurso alguno”.

Inspección tributaria

Cuando la investigación tributaria requiera obtener pruebas diferentes a las contables, se podrán efectuar por parte de la DIAN una inspección tributaria es decir se verificarán las declaraciones con el fin de hallar hechos que sean gravables, y que no se hallan incluido en las declaraciones, también se verifican el cumplimiento de deberes de forma.

La inspección tributaria se inicia una vez notificado el auto que la ordene. De este se levanta un acta que constituirá parte de la actuación administrativa y contendrá todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de investigación debiendo ser suscrita por los funcionarios que adelantaron de conformidad con el artículo 779 del E.T., si el contribuyente corrige la declaración tributaria después de notificado el auto de inspección tributaria, el declarante deberá cancelar sanción por corrección, siempre y cuando la corrección de la declaración se realice antes del requerimiento especial.

“Art. 644. Sanción por corrección de las declaraciones. Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a:

1. El diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, cuando la corrección se realice antes de que se produzca emplazamiento para corregir de que trata el artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria”.

Inspección contable;

Cuando la DIAN, requiera obtener pruebas contables podrá ordenar la práctica de una inspección contable, con el fin de corroborar la exactitud de la información plasmada en las declaraciones.

Al llevarse a cabo este proceso, entonces se elaborará un acta la cual deberá formar parte de dicha actuación y deberá entregarse copia firmada por los funcionarios intervinientes.

De acuerdo con el artículo 271 de la Ley 223 de 1995, el funcionario que realice esta inspección, deberá ser contador, siendo nula la actuación que realice otro profesional que no tenga matrícula.

“Art. 782. Inspección contable. La Administración podrá ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales”.

Como resultado de esta diligencia de inspección contable, se levantará un acta firmada por los funcionarios que participaron en el hecho.

Auto de verificación o cruce

Los actos de verificación o cruces a la DIAN le sirven para dos cosas, para investigar a terceros y la realidad económica de los contribuyentes, es decir para parte y parte, con esta información se puede utilizar en los dos sentidos.

También se puede usar para cruzar información, o investigaciones en la etapa

inicial, y si después de surtido este efecto se hace necesario generar el auto de inspección contable.

Solicitud de documentos

Otra forma de conseguir pruebas por parte de la DIAN, es solicitar a los contribuyentes investigados o a terceros mediante requerimiento de información y pruebas relacionadas con un hecho o investigación que se esté realizando. Es decir que entre el contribuyente, y terceros haya un vínculo.

“Art. 686. Deber de atender requerimientos. Sin perjuicio del cumplimiento de las demás obligaciones tributarias, los contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, (UAE - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) así como los no contribuyentes de los mismos, deberán atender los requerimientos de informaciones y pruebas relacionadas con investigaciones que realice la Administración de Impuestos, cuando a juicio de ésta, sean necesarios para verificar la situación impositiva de unos y otros, o de terceros relacionados con ellos”.

Clases de evasión

En empresas de países en vía de desarrollo como Colombia, es más generalizada y aceptada entre comillas la evasión, debido a que se tiene la concepción de que los recaudos de impuestos son aprovechados por quien no debería.

El gobierno debe ahondar en campañas de concientización hacia el responsable contribuyente para que cumpla con sus responsabilidades, en conclusión el contribuyente utilizará varios tipos de evasión.

Por clases de empresas

Respecto este dificultoso problema referencio el artículo publicado en la revista semana publicado el pasado 29 de marzo de 2014.

En informe emitido por la DIAN, algunas de las conductas de evasión en las cuales incurren los contribuyentes son:

- Se venden facturas.
- El negocio del RUT.
- Empresas de papel.
- El juego de los talonarios.
- Salarios flexibles.
- Sin ánimo de lucro.
- Otra forma de comprar carro.
- Figura para venta de inmuebles.
- El cuadro perfecto.
- Abuso de beneficios.

PRÁCTICAS MÁS USADAS

La Dian ha detectado que cada vez se ingenian más formas para disminuir la tributación. Pero al mismo tiempo, la entidad afina cada vez más los controles para frenar estas prácticas que ya tiene 'pilladas'



1 INCREMENTO DE COSTOS Y DEDUCCIONES



Se venden facturas. Empresas (SAS) que expiden facturas al gusto del contribuyente para inflar costos deducibles.



El negocio del RUT. Se paga hasta 30.000 pesos a quienes se prestan para registrarse en el RUT. Con el documento las empresas simulan prestación de servicios.



2 PRÁCTICAS PARA OCULTAR INGRESOS



Facturas gemelas. Se imprimen dos talonarios con el mismo rango de número. Solo se contabiliza una de las facturas.



Software tramposo. Se programan las cajas registradoras para que solo se enumeren las facturas en transacciones seleccionadas.



Se reciclan facturas: Se recogen las facturas que dejan los clientes o que tiran a la basura. Se alteran los valores.



No se emite la factura: No se entrega la factura o solo a solicitud del cliente o en pagos con tarjetas de crédito o débito que sí dejan huella.



3 FORMAS PARA EVADIR



Por fuera de la contabilidad: método para el pago de comisiones en una nómina paralela para no reportar ese ingreso.



Sin ánimo de lucro: se usan las fundaciones para evadir.



Contrato de usufructo: usado en venta de carros de gama alta. El vehículo aparece en inventario pero en realidad está en circulación. Evade IVA e impuesto al consumo.



Figura del beneficio de área: se hace a través de fiduciarias. Se adquiere el bien a un patrimonio autónomo a través de escritura por beneficio de área. Su valor es más bajo al real en su patrimonio.



4 ABUSO DE LOS BENEFICIOS FISCALES



Abuso en zonas francas: empresas introducen materias primas del exterior de manera subfacturadas y luego se quedan en el interior, no se exportan.



Plan Vallejo: importan materia prima para un producto y exportan otro.

Imagen 9: Artículo publicado por la Revista en su página de presentación:

Fuente: <http://www.semana.com/economia/articulo/la-dian-trabaja-contra-la-evasion-de-impuestos/381895-3>

Localización de la evasión

Siempre se asocia la omisión de impuestos con el ocultar ingresos, lo cual es solo parcialmente cierto para algunos casos, por cuanto la inexactitud en las declaraciones tributarias puede estar ubicada en diferentes niveles.

Modificando la transacción económica

- Transacción económica efectuada y simulada.
- Transacción económica no efectuada pero simulada.
- Transacción efectuada pero no contabilizada.
- Transacción económica efectuada y contabilizada en cuentas auxiliares pero no en la cuenta consolidada.
- Transacción económica efectuada contabilizada pero luego reversada.
- Transacción económica contabilizada pero no declarada.
- Transacción económica declarada pero cambiando el ingreso gravado por no gravado.
- Transacción económica declarada como gastos sin tener relación causalidad con el ingreso.

Otras desfiguraciones contables

- La omisión de ingresos.
- La omisión de bienes.
- La inclusión de costos inexistentes.
- La inclusión de deducciones.
- La inclusión de pasivos.
- La valuación de inventarios en forma inexacta.

- Reclasificación de cuentas, disminuyendo patrimonio o aumentándolo según su conveniencia fiscal.
- Desfiguración de las depreciaciones o amortizaciones.
- Facturas falsas, no registradas, incompletas o desfiguradas.

Movimientos de cuentas fiscales

- Ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas y descuentos tributarios inexistentes.
- Saldos a favor o anticipos imputados a periodos siguientes inexistentes.
- Impuestos descontables inflados en IVA.
- Retención en renta sin existir.
- No inclusión de retenciones en la fuente que han debido efectuarse.
- Efectuar retenciones y no declararlas.
- Declarar retenciones por un valor inferior.
- Menores valores por diferencias entre valores contabilizados y declarados.

Infracción y delito tributario

Se debe distinguir el concepto de infracción y delito, que son modalidades del delito, es decir forman parte de la evasión.

La infracción se presenta cuando el contribuyente disminuye su contribución al fisco en los impuestos directos o no cobra impuestos indirectos producto de una diferencia de criterios o consiente de su omisión.

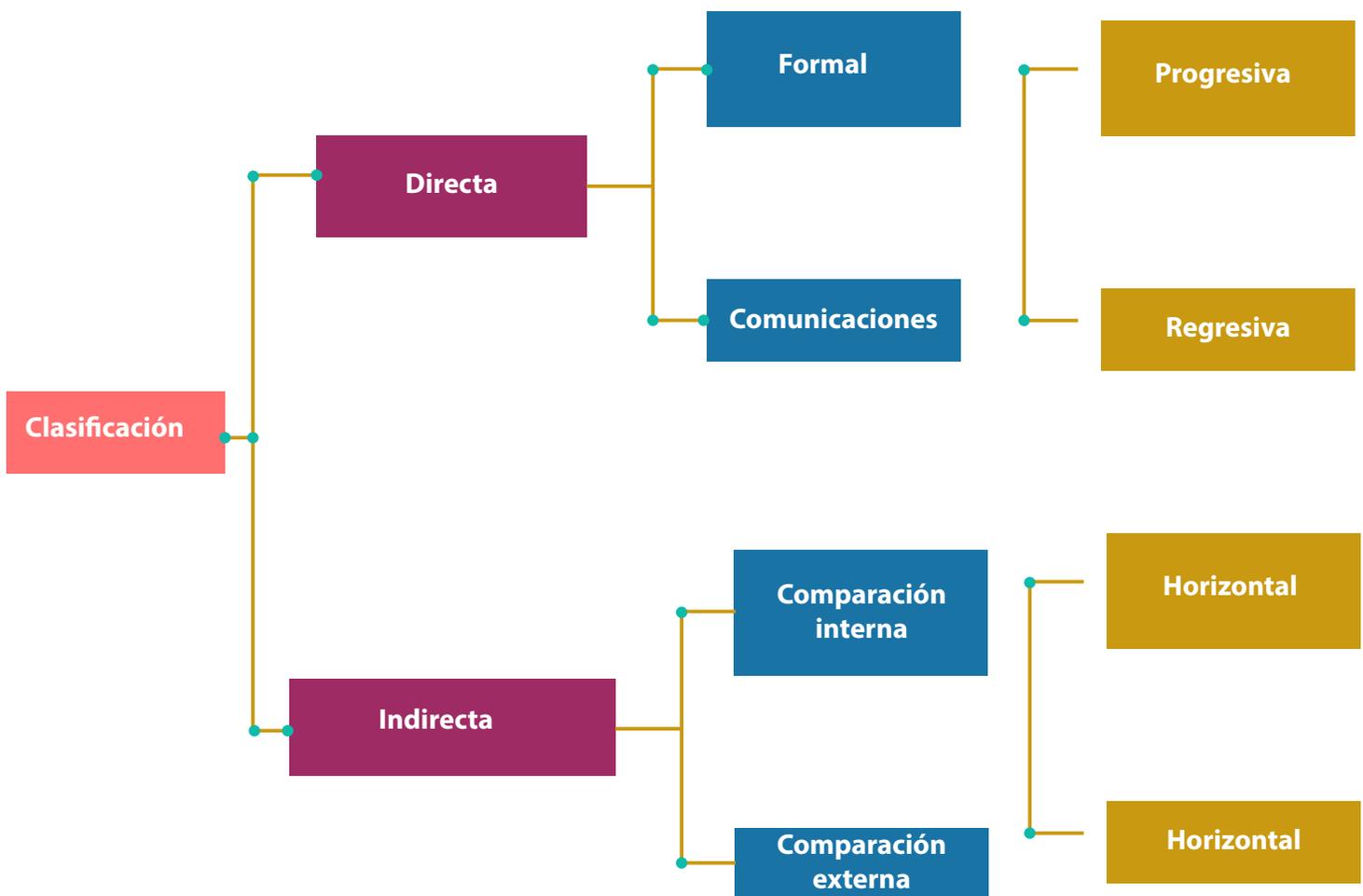
El delito es cuando el contribuyente recauda a nombre del estado y no paga esto al fisco.

Para tener mayor claridad sobre el tema miremos este acercamiento que hace el profesor español Juan Zornoza, quien es posee gran conocimiento acerca del tema.

(Ver lectura complementaria "Entrevista Juan Zornoza").

Ver link: (<http://portal.uexternado.edu.co/esp/galeria192013/index.html>).

Tipos de investigación



La auditoría directa

Se basa en comparar las operaciones con la contabilidad, subdividiéndose en auditoría formal y material.

La auditoría formal, es la verificación de los documentos con la contabilidad, su verificación se efectúa en forma progresiva, siguiendo el camino de la contabilización de los documentos externos.

La auditoría material, consiste en verificar con la contabilidad, si el hecho económico se dio o si hay hechos económicos no registrados, la contabilidad sirve como elemento comparativo. Permite conocer la omisión de ingresos o inclusión de gastos o costos sin derecho a ello.

La auditoría indirecta

La investigación se efectúa con base en índices, este tipo de herramientas son necesarias para seleccionar contribuyentes, pero su manejo debe estar dado también por el auditor, se divide:

Comparación interna

Cuando se compara con los diferentes índices de la misma persona investigada, esta a su vez puede ser analizada de manera horizontal cuando estamos comparando el mismo índice en el tiempo y vertical cuando su relacionan unos rubros con otros.

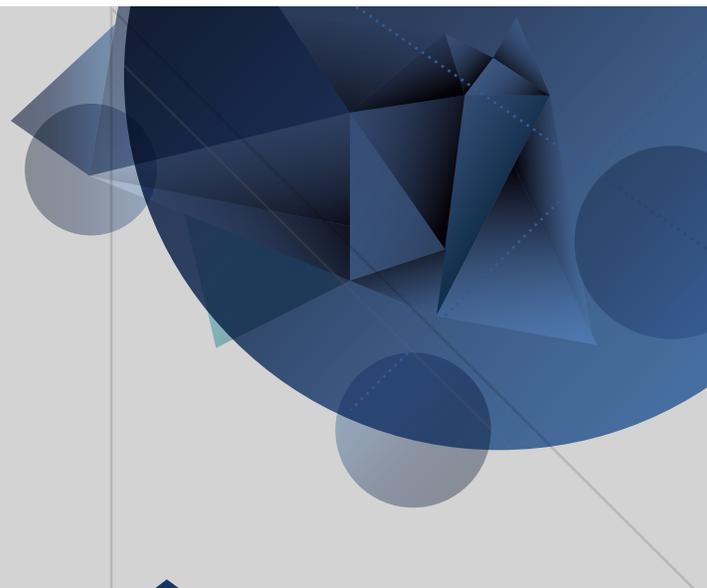
Comparación externa

Se observa cuando se analizan los índices de una persona con los índices de otras personas, grupos o sectores de contribuyentes.

4

Unidad 4

Actividades
Mercantiles,
Aspectos legales de
Cumplimiento, y el
fenómeno de
evasión



Auditoría tributaria

Autor: Luis Hernando Gaitan

Introducción

En el mercado Colombiano, existen múltiples actividades que la norma considera como gravadas, además de ello la misma norma tiene excepciones, y considera algunas otras como no gravadas, esto es relacionado con sectores de privilegio; para poder dar libre competencia al mercado con activadas gravadas y no gravadas.

En el país, se debería otorgar algunas ventajas valorando beneficios más equitativos, y que consideren que la benevolencia sea para todas las personas, con participación sectorial y motivando la productividad.

En estados en vía de desarrollo, el beneficio de la redistribución de los impuestos se concentra en mayores porcentajes en intereses particulares, que en intereses generales.

Dentro de los retos que tiene el gobierno, para generar mayor bienestar a los ciudadanos, y en concordancia con la ley, el reconocimiento de las obligaciones pensionales del régimen de prima media, a cargo de las entidades públicas de orden nacional, que estén o se hayan liquidado, y construyendo una sólida cultura de cumplimiento del pago de los aportes al sistema de protección social.

Las nuevas reglamentaciones han introducido una serie de modificaciones importantes tanto en lo formal, como en el fondo, para muchos de estos cambios, se hace necesaria su reglamentación, los cuales se encuentra en proceso de publicación. Dentro del entendimiento de estos nuevos procedimientos y como sería su aplicabilidad fiscal a estos tributos.

La creación de la UGPP (Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social), que es una entidad administrativa del orden nacional con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público de conformidad con lo dispuesto en el artículo 156 de la Ley 1151 de 2007.

La reciente reforma tributaria (Ley 1607 de 2012), introdujo modificaciones de fondo y procedimentales, tal como lo especifica el artículo 25, que trajo la exoneración al empleador de realizar aportes al ICBF y Sena igual que a salud.

Realizar las lecturas recomendadas detenidamente, siempre que encuentre términos que no identifique, consultar su significado de manera técnica para comprender lo leído, apoyarse de consultas autónomas que usted pueda efectuar, adicionalmente es importante que argumente cada uno de las definiciones que se consideran como gravadas en este material, genere sus propios planteamientos, y así obtendrá una visión clara de lo informado en la cartilla. Lea la Ley 1607 de 2012, conceptos DIAN al respecto, jurisprudencia de personas naturales y personas jurídicas. Cree su propia interpretación acerca de la llamada "Reforma Estructural". De esta forma para afianzar su conocimiento se requiere ejecutar los foros, talleres, quiz y evaluaciones propuestas en la semana de aprendizaje.

Actividades gravadas

Es el conjunto de actividades propias de la personas naturales o jurídicas, sobre las cuales recae la obligación de pagar impuestos.

Actividades comerciales

De acuerdo a la real academia española actividad económica, es el conjunto de tareas propias de una persona o entidad, poco costoso, que exige poco gasto.

En cuanto a la norma tributaria se encuentra la definición en el artículo 34 del Concepto 1202 de 29-07-2010 de Secretaria de Hacienda Distrital, donde especifica:

“ART. 34. — Actividad comercial. Es actividad comercial, la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las demás actividades definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios.”

Concepto de mercantil

Son actos que de una manera profesional son desarrollados por los profesionales que son otros que los comerciantes.

Así como determinar la obligación de llevar

libros de contabilidad, registrados o no de acuerdo a las consideraciones de la norma.

Ver Link: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Privado/ccom.html

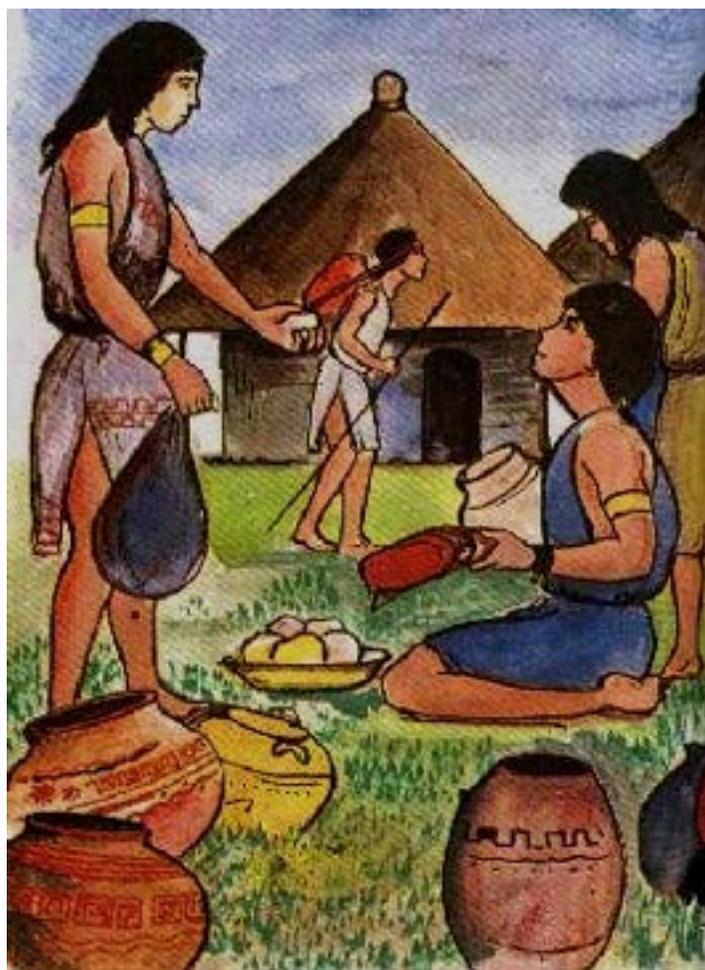


Imagen 1

Fuente: http://www.comprenderlahistoria.com/manual1/index_htm_files/360.png

Mercado es el espacio físico, donde se llevan a cabo negocios o intercambio de mercancías, es decir es espacio material del que estamos hablando o espacio virtual.

Ver link: (<http://deconceptos.com/ciencias-juridicas/mercantil>)

Actividades de servicios

Y respecto a las actividades de servicios se dice en el artículo 35:

“ART. 35. — Actividad de servicio. Es actividad de servicio, toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual”.

Obligados

Personas naturales obligadas a declarar renta por el año 2013

“La reforma tributaria Ley 1607 de 2012 introdujo varios cambios respecto al Impuesto de Renta y Complementarios para las personas naturales, entre ellos, los requisitos para saber si estoy o no obligado a declarar.

Si cumple con alguna de las siguientes condiciones, usted está obligado a presentar declaración de renta por el año 2013 dentro de los plazos establecidos para ello:

(Ver Lectura complementaria 7)

Categoría de empleados

La llamada reforma tributaria Ley 1607 de 2012, incluyó en su contexto una nueva clasificación a las personas naturales que son, empleado, se incluyen aquí los profesionales, que aunque se encuentren bajo la modalidad de contrato laboral, o por prestación de servicios, serán considerados empleados cada vez que no necesiten utilizar maquinaria, equipo o materiales especializados y que sus ingresos correspondan a un 80% del ejercicio de su actividad.

“El artículo 329 del Estatuto Tributario define al empleado como toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan en una proporción igual o superior a un 80% de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria o de cualquier otra naturaleza,

independientemente de su denominación”.

También se consideraran como empleados los trabajadores que desarrollen servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, siempre que sus ingresos correspondan en un porcentaje igual o superior a un 80% al ejercicio de dichas actividades.

De igual manera el Decreto 3032 de 2013 ha perfeccionado el tema de definiciones al respecto, y dice que una persona natural pueda clasificar dentro de la categoría de “empleado”, debe cumplir con las condiciones agrupadas de la manera como se explica”.

(Ver lectura 2)

Categoría de trabajador de cuenta propia

En cuanto a trabajador por cuenta propia la norma define lo siguiente:

Se entiende como trabajador por cuenta propia, toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%) de la realización de una de las actividades económicas señaladas en el artículo 340 del Estatuto Tributario:

Categoría de demás personas naturales y asimiladas

Las personas física o naturales, que por descartes no se encuentren clasificadas dentro de las categorías de empleados o trabajador por cuenta propia señaladas anteriormente, que no sean responsables del impuesto a las ventas del régimen común respecto al año gravable 2013 y cumplan además los siguientes requisitos:

Que el patrimonio bruto en el último día del mismo año o período gravable no exceda de cuatro mil quinientas (4.500) UVT.

Que los ingresos brutos sean inferiores a mil cuatrocientas (1.400) UVT.

Que los consumos mediante tarjeta de crédito no excedan de dos mil ochocientas (2.800) UVT.

Que el valor total de compras y consumos no supere las dos mil ochocientas (2.800) UVT.

Que el valor total acumulado de consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras, no excedan de cuatro mil quinientas (4.500) UVT.

Esto quiere decir que la persona natural, que fiscalmente tenga la calidad de residente de acuerdo a la norma colombiana, debe declarar renta por ingresos brutos superiores a la suma de 1.400 UVT. Esto pronostica que más de un millón de personas ingresarán a la bolsa de declarantes y que el recaudo aumentará.

Forma de presentación

Personas naturales obligadas a declarar

virtualmente

(Ver lectura 6)

Personas naturales a utilizar formularios litográficos

- 210: Declaración de Renta y Complementarios Personas Naturales y Asimiladas no Obligadas a llevar contabilidad, IMAN (Impuesto Mínimo Alternativo Nacional) incluido. Resolución 060 de 2014
- 110: Declaración de Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio para personas jurídicas y asimiladas, personas naturales y Asimiladas obligadas a llevar contabilidad. Resolución 060 de 2014.
- 230: IMAS Empleados: Impuesto Mínimo Alternativo Simple: Resolución 093 de 2014
- 240: IMAS Trabajadores Por Cuenta Propia: Impuesto Mínimo Alternativo Simple: Resolución 093 de 2014
- Se encuentran en [www.dian.gov.co/Servicio al Ciudadano/ Formularios/ formularios e Instructivos/ Año 2013 y seleccionar formulario 110, 210, 230 o 240](http://www.dian.gov.co/Servicio%20al%20Ciudadano/Formularios/formularios%20e%20Instructivos/A%C3%B1o%202013%20y%20seleccionar%20formulario%20110,%20210,%20230%20o%20240) donde encontrará el PDF del formulario en la primera hoja y el instructivo en la segunda hoja, para su consulta.
- Inscribirse en el RUT y/o actualizarlo, presentar su declaración y pagar (si hay lugar a ello), en la forma y en los plazos estipulados por Gobierno Nacional.

Aportes parafiscales

Son tributos incluidos dentro del grupo de los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la Ley, que afectan a un determinado y único grupo social y

económico y se utilizan para beneficio del propio sector. Es decir son aportes que realiza el sector privado para sustituir su propio beneficio, como es la protección social, ya sea que estén a cargo de los empleadores, de los trabajadores o de ambos. Estas incluyen las contribuciones en Cajas de Compensación, SENA e ICBF.



Imagen 2
Fuente:

<http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/saladeprensa/Historico/Parafiscales-del-Sena-y-el-Icbf-no-se-veran-afectados-con-la-reforma-tributaria>

PRINCIPALES PARA FISCALES (Valores expresados en porcentaje)	
Salud	8,5 patronal y 4,0 laboral
Pensiones	12,0 patronal y 4,0 laboral
Cajas de Compensación	4,0 laboral
ICBF	3,0 laboral
SENA	2,0 laboral
Riesgos profesionales	De 0,5 a 8,7 patronal
Contralorías	0,2 de ingresos de vigencia anterior
ESAP	0,5 valor de la nómina
Fuente: Autor - Entidades del sector público	

Imagen 3: Principales para fiscales

Fuente: <http://www.cid.unal.edu.co/cidnewstest/index.php/component/content/article/39-coyuntura/1122-parafiscales-un-debate-incompleto.html?directory=75>

Sena

El Servicio Nacional de Aprendizaje SENA, es un entidad público descentralizado es decir maneja su propios recursos económicos, y cumple la función que le corresponde al estado de invertir en el desarrollo social y técnico de los trabajadores colombianos, ofreciendo y ejecutando la formación profesional integral para la incorporación de las personas en actividades productivas que contribuyan al crecimiento social, económico y tecnológico del país. Es decir sustituye una obligación que corresponde al estado suplir, con recursos privados.

Instituto Colombiano de bienestar familiar (ICBF)

“Establecimiento público descentralizado, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio; adscrito al Departamento Administrativo para la Prosperidad Social, con domicilio principal en la ciudad de Bogotá. Trabaja por el desarrollo y la protección integral de la primera infancia, la niñez, la adolescencia y el bienestar de las familias colombianas”.

Cajas de compensación familiar

“Entidades privadas, sin ánimo de lucro, de redistribución económica y naturaleza solidaria, creadas para mejorar la calidad de vida de las familias de los trabajadores colombianos, mediante la gestión y entrega, en subsidios y servicios, de parte de los aportes de seguridad social que hacen los empleadores.”

Índice base de cotización

“Empresas del sector privado: Nómina mensual de salarios, entendiéndose por salario lo dispuesto en el Código Sustantivo

del Trabajo.

*Empresas del sector privado con salarios integral: 70% de dicho salario.

*Entidades del sector público: Nómina mensual de salarios, tomando como salario el fijado por el Gobierno Nacional por Decreto anual, conforme a lo dispuesto en la

Ley 4a. de 1992.

*Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado: SENA e ICBF: Compensaciones ordinarias mensuales (Ley 1233 de 2008). Cajas de compensación: Compensaciones ordinarias y extraordinarias mensuales”¹

Evasión en Colombia

Definitivamente en temas de control de evasión, el país ha mejorado sus herramientas para luchar en contra de este fenómeno, que tanto daño le hace en temas fiscales a las arcas del estado.

Tal como lo manifestó la Corte Constitucional al declarar exequible la convención sobre asistencia mutua en materia fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Este aval de la Corte, le permite al Gobierno Nacional compartir información tributaria con más de 60 países; y a la vez podrá solicitar información de residentes colombianos en el mismo número de países (DIAN 2013).

¹ Recuperado: http://www.ugpp.gov.co/media/parafiscales/proteccion/Parafiscales_v1.pdf.

Técnicas de auditoría fiscal

- Gastos no explicados.
- Indicios con base en estadísticas de sectores económicos.
- Presunción cuentas bancarias y de ahorro.
- Presunción por diferencia de inventarios.
- Presunción de ingresos por muestras diarias de ventas.
- Presunción de ingresos por ventas omitidas.
- Presunción de ingresos gravables en el IVA.

Otras técnicas de auditoría fiscal

- Técnicas de flujos.
- Presiones.
- Caso omiso.
- Indicadores financieros básicos.
- Índices de coherencia.

Cruce de información

La DIAN, solicita a los contribuyentes información para realizar cruces y así detectar posible irregularidades, u omisos. Esta información puede ser contable o fiscal.

Con el paso del tiempo el cruce de información se ha convertido en una de las herramientas más importantes para la DIAN.

(Ver lectura 3)

Con esto podemos concluir que la DIAN cada vez más está consolidando instrumentos informativos que le permitirán ser más eficaz, y eficiente a la hora de identificar las obligaciones y responsabilidades que tiene o podría llegar a tener el contribuyente.

Información exógena

Ratificando la importancia que para la DIAN tiene la información exógena, que no es otra que los reporte de distintos formatos conocidos como medios magnéticos por ahora anuales, próximamente en periodo más cortos, de acuerdo a la nueva reglamentación.

Los medios magnéticos anteriormente se reportaban en las oficinas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para tener esta información muchas más oportuna y cuantificable, se invirtió muchos recursos en la plataforma MUISCA (Modelo Único de Ingreso Servicio y Control Automatizado).

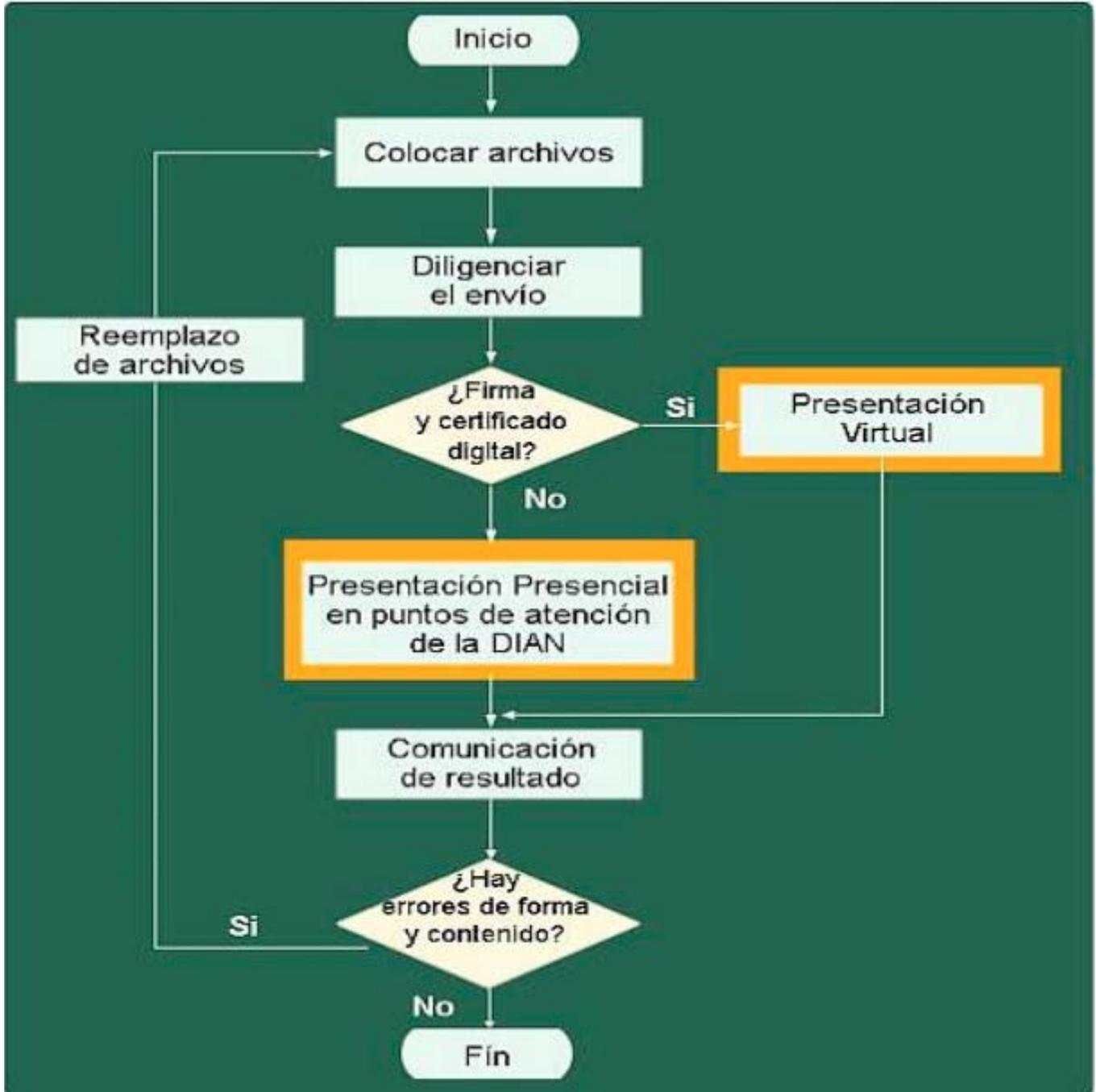


Imagen 4

Fuente: http://www.dian.gov.co/descargas/cartillas/Dian-guiaEnvioDeArchivosDian-V1-04_030609.pdf

Bibliografía

Arenas, P. (s.f.). Metodología de la Auditoría Fiscal.

Arens & Loebbeck. (s.f.). *Auditoría un enfoque integral*. Pearson Editores.

Correa, H. (s.f.). *Carta Fedecop N° 7, Auditoría Tributaria*. Federación Colombiana de Contadores Públicos.

Decreto Reglamentario 2649 de Diciembre 29 de 1993.

Decreto 2650 de Diciembre 29 de 1993.

Effio, F. (s.f.). *Manual de Auditoría Tributaria*.

Estupiñan, R. (s.f.) *Fraudes y los ciclos transaccionales en la contabilidad y la auditoría*.

Grupo de Investigación Observatorio de Jurisprudencia Tributaria, ICDT. *Estudios Críticos Jurisprudencia Tributaria Tomo II*. Universidad Externado de Colombia.

Hernández, D. (2007). *Manual de Auditoría Tributaria*.

Ley 43 de 1990.

Martínez, W. (s.f.). *Control Interno Fiscal*.

Nelo, J. (s.f.). *Proceso de Documentación y Papeles de Trabajo en la Auditoría Tributaria*.

Normas Internacionales de Auditoría.

Orientaciones Profesionales del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Pardo, N. Hoyos, L & Monsalve, R. (s.f.). *Contabilidad y Auditoría Tributaria*.

Régimen Contable Colombiano.

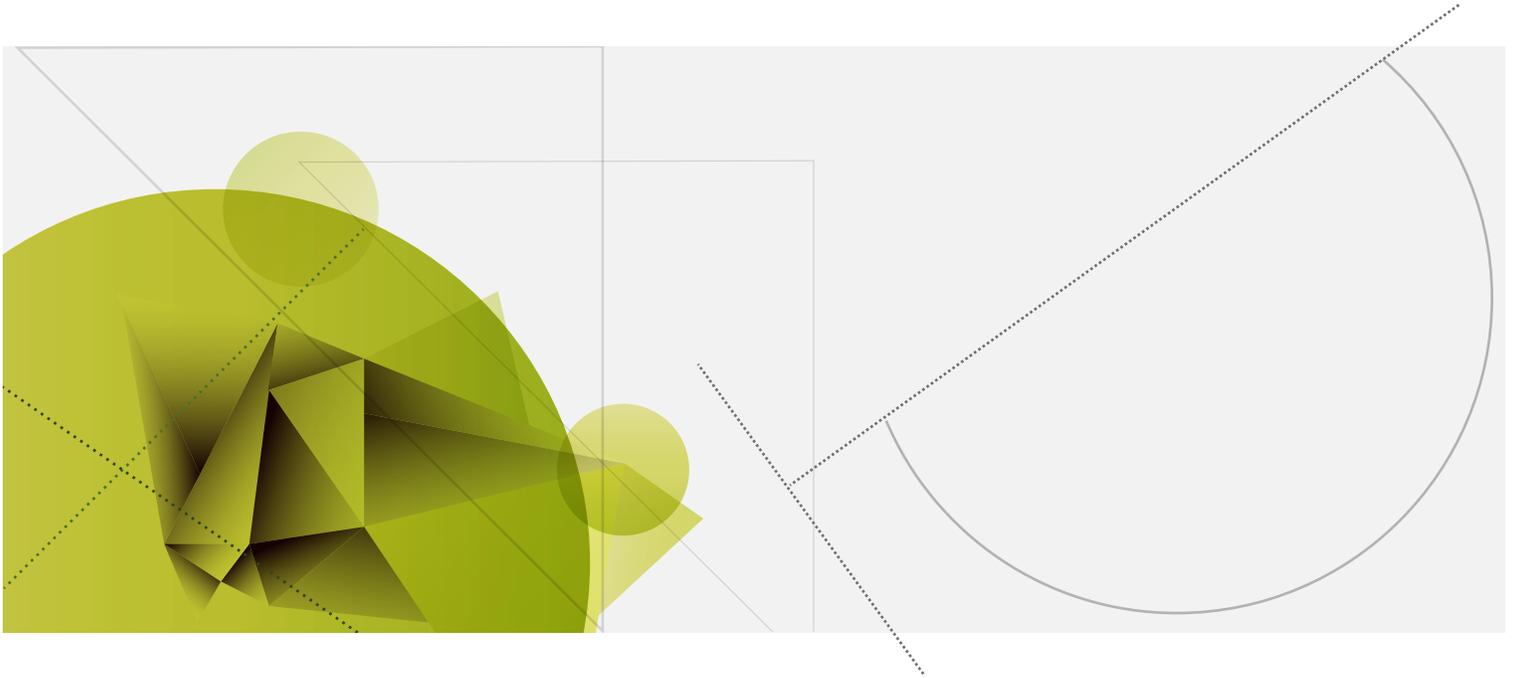
Piza, J. (s.f.). *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Universidad Externado de Colombia.

Sarmiento, P. Piza, J & Gómez, R. (s.f.). *Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012 Reflexiones desde la perspectiva empresarial y académica*. Universidad Externado de Colombia.

Sánchez, J. (s.f.). *Metodología práctica de una auditoría de cuentas*.

_____ *Teoría y práctica de la auditoría*.

Esta obra se terminó de editar en el mes de noviembre
Tipografía Myriad Pro 12 puntos
Bogotá D.C.,-Colombia.



AREANDINA
Fundación Universitaria del Área Andina

MIEMBRO DE LA RED
ILUMNO