

**EL COMPORTAMIENTO ÉTICO DEL CONTADOR PÚBLICO FRENTE A LA  
EVASIÓN FISCAL EN COLOMBIA**

YENNY ANDREA CASTAÑEDA ARIAS  
NATALIA ANDREA MONTOYA ESCOBAR  
KRISTIE MARCELA ROMAÑA AYALA

INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA DE ENVIGADO  
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES  
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA  
ENVIGADO  
2010

**EL COMPORTAMIENTO ÉTICO DEL CONTADOR PÚBLICO FRENTE A LA  
EVASIÓN FISCAL EN COLOMBIA**

Presentado por:

YENNY ANDREA CASTAÑEDA ARIAS  
NATALIA ANDREA MONTOYA ESCOBAR  
KRISTIE MARCELA ROMAÑA AYALA

Anteproyecto presentado como requisito para optar al título de:  
CONTADOR PÚBLICO

Asesor:

NELSON ADARVE

Jurado:

ALBERTO NARANJO BERMÚDEZ

INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA DE ENVIGADO  
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES  
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA  
ENVIGADO  
2010

---

**Nota de aceptación**

---

---

---

---

---

---

---

Firma del presidente del jurado

---

Firma del jurado

---

Firma del jurado

Envigado, 19 de noviembre de 2010.

---

## Dedicatoria

*Dedicamos este trabajo a Dios...*

*También a nuestros padres, por su amor, comprensión y paciencia...*

*A nuestras familias, por su apoyo y ánimo...*

*Y a nuestros amigos, por acompañarnos en este fructífero camino.*

---

## **AGRADECIMIENTOS**

A la Institución Universitaria de Envigado, por su receptividad y apoyo en nuestra formación académica.

Al personal administrativo y docente de la universidad y, en especial, de la Facultad de Ciencias Empresariales, a través de su programa de Contaduría Pública.

Al doctor Nelson Adarve por sus orientaciones y aportes académicos en esta investigación.

Y a nuestros compañeros, quienes nos ayudaron a desarrollar la empatía necesaria para trabajar en equipo.

---

## TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
<b>RESUMEN</b> .....	<b>9</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>11</b>
<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>13</b>
<b>2. MARCO REFERENCIAL</b> .....	<b>15</b>
<b>2.1. ENTORNO SOCIAL DEL CONTADOR PÚBLICO</b> .....	<b>15</b>
<b>2.2. AXIOLOGÍA DE LA CONTADURÍA PÚBLICA</b> .....	<b>16</b>
<b>2.3. PRINCIPIOS ÉTICOS DEL CONTADOR PÚBLICO</b> .....	<b>20</b>
<b>2.4. PERFIL DEL CONTADOR PÚBLICO</b> .....	<b>26</b>
<b>2.5. IMPORTANCIA DE LA REVISORÍA FISCAL</b> .....	<b>28</b>
2.5.1. La revisoría fiscal como institución .....	28
2.5.2. Acercamiento a su historia en Colombia.....	29
2.5.3. Trascendencia de la revisoría fiscal.....	33
<b>2.6. ÉTICA Y EVASIÓN FISCAL</b> .....	<b>35</b>
2.6.1. Dinámica del sistema tributario.....	35
2.6.2. El sistema tributario colombiano y la evasión fiscal .....	38
2.6.3. Integridad y valores éticos del contador frente a la evasión .....	42
<b>2.7. RESPONSABILIDADES FRENTE A LA EVASIÓN FISCAL</b> .....	<b>43</b>
2.7.1. Responsabilidad civil .....	43
2.7.2. Responsabilidad penal.....	45
<b>2.8. SANCIONES POR EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS</b> .....	<b>61</b>

---

2.8.1. Ley 43 de 1990 .....	61
2.8.2. Código de Comercio .....	64
2.8.3. Ley 222 de 1995 .....	65
2.8.4. Ley 190 de 1995 o Estatuto Anticorrupción .....	66
2.8.5. Estatuto tributario.....	67
2.8.6. Ley 633 de 2000 .....	69
<b>2.9. FALENCIAS DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO COLOMBIANO</b>	
<b>FRENTE A LA EVASIÓN FISCAL.....</b>	<b>70</b>
2.9.1. Medios ilegales .....	71
2.9.2. Medios dolosos.....	71
2.9.3. Omisión de la información .....	72
2.9.4. Información falsa o incompleta .....	72
2.9.5. Recursos sin fundamento legal.....	72
2.9.6. Alteración de la relación tributaria.....	73
2.9.7. Omisión de pagos .....	73
<b>2.10. MECANISMOS PARA CONTRARRESTAR LA ELUSIÓN Y LA</b>	
<b>EVASIÓN FISCAL .....</b>	<b>73</b>
2.10.1. Mecanismos comerciales.....	73
2.10.2. Mecanismos jurídico-penales .....	74
2.10.3. Mecanismos administrativos: Plan Anual Antievasión – DIAN.....	74
<b>2.11. LA RECUPERACIÓN DE LA CONFIANZA EN EL ÁMBITO</b>	
<b>CONTABLE .....</b>	<b>76</b>
<b>3. CONCLUSIONES.....</b>	<b>79</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>81</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>84</b>

## LISTA DE ANEXOS

	Pág.
Anexo A. Evasión fiscal, versus elusión fiscal, versus ahorro fiscal.....	84
Anexo B. La evasión fiscal comenzó a bajar en Colombia .....	87
Anexo C. Recaudo anual por tipo de impuesto en Colombia – DIAN (2008 – 2010).....	90

---



## RESUMEN

La ética del Contador Público debe generar conductas que procuren seguridad para las empresas en todo su haber y su hacer, pero esa seguridad y, por ende, la legalidad de sus actos debe verse ratificada cuando el Contador actúa como revisor fiscal o simplemente cuando se enfrenta a todo el tema de las tributaciones.

Además, la dinámica de la normatividad ha hecho que los diferentes grupos económicos y empresariales se concienticen, de cierta manera, del papel que juega el Contador Público frente a la evasión fiscal en el entorno socioeconómico y organizacional, y la importancia de su actuación, regida bajo parámetros ético-profesionales en torno a riesgos de negocios, el manejo financiero y administrativo, la competencia ético-legal y contable del ente en general.

Sin embargo, más allá de la obligatoriedad jurídico-normativa de la función del contador público en materia de revisoría fiscal y tributaria, el papel de este profesional de las disciplinas económicas y contables no debe reducirse al de un simple auxiliar de la justicia tributaria del país, sino, ante todo, su rol debe estar encaminado al desarrollo de la actividad propia de un profesional que sirve a los intereses de las organizaciones empresariales e inclusive de las mismas personas naturales, función que debe desempeñarse bajo parámetros éticos, propios de esta profesión.

El presente problema de investigación resulta, por tanto, de la proliferación de contadores públicos que existen hoy en día en Colombia, los cuales, abocados por el exceso de oferta de profesionales y la falta de demanda de los mismos,

---

con el propósito de hacerse a una plaza de trabajo, incurren en conductas contrarias a la ética y que tienen por objetivo eludir cargas tributarias para quienes los contratan o incurrir en maniobras para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley.

Palabras clave: Ética – Revisoría fiscal – Contador pública – Responsabilidad – Sanciones.

---

## **ABSTRACT**

The ethics of the certified public must generate behaviors that seek security for enterprises in all he had and done, but that security and, therefore, the legality of their actions must be ratified when the auditor acts as auditor or simply when confronted the whole subject of tributes.

Furthermore, the dynamics of the regulations has made economic and business groups must be made aware, in some ways, the role of the practitioner against tax evasion in the socio-economic and organizational, and the importance of their actions, governed under professional ethical parameters around business risks, financial and administrative management, competence and ethical-legal entity accounting in general.

However, beyond the normative legal obligation of the role of accountant in the field of statutory audit and tax, the professional role of the economic and accounting disciplines should not be reduced to a mere auxiliary of justice country's tax but, above all, their role should be aimed at developing the activity of a professional who serves the interests of business organizations and even the same individual, a function to be performed under ethical guidelines, specific to this profession.

This research problem is therefore the proliferation of public accountants that exist today in Colombia, which, forced by the excess supply of professionals and lack of demand for them, in order to become a a place of work, engage in unethical behavior and that aim to avoid tax burdens for those who employ or engage in maneuvers to avoid paying taxes for it violating the law.

---

Keywords: Ethics - Tax Auditor - Public Accountant - Disclaimer - Sanctions.

## 1. INTRODUCCIÓN

Resulta pertinente investigar hoy en día la ética del Contador Público en Colombia frente a la evasión fiscal, ya que éste tema es de especial relevancia en nuestro medio, así como lo ha sido a través de la historia; la evasión fiscal ha sido un asunto que ha estado caracterizado por la necesidad de control que exigen los propietarios de las empresas, los inversionistas, el Estado y la comunidad en general.

La problemática que se busca abordar en esta investigación, gira, pues, en torno a diversos interrogantes que tienen que ver con la situación antes planteada; interrogantes, que si bien es cierto pueden ser abordados desde diversas perspectivas de la disciplina contable, nuestro propósito aquí es desarrollar un estudio desde la perspectiva ética de la profesión del Contador Público en Colombia.

Lo que busca esta investigación es, en primera instancia, identificar la actuación del Contador Público colombiano desde la perspectiva ética frente a la evasión fiscal, relacionando dicha temática con el comportamiento que debe adoptar el Contador frente a las diferentes circunstancias que se le presenten para no cometer arbitrariedades que vayan en detrimento de la profesión y de la parte moral e integral de la persona.

Para ello se propone una investigación de carácter cualitativo, en la que se realiza la documentación de una problemática ya existente como es la de la ética del contador público frente a la evasión fiscal en Colombia. Por tanto, se propone un diseño no experimental que pretende arrojar resultados descriptivos y relacionales. Ésta es pues una investigación que busca encontrar relaciones y

asociaciones entre diversas variables, tales como: ética, ética profesional, revisoría fiscal, evasión fiscal, responsabilidad, código ético, tributaciones.

## 2. MARCO REFERENCIAL

### 2.1. ENTORNO SOCIAL DEL CONTADOR PÚBLICO

En Colombia, los contadores, la contabilidad, la auditoría, el control empresarial y la revisoría fiscal han estado en manos de la normatividad, ejercida ésta por efecto de la obligatoriedad de unas normas y por una lealtad mal entendida al Estado soberano y también por el efecto del no concurso de los contadores en el desarrollo de las figuras jurídico-legales de su profesión, suerte ésta que ha acompañado tradicionalmente a la gran mayoría de los contadores públicos en lo que tiene que ver con la regulación de su profesión y de los diversos oficios que en ella se pueden desarrollar.

Sin embargo, más allá de la obligatoriedad jurídico-normativa de la función del Contador Público, el papel de este profesional de las ciencias económicas y contables no debe reducirse al de un simple auxiliar de la justicia y de las leyes de un país, sino, ante todo, su rol debe estar encaminado al desarrollo de la actividad propia de una profesión que sirva a los intereses de las organizaciones e inclusive de las mismas personas naturales, función que debe desempeñarse bajo parámetros éticos, propios de cualquier profesión.

Y es que *“el valor de una profesión radica en los principios de sus miembros y el valor técnico, es decir, en los principios de sus técnicas; por lo cual, el valor total de una profesión está en la acertada conjugación de sus valores sociotécnicos”*<sup>1</sup>; en el caso de la Contaduría, dichos principios están estipulados en el artículo 37 de la Ley 43 de 1990. Se dice pues, dentro del contexto

---

<sup>1</sup> VÁSQUEZ BONILLA, José de Jesús. Proyección social del Contador Público. México: Instituto mexicano de contadores públicos, 2003.

académico universitario y, lógicamente, profesional, que la ética y el buen hacer ético son conductas intrínsecas al Contador Público. En este sentido, el entorno social del Contador Público debe generar conductas que procuren seguridad para las empresas en todo su haber y su hacer, pero esa seguridad y, por ende, la legalidad de sus actos, debe verse ratificada cuando el Contador actúa en procura de unos intereses bien sea personales o colectivos, propios de una organización empresarial.

Si el Contador Público realiza con éxito y con la trascendencia social y frutos esperados las actividades propias de su profesión, sin duda alguna deberá disfrutar de una serie de características que formarán una imagen positiva y óptima. En fin, en cualquier otro ámbito que actúe el Contador Público, necesariamente su finalidad será la de cumplir con un compromiso social, proporcionando alguna satisfacción, solucionando algún problema o satisfaciendo alguna necesidad a quien presta sus servicios.

## **2.2. AXIOLOGÍA DE LA CONTADURÍA PÚBLICA**

La axiología entendida como la rama de la filosofía que estudia la naturaleza de los valores y los juicios valorativos, debe ser tenida en cuenta en el desarrollo y formación del contador público.

A través de la historia de la contabilidad se ha podido evidenciar cómo ésta se ha dedicado a dar cuenta de la realidad económica, financiera y social de cada época, de las empresas y de los estados financieros de los países, pero si se observa más detalladamente a este saber (que también se puede denominar ciencia, técnica, arte o instrumento, según el punto de vista interpretativo que se le dé), se puede establecer que la contabilidad ha estado muy asociada con el



concepto de riqueza (capital) y ha dejado de lado, tanto sus implicaciones sociales como morales.

Así las cosas, hoy en día la discusión no se centra en el abordaje epistemológico en el que se reflexiona sobre el hecho de si la contabilidad es o no una ciencia; lo que se busca es abordar una problemática olvidada dentro del ámbito del discurso contable, por considerársele accesoria<sup>2</sup>, aunque no menos importante que la misma naturaleza científica de este saber. Por tanto, es indispensable alejar un tanto la discusión sobre el carácter científico de la contabilidad, no porque ella no sea importante, sino porque es un tema ampliamente debatido en diversos ámbitos, tanto académicos como profesionales, y debatir sobre el mismo sólo llevaría a dejar abierta la pregunta sobre si es o no la contabilidad un ciencia o simplemente una técnica o arte instrumental.

La contabilidad, pues, sea cual sea su ámbito, o científico o técnico-instrumental<sup>3</sup>, es un saber o disciplina que tradicionalmente se ha asociado al concepto de riqueza, abundancia, acumulación y poder; de igual modo, en el ámbito de la contabilidad se encuentran otras acepciones como información, decisión, interpretación, y se hallan herramientas como mecanismos y métodos para registrar y evaluar estos conceptos; sin embargo, pocas investigaciones y pocas discusiones genera evaluar las consecuencias axiológicas de la contabilidad.

---

<sup>2</sup> GÓMEZ VILLEGAS, Mauricio. Contabilidad: comentarios sobre el discurso científico y los determinantes morales. En: INNOVAR, Revista de Ciencias Administrativas y Sociales de la Universidad Nacional de Colombia; julio – diciembre de 2003, N° 22, p. 109 – 120.

<sup>3</sup> ARAUJO ENSUNCHO, Jack Alberto. ¿Qué es y qué no es la contabilidad? En: Revista Lumina, No 2, Universidad de Manizales, 1998.

Vale la pena recordar que los teóricos de la contabilidad, han basado su discurso pro-científico en conceptualizaciones que sostienen que este saber pertenece al ámbito de las disciplinas sociales o humanas<sup>4</sup>; esto lleva a un interrogante: ¿por qué si la contabilidad es un saber práctico que tiene sus mayores repercusiones en lo social, se olvida de su incidencia axiológica y sí aborda con amplitud los resultados cuantitativos que a través de esta disciplina se consiguen?

Es necesario hacer hincapié en este asunto, porque al parecer, hoy en día, cuando la contabilidad o el contador público se refiere a la sociedad, parece que se estuviera dirigiendo a un grupo económico que sólo permite un análisis cuantitativo, olvidándonos de lo fundamental que es el hombre mismo: sea entendido éste como sujeto, como individuo, como miembro activo de una colectividad.

Este es un planteamiento a tener en cuenta, y es que la contabilidad se ha olvidado del hombre, y en su olvido ha incluido el carácter axiológico que es inherente a la contabilidad misma. Y es que la contabilidad en su contextualización con la ética y la moral, está comprendida por una serie de prerrogativas normativas que trascienden el mismo dato financiero, pues al fin y al cabo: ¿qué es más importante: el dato financiero, frío y equívoco, o el sujeto, activo y dinámico?

La comunidad académica contable, al parecer ha decidido cerrar sus ojos ante el papel que cumple la contabilidad en el orden moral<sup>5</sup>; a esta problemática se le ha dado una valoración simplemente marginal, pues al parecer a los teóricos

---

<sup>4</sup> ARAUJO ENSUNCHO, Jack Alberto. Por una epistemología para la contabilidad. En: Contaduría (Medellín), No. 24-25, Mar.-Sep. 1994, p. 127-137.

<sup>5</sup> GÓMEZ VILLEGAS, Mauricio. Op. Cit.

de la contabilidad sólo les preocupa establecer las relaciones financieras y analizar el fenómeno del capital desde una perspectiva positiva contable; esta marginalidad de la condición moral de la contabilidad ha empobrecido el discurso contable, hasta tal punto de que hoy en día no se ha decidido aún si la contabilidad vale la pena encasillarla dentro del ámbito de las ciencias formales o de las ciencias fácticas.

En toda ciencia, en toda disciplina, en todo arte, en todo saber, siempre debe primar el hombre, pues, como es de saberse, no se hace contabilidad para las empresas, se hace contabilidad para los hombres; más allá de que una decisión financiera, producto de la interpretación de datos contables, cause algún tipo de efecto sobre una empresa, esa decisión y esa interpretación tiene su mayor incidencia en los sujetos que conforman esa empresa, sean estos directivos o empleados o terceros que se relacionan con la organización.

La contabilidad es ante todo una construcción social, y aunque emplea elementos netamente positivos que se salen del contexto social de este saber, siempre debe dirigir sus objetivos y su mirada a la elaboración de un discurso práctico que logre producir un mensaje, un lenguaje, un código que permita juzgar las decisiones financieras como buenas o malas para los miembros de la sociedad.

Ahora bien, esta normatividad que genera la contabilidad no busca regular relaciones abstractas, propias de un contexto ético-comportamental; por el contrario, regula solamente las relaciones materiales vigentes que se dan dentro de una colectividad institucionalizada como empresa u organización productiva, garantizando con ello la cohesión de los miembros de la misma mediante una perspectiva sociológica de comunicación y entendimiento, pero garantizando, sobre todo, que las decisiones que se desprendan del análisis

contable siempre se tomen de acuerdo a las necesidades de los directamente afectados por las mismas, de acuerdo a las necesidades insubstanciales e instrumentales que sirven a los intereses de la organización.

Si bien es cierto, la contabilidad tiene el poder de regular, transformar y reducir relaciones financieras y hechos económicos, también lo es el hecho de que *“en el marco de la materialidad de las técnicas contables y su pretendida cientificidad, a ella se le otorga un prestigio y una autoridad social a partir de su pretendida neutralidad y objetividad, de ese aparente alejamiento de los conflictos políticos y sociales”*<sup>6</sup>.

No se puede dejar que la contabilidad se olvide de su contenido axiológico; no se puede dejar que en los diferentes círculos investigativos se deje de lado el espíritu investigativo ; no se pueden obviar las implicaciones sociales y éticas de las decisiones que se tomen en torno a las interpretaciones de datos contables, pues si ocurre un olvido de ello, seguramente se estaría alejando a la contabilidad misma de su objeto de estudio, que bien podría ser el hombre, en cuanto sujeto que se ve afectado por las decisiones que generan la interpretación de datos financieros.

### **2.3. PRINCIPIOS ÉTICOS DEL CONTADOR PÚBLICO**

Al igual que muchas otras profesiones, la Contaduría Pública, bien sea entendida como profesión, como disciplina instrumental o como ciencia, tiene como fin satisfacer una serie de necesidades específicas de la sociedad, empleando para ello mediciones, evaluaciones, ordenamientos, análisis e

---

<sup>6</sup> Ibid.

interpretaciones de información financiera, tanto de las empresas como de los individuos para, sobre ello, poder tomar decisiones atinentes a los intereses de empresarios, inversionistas, acreedores y hasta el mismo Estado.

Como puede observarse, sobre el Contador Público se deposita toda la confianza del caso; el principio de la buena fe siempre media su accionar; aunque sus actuaciones puedan estar regidas por estatutos normativos, disciplinarios, administrativos, laborales y hasta penales, por encima de todo ello siempre priman unos principios básicos que son los que configuran y formalizan, tanto en la teoría como en la práctica, la ética profesional de estos sujetos.

En nuestro país, el código ético del contador público se encuentra regido por Ley 43 de 1990, y para algunos, no es más que un resumen del código de Ética de la IFAC, ya que *“no ha tenido en cuenta la apropiada adaptación a un medio y cultura con características diferentes como la nuestra en la que fácilmente se les da una dimensión diferente a los conocimientos y las conductas recibidas en los claustros Universitarios para desarrollar la Profesión Contable, buscando satisfacer individualismos sin tener en cuenta que se afecta a todo un gremio, perdiéndose la credibilidad y afectando la calidad y dejando entrever la falta de compromiso y profesionalismo. En el Código de Ética Nacional, se obvian asuntos importantes que en un determinado momento, pueden ayudar a solucionar conflictos que se presentan en el desempeño de la profesión”*<sup>7</sup>.

Al respecto, la Ley 43 del 13 de diciembre de 1990, que se adiciona a la Ley 145 de 1960, se refiere a la reglamentación de la profesión del Contador

---

<sup>7</sup> MONTOYA ARBELÁEZ, Angélica María. Código de ética de la IFAC. [En Internet] <<http://www.monografias.com/trabajos35/codigo-etica-ifac/codigo-etica-ifac.shtml>> [Consultado en marzo de 2010].

Público. La anterior normativa simplemente reglamentaba ciertas generalidades de la profesión del Contador; la Ley 145 era una ley bastante legalista y normalista, por lo que estaba supeditada a definir las funciones de los Contadores, los requisitos para ser Contador, las funciones de la Junta Central de Contadores y la inscripción de Contadores Públicos en dicha junta. Como puede verse, ésta era una norma en la que la conducta ética estaba ausente.

Sin embargo, con la disposición de 1990, el título 1º del capítulo IV se constituye en el Código de Ética Profesional de los Contadores Públicos en Colombia, siendo de especial relevancia el artículo 37, el cual establece unos principios básicos, que como se ha dicho, hoy constituyen la actuación ética del profesional de la Contaduría Pública.

Precisamente, esos principios son: Integridad, Objetividad, Independencia, Responsabilidad, Confidencialidad, Observaciones de las disposiciones normativas, Competencia y actualización profesional, Difusión y colaboración, Respeto entre colegas y Conducta ética, los cuales son definidos en los diferentes numerales del 37 así:

*“37.1 Integridad: El Contador Público deberá mantener incólume su integridad moral, cualquiera que fuere el campo de su actuación en el ejercicio profesional. Conforme a esto, se espera de él rectitud probidad, honestidad, dignidad y sinceridad, en cualquier circunstancia. Dentro de este mismo principio quedan comprendidos otros conceptos afines que, sin requerir una mención o reglamentación expresa, pueden tener relación con las normas de actuación profesional establecidas. Tales conceptos pudieran ser los de conciencia moral, lealtad en los distintos planos, veracidad como reflejo de una realidad incontrastable, justicia y equidad con apoyo en el derecho positivo.*

### *37.2 Objetividad:*

*La objetividad representa ante todo imparcialidad y actuación sin perjuicios en todos los asuntos que corresponden al campo de acción profesional del Contador Público. Lo anterior es especialmente importante cuando se trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier entidad. Esta cualidad va unida generalmente a los principios de integridad e independencia y suele comentarse conjuntamente con esto.*

*37.3 Independencia: En el ejercicio profesional, el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante.*

*37.4 Responsabilidad: Sin perjuicio de reconocer que la responsabilidad, como principio de la ética profesional, se encuentra implícitamente comprendida en todas y cada una de las normas de ética y reglas de conducta del Contador Público, es conveniente y justificada su mención expresa como principio para todos los niveles de la actividad contable. En efecto, de ella fluye la necesidad de la sanción, cuyo reconocimiento en normas de ética, promueve la confianza de los usuarios de los servicios del Contador Público, compromete indiscutiblemente la capacidad calificada, requerida por el bien común de la profesión.*

*37.5 Confidencialidad: La relación del Contador Público con el usuario de sus servicios es el elemento primordial en la práctica profesional. Para que dicha relación tenga pleno éxito debe fundarse en un compromiso responsable, leal y auténtico, el cual impone la más estricta reserva profesional.*

### *37.6 Observancia de las disposiciones normativas*

*El Contador Público deberá realizar su trabajo cumpliendo eficazmente las disposiciones profesionales promulgadas por el Estado aplicando los procedimientos adecuados debidamente establecidos. Además, deberá observar las recomendaciones recibidas de sus clientes o de los funcionarios competentes del ente que requiere sus servicios, siempre que éstos sean compatibles con los principios de integridad, objetividad e independencia, así como con los demás principios y normas de ética y reglas formales de conducta y actuación aplicables en las circunstancias.*

*37.7 Competencia y actualización profesional: El Contador Público sólo deberá contratar trabajos para lo cual él o sus asociados o colaboradores cuenten con las capacidades e idoneidad necesaria para que los servicios comprometidos se realicen forma eficaz y satisfactoria. Igualmente, el Contador Público, mientras se mantenga en ejercicio activo, deberá considerarse permanentemente obligado a actualizar los conocimientos necesarios para su actuación profesional y especialmente aquéllos requeridos por el bien común y los imperativos del progreso social y económico.*

*37.8 Difusión y colaboración: El Contador Público tiene la obligación de contribuir, de acuerdo con sus posibilidades personales, al desarrollo, superación y dignificación de la profesión, tanto a nivel institucional como en cualquier otro campo que, como los de la difusión o de la docencia, le sean asequibles. Cuando quiera que sea llamado a dirigir instituciones para la enseñanza de la Contaduría Pública o a regentar cátedras en las mismas, se someterá a las normas legales y reglamentarias sobre la materia, así como a los principios y normas de la profesión y a la ética profesional. Este principio de colaboración constituye el imperativo social profesional.*



*37.9 Respeto entre colegas: El Contador Público debe tener siempre presente que la sinceridad la buena fe y la lealtad para con sus colegas son condiciones básicas para el ejercicio libre y honesto de la profesión y para convivencia pacífica, amistosa y cordial de sus miembros.*

*37.10 Conducta ética: El Contador Público deberá abstenerse de realizar cualquier acto que pueda afectar negativamente la buena reputación o repercutir en alguna forma en descrédito de la profesión, tomando en cuenta que, por la función social que implica el ejercicio de su profesión, está obligado a sujetar su conducta pública y privada a los más elevados preceptos de la moral universal<sup>8</sup>.*

Precisamente, hacia el establecimiento de un haber y hacer profesional propio de un Contador, se dirige la Ley 43 de 1990, específicamente el artículo 37, norma en la cual se estipulan unos principios básicos de la ética profesional, anteriormente mencionados, y que han de configurar tanto una profesión como a un profesional íntegro en sus actuaciones, imparcial en sus juicios, independiente en sus criterios, responsable en sus funciones, confidente con la información, observador y respetuoso de la ley, competente en sus conocimientos, colaborador con su profesión, respetuoso de sus colegas y ejecutor de una conducta ética, que más allá de obligarlo a actuar conforme a tales principios, lo responsabiliza y lo faculta para que su actividad nunca vaya en detrimento de la Contaduría Pública.

Como se ha podido constatar, ser Contador Público va mas allá del dominio de conocimientos académicos de carácter financiero y contable; la ética es parte

---

<sup>8</sup> LEY 43 DE 1990. Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones. Art. 37.

integral de su profesión, a tal punto de que una falta a cualquiera de estos principios se considera una afrenta tanto con la profesión como para con los mismos usuarios de esta actividad.

## **2.4. PERFIL DEL CONTADOR PÚBLICO**

El perfil del contador público se refiere al conjunto de características innatas o adquiridas, que definen la conducta de un profesional de la contaduría pública; dichas características se refieren a aquellas cualidades que hubo de obtener a través del desarrollo psicosocial en las diferentes aulas de estudios y en la experiencia profesional, y que se pueden observar a través de su conducta.

Es decir, si ese profesional lleva a cabo con éxito todas las actividades que se derivan de la propia naturaleza de su profesión y otras tantas que guardan una íntima relación con ella, se hará acreedor a un conjunto de características, las cuales proporcionarán una imagen que puede ser teórica o coincidir con la realidad.

El Contador Público realiza una serie de actividades con respecto a<sup>9</sup>:

- La empresa.
- El gobierno.
- Desarrollo profesional.
- Sector docente.
- Otros sectores socioeconómicos.

Si el Contador Público realiza con éxito y con la trascendencia y frutos esperados, las actividades anteriormente enumeradas, sin duda alguna deberá

---

<sup>9</sup> VÁSQUEZ BONILLA, José De Jesús. Proyección social del contador público: un enfoque humanista. 5. ed. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2003.

disfrutar de una serie de características que formarán una imagen positiva y óptima. En fin, en cualquier otro ámbito que actúe el Contador Público, necesariamente su finalidad será la de cumplir con un compromiso social, proporcionando alguna satisfacción, solucionando algún problema o satisfaciendo alguna necesidad a quien presta sus servicios.

Ahora bien, las empresas prestadoras de servicios requieren de contadores públicos en las que éste profesional desarrolle su quehacer en 4 ámbitos diferentes:

- **CONTABILIDAD:** establecimiento de sistemas de contabilidad; registro y captura de transacciones financieras, y presentación de estado financieros; y elaboración de estados financieros. En general, todo lo referente a servicios contables-financieros, incluyendo por supuesto la determinación de los impuestos a pagar por sus clientes.
- **AUDITORIA:** Financiera, fiscal y administrativa.
- **FINANZAS:** Análisis e interpretación de estados financieros; políticas financieras de la entidad; compra de inversiones en valores negociables; trámites ante instituciones de crédito, seguros y fianzas.
- **CONSULTORÍA:** En cualquier rama de manera general o particular como impuestos, contabilidad, auditoria, costos, finanzas, etc.

De igual manera, uno de los objetivos de los empresarios es la confiabilidad en los informes que se le entregan por parte del contador, y estos a su vez son confiables porque están respaldados por decretos-leyes. En este sentido, existe una relación de corresponsabilidad en la que el Contador es el encargado de garantizar la fiabilidad de la información presentada.

## **2.5. IMPORTANCIA DE LA REVISORÍA FISCAL**

### **2.5.1. La revisoría fiscal como institución**

La Revisoría Fiscal es una de las instituciones más antiguas del país. En efecto, *“desde 1870 la Revisoría Fiscal aparecía en los estatutos de varias sociedades. Aunque inicialmente era una actividad dirigida principalmente a garantizarles a los accionistas la veracidad de las cuentas y del balance, más adelante evolucionó, agregándosele la responsabilidad de vigilar el encargo administrativo y, más recientemente, la colaboración con las entidades del Estado que ejercen la inspección y vigilancia de las sociedades”*<sup>10</sup>.

Durante su larga existencia, a la Revisoría Fiscal se la ha querido reducir, bien a un apéndice de las entidades de inspección control y vigilancia del gobierno, habida cuenta de que lo que inicialmente tenía un cometido de carácter privado, y que fue llevado a las leyes para afianzar la vigilancia del Estado sobre las sociedades, o bien, a una auditoría financiera, porque por un lado, para las mentalidades de algunos profesionales, esta última sería más rentable, en la medida que solo comprende un servicio de aseguramiento de la calidad de la información, y por otro lado, un cierto complejo de inferioridad que hacía que a la Revisoría Fiscal se le mirara como un modelo de vigilancia subdesarrollado, el cual debía supuestamente darle paso, a la modernidad que encarnaba la auditoría.

---

<sup>10</sup> CASTAÑO GONZÁLEZ, Antonio de Jesús y otros. Fe y confianza pública en la gestión oficial con un enfoque de auditoría integral. Medellín: Universidad de Antioquia, Facultad de Ciencias Económicas, Departamento de Ciencias Contables, 2006. p. 82 – 83.

## 2.5.2. Acercamiento a su historia en Colombia

En un primer lugar, es forzoso precisar que la revisoría fiscal se origina en la necesidad de vigilar los intereses de la hacienda pública, es decir, de salvaguardar los haberes económicos del soberano. Lo anteriormente descrito se corrobora con el estipulado por Luz Ángela Guerra, quien en su obra<sup>11</sup> ha dicho que desde el año de 1800, en el Código de Comercio Terrestre del Estado de Panamá, en su artículo 562 se tenía la revisoría fiscal institucionalizada. Posteriormente, con la ley 57 de 1887, Colombia acoge dicho código, ya extinguido, y el Código de Comercio Marítimo de 1874.

El primero señala el inicio de la Contaduría Pública en Colombia, pues en él se señalan las primeras normas de control y vigilancia sobre las sociedades cuando estableció:

1. El Comisario de Cuentas, al estilo francés, encargado de vigilar y dar cuenta de las operaciones realizadas por los administradores de las sociedades anónimas.
2. Junta de Vigilancia, habilitada para examinar el informe sobre las transacciones llevadas a cabo por la sociedad en comandita por acciones.

Por su parte, las indicaciones señaladas por la Misión Kemmerer<sup>12</sup>, la que da origen, en el año de 1931 a la Ley 58 de 1931, establece la figura del revisor

---

<sup>11</sup> GUERRA, Luz Ángela. La Revisoría Fiscal: el mejor control de los controles. En: Revista Proyección Universitaria N° 23, Fundación Universitaria de Boyacá (CIPADE), junio de 2003, p. 120.

<sup>12</sup> “La creación del Departamento de Contraloría fue aprobada por el Congreso, después de que el gobierno de entonces presentara a su consideración un proyecto de ley que acogía una recomendación que en tal sentido le hizo una misión de expertos norteamericanos encabezados por Edwin Walter Kemmerer. La Misión Kemmerer recomendó la creación del Departamento de Contraloría, por considerar que podía establecer los medios para imponer una estricta observación de las leyes y reglamentos administrativos en lo relacionado con el manejo de

fiscal para las Sociedades Anónimas<sup>13</sup>; con todo, es con la ley 73 de 1935, que se señala de manera categórica las funciones del revisor fiscal<sup>14</sup>, y se da una institucionalización clara y precisa de la revisoría fiscal, como mecanismo de control, que garantice la inversión empresarial.

Es importante anotar que para este entonces, el papel del revisor fiscal lo podía ejercer una persona proba, honorable y con alguna idoneidad contable, sin que fuera necesario que ejerciera profesionalmente como contador público. Al respecto, por medio de la Asociación Colombiana de Contadores, con surgimiento en 1937, se empezó a hacer divulgación de la profesión como tal y de sus conveniencias para ejercer la revisoría fiscal, de tal forma que para el año de 1941, mediante resolución N°531, la Superintendencia de Sociedades aprobó el decreto 1357, por medio del cual se exigía el requisito de ser contador para ocupar la plaza de revisoría fiscal<sup>15</sup>.

Esta resolución fue declarada inexecutable por la Corte Suprema de Justicia, por vicios de forma; lo que permitió que en el año de 1956, mediante el decreto 2373, se impusiera la obligación de ser Contador Público para ejercer como

---

propiedades y fondos públicos. Los expertos norteamericanos consideraron, además, que la Contraloría podía ejercer gran influencia para asegurar la recaudación de rentas y hacer entrar su producto a la Tesorería. Es importante aclarar que al llegar la Misión Kemmerer a Colombia, actuaba la Corte de Cuentas. El nuevo Departamento de Contraloría comenzó a funcionar el 1° de septiembre de 1923, año en que entró en vigencia la Ley 42. El Presidente Ospina nombró como primer Contralor General de la República a Eugenio Andrade.”([http://www.contraloriagen.gov.co/html/informacion\\_institucional/con\\_institucional\\_que\\_es\\_cgr\\_historia.htm](http://www.contraloriagen.gov.co/html/informacion_institucional/con_institucional_que_es_cgr_historia.htm))

<sup>13</sup> GÓMEZ ZAPATA, Yuliana. Revisoría fiscal : Mito o realidad colombiana. Ensayo clasificado al I Encuentro Regional de Ensayo Contable, Medellín, 4 y 5 de noviembre de 2005. p. 4.

<sup>14</sup> ALMEIRA RIVERA, Sandra. Historia de la Revisoría Fiscal en Colombia. [En Internet] <<http://www.gerencie.com/historia-de-la-revisoría-fiscal-en-colombia.html>> [Consultado en marzo de 2010].

<sup>15</sup> Ibid.

Revisor Fiscal<sup>16</sup>. Dicha normativa tuvo vigencia hasta el año de 1960, cuando por medio de la ley 145, quedó derogada.

Con todo, la derogatoria no eliminó el papel de contador para ejercer la revisoría fiscal, sino que clarificó su función como contador público. En efecto, al revisar el artículo 8 de dicha ley, se encuentra en su numeral primero: *“ARTÍCULO 8º. Se necesitará la calidad de contador público en todos los casos en que las leyes lo exijan y además en los siguientes: 1) Para desempeñar el cargo de Revisor Fiscal de sociedades para las cuales la Ley exija la provisión de ese o de uno equivalente, ya con la misma denominación o con la de auditor u otra similar (...).”*

Hasta aquí se puede observar que la normativa expedida respecto de asuntos comerciales y societarios, venía indicando unas calidades para la persona que ejerciera la función de Revisor Fiscal. Con la promulgación del actual Código de Comercio, estas calidades personales no desaparecen, sino que se agregan unas exigencias a las sociedades por acciones, en donde se les exige, en el artículo 203, que deberán tener Revisor Fiscal *“(...) 1º Las sociedades por acciones (...).”*; es decir, una vez que el legislador establece una cualificación del sujeto que garantiza la inversión empresarial y la función social de las empresas, señala de manera categórica en cuál de esas sociedades comerciales es necesario que siempre haya un revisor fiscal que controle el manejo que se hace en las mismas y garantice el capital de los inversionistas.

En el año de 1990, se expide la ley 43, la que se ha dado en llamar el Estatuto del Contador, ley que no deroga la ley 145 de 1960, sino que la adiciona, tal como puede observarse en su artículo 13, que señala: *“ARTICULO 13. Además*

---

<sup>16</sup> Ibid.

*de lo exigido por las Leyes anteriores, se requiere tener la calidad de Contador Público en los siguientes casos: Por razón del cargo. Para desempeñar las funciones de revisor fiscal, auditor externo, auditor interno en toda clase de sociedades, para las cuales la Ley o el contrato social así lo determinan”.*

En su párrafo segundo hace una ampliación en su exigencia cuando señala:

*“PARÁGRAFO 2o. Será obligatorio tener revisor fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a tres mil salarios mínimos”.*

En estos términos ha de entenderse esta lectura, tal como lo señala la Supersociedades en su concepto 1067 del 30 de enero de 1999, cuando sobre el particular ha dicho:

*“Ref.: Obligatoriedad de tener Revisor Fiscal. (...) Sobre el particular, me permito informarle que el párrafo segundo, numeral 2 del artículo 13 de la ley 43 de 1990, amplió la cobertura del artículo 203 del Código de Comercio, en lo atinente a la obligación de tener revisor fiscal, en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente a cinco mil salarios mínimos y/o ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente a tres mil salarios mínimos (...)”<sup>17</sup>.*

---

<sup>17</sup> SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES. Concepto 1067 del 30 de enero de 1999.



### 2.5.3. Trascendencia de la revisoría fiscal

La revisoría fiscal tiene una función de prevenir y de controlar los intereses de la generalidad.

En este sentido, el mayor o menor crecimiento económico de un país o de una sociedad se convierte en un interés general que convoca a los asociados en su totalidad. Esto es tan cierto, que el artículo 333 de la Constitución Política, en su inciso tercero señala que *“la empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones”*<sup>18</sup>; igualmente, se definen obligaciones de control para ciertos modelos empresariales en el artículo 203 y siguientes del Código de Comercio y en las competencias otorgadas por la ley 222 de 1995 a la Supersociedades, en los artículos 82 y siguientes., precisamente en aras a salvaguardar este interés público, han determinado controles autónomos y se han conferido poderes al ejecutivo, a fin de que se haga fiscalización sobre informes y gestiones empresariales; así mismo se confieren facultades de control de legalidad a las Cámaras de Comercio en la inscripción de constituciones, renovaciones y modificaciones societarias.

En su papel de fedatario, la revisoría fiscal garantiza al Estado, y a la sociedad en general, las inversiones y la confianza en la actividad económica, toda vez que dejar el emprendimiento y la administración de intereses ajenos en personas que pueden verse comprometidas con ineptitudes administrativas o con prácticas deshonestas, conduce ineludiblemente al traste con el interés inversionista y con los crecimientos económicos<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA. Art. 333.

<sup>19</sup> VILLAMIZAR, Antonio. Apuntes Contables. Bogotá: Facultad de Contaduría, Universidad Externado de Colombia, 2004. p. 45.

Sobre el particular es importante citar a Gómez Zapata, del proyecto de “Modelación Contable para la efectividad de la Revisoría Fiscal en las Organizaciones Colombianas” del grupo de investigación Dinámica Contable de la Universidad de Antioquia, que sobre el tema dijo: *“En nuestros días, cada vez se toma más conciencia de que las empresas tienen responsabilidades con la sociedad, y es por ello que la revisoría fiscal, ha cambiado su paradigma, enfocándose ahora en la evaluación de la gestión de los agentes y no en la rendición de cuentas para los empresarios”*<sup>20</sup>.

De acuerdo con lo dicho, vale la pena hacer también referencia a lo conceptuado por la Supersociedades en la Circular 11 de octubre 24 de 2008, la que sobre la revisoría fiscal señaló: *“El artículo 334 de nuestra Constitución política asigna al Estado la dirección general de la economía, y le otorga la facultad de intervenir por mandato de la ley en las distintas etapas del proceso económico, desde la producción hasta el consumo de los bienes y servicios. Muchas son las leyes, decretos y reglamentos que se han dictado al amparo de ciertas normas constitucionales, regulando varios y numerosos aspectos de la economía en todos sus sectores.*

*La Revisoría Fiscal desempeña un papel de especial importancia en la vida del país, a tal punto que una labor eficaz, independiente y objetiva, brinda confianza para la inversión, el ahorro, el crédito y en general contribuye al dinamismo y al desarrollo económico. Como órgano privado de fiscalización, la revisoría está estructurada con el ánimo de dar confianza a los propietarios de las empresas sobre el sometimiento de la administración a las normas legales y estatutarias, el aseguramiento de la información financiera, así como acerca de la*

---

<sup>20</sup> GÓMEZ ZAPATA, Yuliana. Proyecto de Modelación Contable para la efectividad de la Revisoría Fiscal en las Organizaciones Colombianas. Medellín: Grupo de Investigación Dinámica Contable de la Universidad de Antioquia, S.F.

*salv guarda y conservación de los activos sociales, amén de la conducta que ha de observar en procura de la razonabilidad de los estados financieros.*

*Las funciones del Revisor Fiscal debidamente ejercidas, por lo demás, protegen a los terceros que encuentran en el patrimonio del ente económico la prenda general de sus créditos, de manera que debe dar confianza sobre el manejo de los recursos del ahorro, de la inversión y en general del manejo justo y equitativo del aparato productivo del país”<sup>21</sup>.*

## **2.6. ÉTICA Y EVASIÓN FISCAL**

### **2.6.1. Dinámica del sistema tributario**

El concepto de “sistema tributario” es una acepción bastante generalizada que va más allá de la denominación aplicada al sistema impositivo o de recaudación de un país; de hecho, solamente el término “sistema”, ya denota un conjunto de atributos que corresponde a una serie de características, fundamentos y objetivos comunes al todo y las partes.

Así las cosas, se puede determinar que el sistema fiscal está configurado en torno a una gran complejidad, no sólo porque su aplicación pueda darse en un contexto supranacional, nacional, departamental o municipal, sino también porque el tributo mismo se presenta como un aspecto multimodal que comprende los diferentes poderes de un Estado y a la misma ciudadanía.

---

<sup>21</sup> SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES. Circular 11 de octubre 24 de 2008.

Ahora bien, para comprender la verdadera dinámica y alcances del sistema tributario es necesario recurrir a las diferentes teorías, y a sus autores. Algunos de ellos, simplemente se refieren a este concepto con el ánimo de tipificarlo, mientras que otros se enfocan en la argumentación al respecto de dicha acepción. Sea cual sea la línea teórica que se aborde, lo cierto es que el sistema tributario es una realidad jurídica latente y palpable, aún en aquellas naciones que se han establecido como contrarias al mismo sistema capitalista.

En esta medida, el profesor francés Pierre Beltrame<sup>22</sup>, distingue tres tipos de sistemas fiscales: los de los países industrializados, los de los países en vía de desarrollo y los de los países socialistas. Los sistemas tributarios de los países industrializados se caracterizan por tener un alto rendimiento fiscal y dicho rendimiento se encuentra condicionado por aspectos tales como: el nivel de productividad económica (que por lo general es alto) y el grado de intervención del Estado (el Estado poco interviene en la economía de la nación); en estas naciones hay una mayor participación del impuesto sobre la renta respecto al alto nivel de renta per cápita, esto permite el establecimiento de un impuesto progresivo<sup>23</sup> que es soportable por la ciudadanía y por los diferentes sectores económicos con el objeto de mantener un Estado de bienestar. La administración tributaria de estos países es a su vez sofisticada y demuestra una gran tendencia hacia la simplicidad administrativa.

Caso contrario se da en los sistemas fiscales en vías de desarrollo. En estas naciones existe una fuerte dependencia del sector agropecuario y dicho sector por lo general no se encuentra gravado por algún tipo de tributación, esto genera que las recaudaciones sean mucho más inferiores que la de los países

---

<sup>22</sup> BELTRAME, Pierre. Los sistemas fiscales. España: Oikos-Tau, S.A. Ediciones, 1977.

<sup>23</sup> Paradójicamente, en los países pobres y del tercer mundo también se da esta situación, la cual en ocasiones es insostenible tanto para la ciudadanía como para ciertas facciones de algunos sectores productivos (N. de las A).

industrializados y a que exista una gran dependencia de los impuestos indirectos (gravan actos aislados indiciarios de capacidad contributiva) y de la participación significativa de la fiscalidad exterior (el Estado deriva buena parte de sus ingresos tributarios de los gravámenes al comercio exterior) en los recursos tributarios. De igual forma, las administraciones tributarias de estos países se enfrentan a un grave problema de falta de originalidad del ordenamiento jurídico tributario, materializada en la adopción de esquemas extranjeros sin consultar antes la propia realidad. En estas naciones, por tanto, se hace necesaria una reconsideración de principios y estructuras en los sistemas fiscales en la que no se ahorre esfuerzos para procurar mecanismos adecuados de auditoría que permitan luchar contra la evasión.

Por último, en las naciones socialistas ocurre una situación también muy diferente con respecto a las tributaciones, pues en estos países no existe una verdadera teoría del impuesto o de la hacienda, ya que dentro de las bases ideológicas marxistas éstos no son concebibles. Sin embargo, vale recordar que el marxismo soviético ya ha quedado en el pasado, casi en el olvido, y hoy de lo que se habla es de una “tercera vía” que si bien propende por tener un mercado y una economía abierta, a su vez aboga por un profundo contenido social de la acción política en el entorno de la democracia<sup>24</sup>. A pesar de esto, en las naciones de esta índole surge un cierto tipo específico de recaudo respecto de los cuales se discute aún si tienen la naturaleza de tributación, ya que los fines del mismo no son primordialmente financieros, sino de planeación económica y cumplimiento de metas políticas; ejemplo de ello es el gravamen sobre el gasto y el impuesto al beneficio de las empresas estatales y unidades productivas. La administración de este tipo de recaudos es relativamente simple, tanto en el aspecto burocrático como en el normativo.

---

<sup>24</sup> En Latinoamérica a este fenómeno se le conoce como “Nueva izquierda latinoamericana”, mientras que en las naciones europeas se le denomina “Tercera vía” (N. de las A).

De otra parte, encontramos la teoría de los sistemas fiscales racionales e históricos del tratadista alemán Gunter Schmolders quien postula que la coordinación de los tributos entre sí y con los fines de índole fiscal y extrafiscal a que están destinados puede obedecer a la voluntad del legislador como una expresión normativa de las teorías orientadas a esa racionalidad o al resultado de la evolución histórica.

### **2.6.2. El sistema tributario colombiano y la evasión fiscal**

Según el artículo 363 de la Carta Política de 1991, son principios fundamentales del sistema tributario los de equidad, eficiencia y progresividad.

La equidad es un concepto que tiene sus orígenes en las reflexiones de Aristóteles, el cual se refería a dicho término como expresión de lo justo natural que obra y debe obrar de acuerdo a lo justo legal. Por tanto, lo equitativo es lo justo. Por otro lado, la progresividad es la expresión concreta de la equidad vertical en la misma medida en que conlleva el gravamen con mayor incidencia sobre quienes tienen mayor capacidad contributiva. De igual modo, el principio de eficiencia lo que busca es procurar un sistema tributario simple, claro y controlado por funcionarios capaces, honestos y bien remunerados y a la vez comprometerlo con tributos moderados y adecuados que ni desincentiven su gestión económica ni den lugar a la evasión fiscal.

En nuestro país, la administración tributaria ha evolucionado de manera categórica; ejemplo de ello es la ley 75 de 1986 y el Decreto Ley 2503 de 1987 en los cuales se abogaba por una administración financiera eficiente que se reflejaba en la simplicidad en las declaraciones tributarias y en la administración

de los tributos; dicha administración implica compromisos de colaboración con los administradores tributarios.

Actualmente, la eficiencia en la administración y en el recaudo de los tributos se ha visto fortalecida con las retenciones en la fuente, a través de las cuales se controla a los retenedores y a los sujetos pasivos de la retención y se obtiene recursos en forma expedita y permanente.

Sin embargo, hoy en día se sigue presentando un fenómeno de gran incidencia en el ámbito de las tributaciones en Colombia, éste es: la evasión fiscal. Hoy por tanto, se hace necesario que los tipos de sanciones penales que castigan la apropiación abusiva de las retenciones en la fuente y del impuesto sobre las ventas tengan un alcance de mayor rigor y a la vez impedir que tras el manto de la complejidad del sistema tributario se oculten prácticas que contrarresten la efectiva y equitativa incidencia de los tributos.

También en estos días ha tomado especial importancia la enorme incidencia que ha adquirido el impuesto sobre las ventas en el conjunto de los ingresos tributarios, pero resulta paradójico el hecho de que dicho impuesto no tenga una incidencia justa y equitativa, sino que por el contrario, a medida que aumenta dicho impuesto son menores las determinaciones legislativas que procuran la participación equitativa de esos ingresos.

Por otro lado, en el ámbito del derecho tributario y de la legislación pertinente a esta materia se puede decir que cualquier persona, ya sea natural o jurídica, puede ser sujeto del tributo. En esta medida, se pueden identificar y diferenciar diferentes tipos de sujetos del tributo los cuales, de acuerdo a sus características, condiciones y posición en la sociedad, adquieren diferentes denominaciones con relación a dichos parámetros.

Así pues, en primera instancia podemos encontrar la figura del sujeto activo de la relación jurídica tributaria que suele identificarse con el de acreedor de la deuda que representa el contenido esencial de dicha relación, la cual se establecerá no con el ente público beneficiario de la prestación, sino con otra administración encargada de gestionar el tributo.

En segunda instancia, encontramos la figura del sujeto pasivo, quien es la persona natural o jurídica que resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. Otro sujeto del tributo es el contribuyente, quien actúa como categoría de sujeto pasivo, y es por ende, aquella persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria del hecho imponible. Y también nos encontramos con el sustituto del contribuyente, quien es el sujeto pasivo que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria.

En esta tónica, también se pueden identificar los retenedores y obligados a ingreso a cuenta. El retenedor es pues, un obligado o deudor principal, quien busca satisfacer una deuda propia, distinta a la del contribuyente. El pago de las retenciones tiene un efecto liberatorio para el retenedor y hace que surja el derecho para el contribuyente de deducir dicha cantidad en su deuda definitiva, pudiendo dar lugar incluso a devolución y esta última es inferior a las retenciones soportadas.

Por otro lado, la ley podrá declarar responsables de deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas, solidaria o subsidiariamente; así las cosas, el responsable es un deudor tributario más no de la categoría de sujeto pasivo; es una persona sujeta al pago de la deuda tributaria en función de garantía, para el



caso de la falta de pago del sujeto pasivo o deudor principal; en otras palabras, es una especie de fiador o codeudor.

En cuanto a las clases de responsabilidad existente las podemos encontrar de tipo subsidiaria y solidaria. La responsabilidad subsidiaria se puede exigir sólo después de haber hecho excusión<sup>25</sup> del patrimonio del deudor principal (sujeto pasivo). Mientras que la responsabilidad solidaria exige al respectivo responsable que se le pueda reclamar la deuda tributaria sin necesidad de agotar la acción de cobro, hasta llegar a la declaración de fallido, respecto del sujeto pasivo principal.

A pesar de todos los sujetos obligados a tributar, también existen algunos entes carentes de personalidad jurídica como sujetos pasivos, en donde esta condición se aplica tanto a personas físicas como jurídicas; sin embargo, según nuestro ordenamiento legal, toda persona, natural o jurídica, paga algún tributo a la Hacienda por considerarse parte de la comunidad estatal y dicho aporte tributario bien se realiza, ya sea sobre bien inmueble, sobre cosa u objeto o simplemente sobre producto consumido gravado con algún tipo de arancel, lo que permite vislumbrar el hecho de que todo ciudadano, es por ende, sujeto del tributo. *“Contribuir así financiamiento de los gastos e inversiones del estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”<sup>26</sup>.*

Sería conveniente que actualmente se exonerara de IVA a aquellas clases de menores recursos y así contribuir con el concepto de simplicidad tributaria y con la reducción del recaudo a manos llenas; sin embargo, nuestra nación está lejos de esa realidad, pues inclusive, en algunos momentos se ha llegado a plantear

---

<sup>25</sup> Derecho o beneficio de los fiadores para no ser compelidos, por regla general, al pago mientras tenga bienes suficientes el obligado principal o preferente.

<sup>26</sup> CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA. Art. 95, num. 9.

como parte de reformas tributarias el hecho de gravar con IVA, tanto los servicios públicos como la totalidad de la canasta familiar.

Aunque dicha propuesta es de antemano inconstitucional por contrariar el principio mismo de equidad amparado en el artículo 363 de nuestra Carta Política, tal situación es obviada por los legisladores que al parecer desconocen la propia estructura normativa y práctica del tributo que registra problemas de injusticia que afectan a su vez la eficiencia y el recaudo.

Una de las mayores problemáticas de Colombia se centra en el hecho de que requiere con urgencia un cambio en las reglas que informan la creación y modificación de los tributos, y aunque cada jefe de Estado que sube al poder en Colombia lleva bajo su brazo una reforma tributaria previamente diseñada, lo cierto es que ninguna de esas reformas ataca los vicios de inequidad e injusticia que detenta el sistema fiscal colombiano.

Es pertinente reiterar el hecho sobre la urgente necesidad de un estudio profundo acerca del ordenamiento tributario y recordar para ello que la racionalidad de dicho sistema no depende únicamente de los tributos, sino, especialmente, de los fines del Estado; al fin y al cabo el contribuyente es uno solo y único, y no es múltiple su capacidad contributiva.

### **2.6.3. Integridad y valores éticos del contador frente a la evasión**

La revisoría fiscal se apoya en los valores éticos, para vigilar y controlar la dirección superior de la entidad y este a su vez debe producir, gestionar y monitorear la aplicación de esos valores éticos. Estos valores éticos deben adaptarse al comportamiento de todos los integrantes de una empresa, orientando su honestidad y responsabilidad profesional.

Se debe resaltar la importancia de la honestidad y conducta, respetando los códigos, reglas o normas de ética aún cuando no estén formalizados en una entidad. La integridad es una condición moral que favorece al cumplimiento de los valores éticos por lo tanto, constituye un requisito previo para el comportamiento ético, representado por la disposición de cualquier funcionario a actuar moralmente y conforme a las disposiciones aplicables según las circunstancias. La falta del comportamiento ético pretendido, afectará negativamente y puede impedir la consecución de los objetivos institucionales.

Por todo lo expuesto anteriormente se concluye que la comunicación de los valores de la entidad, creados mediante políticas y códigos de conducta, son parte fundamental para reducir la tentación del personal en actos deshonestos, ilegales y no éticos, como es el caso de evasión fiscal, e influyen de manera directa en el diseño, administración, supervisión y seguimiento de los otros componentes.

## **2.7. RESPONSABILIDADES FRENTE A LA EVASIÓN FISCAL**

### **2.7.1. Responsabilidad civil**

Para la Contaduría General de la Nación, *“la evasión fiscal es la defraudación a la hacienda pública a través de la ocultación de ingresos, simulación o exageración de gastos deducibles, aplicación de desgravaciones injustificables, etc.”*<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Glosario: Evasión Fiscal. [En Internet] <<http://www.contaduria.gov.co/>> [Consultado en marzo de 2010].

El Estatuto Tributario impone a los administradores, propietarios y por ende, a los contadores y revisores fiscales, la obligación de cumplir los deberes fiscales, en representación de las instituciones financieras. Si esta función se delega en otros funcionarios, se debe informar a la administración de Impuestos y Aduanas correspondiente. Artículos 679 y siguientes del Estatuto tributario.

Algunos deberes genéricos formales para todo tipo de organización en Colombia, son, entre otros, inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT), presentar las declaraciones y cancelar el impuesto, expedir facturas y certificaciones, cumplir con las normas de contabilidad, facilitar la información requerida por la administración de impuestos, conservar por lo menos durante cinco años, los documentos que permiten fijar correctamente las bases gravables y liquidar los impuestos, así como los libros de contabilidad e informar el NIT y el nombre en los membretes de la correspondencia, recibos, facturas y demás documentos. Vale la pena tener presente que los contadores y revisores, responden subsidiariamente cuando omiten cumplir estos deberes formales. Artículos 555 y siguientes y artículo 571 y siguientes del Estatuto Tributario.

La Ley 788 de 2002, que se adicionó al artículo 658-1 del Estatuto Tributario, prescribe que, si en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentran irregularidades, los representantes designados para cumplir los deberes formales respecto de las personas jurídicas y sociedades de hecho, serán sancionados con una multa equivalente al veinte por ciento de la sanción impuesta a la sociedad, sin exceder de la suma de doscientos salarios mínimos legales mensuales vigentes, la cual no podrá ser sufragada por su representada.

Las irregularidades en las declaraciones tributarias, están relacionadas con la omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes.

Al respecto, la Corte Constitucional en sentencia C-910 de 2004, manifestó que la evasión fiscal se determina de manera individualizada, en forma tal que todos los posibles afectados tengan la oportunidad de conocer la actuación iniciada por la administración tributaria, de plantear descargos y de presentar las pruebas que consideren pertinentes.

### **2.7.2. Responsabilidad penal**

La preparación y presentación de la información contable no es una labor mecánica que pueda ser realizada en su totalidad por un computador o incluso por personal de oficina bien entrenado. Una característica común a todas las profesiones reconocidas, es la necesidad de practicas individuales competentes para resolver problemas usando su juicio profesional y aplicando normas éticas sólidas.

La integridad en la información contable exige honestidad y un fuerte compromiso con la conducta ética haciendo lo correcto. Para un contador, la conducta ética es tan importante como la competencia. Sin embargo, la ética es mucho más difícil de probar o de hacer cumplir.

Sin embargo, como mecanismo coactivo frente a conductas punibles en materia penal que tienen que ver con el ejercicio de la contaduría pública, el Código Penal Colombiano (Ley 599 de 2000), dentro de su normatividad, tiene una serie de disposiciones legales, que como se verá más adelante, corresponden a actos prohibitivos al accionar del contador.

### **2.7.2.1. Delitos contra el patrimonio económico**

*Artículo 246. Estafa. El que obtenga provecho ilícito para sí o para un tercero, con perjuicio ajeno, induciendo o manteniendo a otro en error por medio de artificios o engaños, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses y multa de sesenta y seis punto sesenta y seis (66.66) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos legales mensuales vigentes. En la misma pena incurrirá el que en lotería, rifa o juego, obtenga provecho para sí o para otros, valiéndose de cualquier medio fraudulento para asegurar un determinado resultado. La pena será de prisión de dieciséis (16) a treinta y seis (36) meses y multa hasta de quince (15) salarios mínimos legales mensuales vigentes, cuando la cuantía no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes.*

El Contador público puede incurrir en este delito, cuando, aprovechándose de su posición y facultades en una empresa, utiliza para su propio bien y beneficio, la información, documentación y certificación respectiva. Si induce y mantiene, por ejemplo, a la junta directiva de una empresa determinada, al error y al engaño, se habla entonces de estafa. En nuestra jurisprudencia, constituye un acto punible, tanto la estafa como la misma tentativa de estafa. Ejemplos:

- a. Presentar información falsa.
- b. Falsificar documentos.
- c. Realizar informes paralelos.
- d. Maquillar estados financieros.
- e. Utilizar ardides en la presentación de balances.
- f. Realizar transacciones fraudulentas.

*Artículo 249. Abuso de confianza. El que se apropie en provecho suyo o de un tercero, de cosa mueble ajena, que se le haya confiado o entregado por un título no traslativo de dominio, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a setenta y dos (72) meses y multa de trece punto treinta y tres (13.33) a trescientos (300) salarios*

*mínimos legales mensuales vigentes. La pena será de prisión de dieciséis (16) a treinta y seis (36) meses y multa hasta de quince (15) salarios mínimos legales mensuales vigentes, cuando la cuantía no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Si no hubiere apropiación sino uso indebido de la cosa con perjuicio de tercero, la pena se reducirá en la mitad.*

Cuando una organización, pública o privada, contrata los servicios de un contador, de un auditor o de un revisor fiscal, se presume en la relación contractual iniciada, la presencia del principio de la buena fe. El artículo 83 de nuestra Carta Política, se refiere expresamente a las relaciones entre los particulares y las autoridades públicas, y que tales relaciones, en lo que a la buena fe se refiere, están gobernadas por dos principios: el primero, la obligación en que están los particulares y las autoridades públicas de actuar con sujeción a los postulados de la buena fe; el segundo, la presunción, simplemente legal, de que todas las gestiones de los particulares ante las autoridades públicas se adelantan de buena fe. La violación a este principio constituye un abuso de confianza, pues existe un aprovechamiento de la condición y condiciones que se le ofrecen al contador. Ejemplos:

- a. Utilizar a su favor información financiera.
- b. Vender secretos comerciales.
- c. Tráfico de influencias.
- d. Utilizar a su favor equipos de la empresa.
- e. Utilizar a su favor vehículos de la empresa.
- f. Realizar pagos según su arbitrio.

*Artículo 258. Utilización indebida de información privilegiada. El que como empleado o directivo o miembro de una junta u órgano de administración de cualquier entidad privada, con el fin de obtener provecho para sí o para un tercero, haga uso indebido de información que haya conocido por razón o con ocasión de su cargo*

*o función y que no sea objeto de conocimiento público, incurrirá en multa. en la misma pena incurrirá el que utilice información conocida por razón de su profesión u oficio, para obtener para sí o para un tercero, provecho mediante la negociación de determinada acción, valor o instrumento registrado en el Registro Nacional de Valores y Emisores, siempre que dicha información no sea de conocimiento público.*

Como bien se sabe, un contador público tiene amplia discrecionalidad de acción en una empresa u organización, sea ésta de carácter pública o privada, y por tal razón, tiene acceso a una cantidad indeterminada de información, tanto de tipo financiero como de tipo comercial y administrativo. Constituye delito, pues, hacer un uso indebido de esa información. Por ejemplo, si un contador tiene conocimiento de información que constituye secreto de empresa, y la da a conocer a la empresa competidora, el contador incurre en conducta punible, pues emplea indebidamente, información que se considera privilegiada. Si sólo se invoca esta figura para demandar la utilización indebida de información privilegiada, el delito es excarcelable, y se paga sólo con multa; sin embargo, incurrir en este delito, sugiere necesariamente un abuso de confianza, por lo que éste delito sí da prisión de 1 a 4 años, según el caso. Ejemplos:

- a. Dar a conocer información a empresas competidoras.
- b. Revelar secretos financieros.
- c. Publicar información sin autorización.
- d. Sobornar a los directamente afectados por la información.
- e. Pedir rescate por la conservación de la información.

#### **2.7.2.2. Delitos contra la fe pública**

*Artículo 279. Falsificación o uso fraudulento de sello oficial. El que falsifique sello oficial o use fraudulentamente el legítimo, en los casos que legalmente se requieran, incurrirá en multa.*



Cuando se falsifica o usa dañina y culposamente un sello oficial, se incurre en delito; por ejemplo, si en una empresa se firman los cheques con sellos (como firma personal), y este sello lo emplea el contador para beneficio ilegítimo propio, este acto constituye un uso fraudulento de sello oficial. De igual forma, quien falsifica sellos y usurpa la función del contador, también constituye un acto delictivo esta conducta. Ejemplos:

- a. Sellar cheques sin autorización.
- b. Sellar letras de cambio sin autorización.
- c. Sellar pagarés sin autorización.
- d. Sellar permisos sin autorización.

*Artículo 280. Falsificación de efecto oficial timbrado. El que falsifique estampilla oficial, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a ciento ocho (108) meses.*

Este no es un tipo de delito que se haya tipificado recientemente: desde la ley 153 de 1887, los que falsificaren el papel sellado ó las estampillas nacionales, sufrirán la pena de dos á cuatro años de presidio. Si la falsificación la hiciere alguno de los encargados de custodiar ó timbrar el papel, será declarado inhábil por diez años para obtener empleo ó cargo público, y sufrirá la pena de cuatro á seis años de presidio. Ejemplos:

- a. Emplear estampillas en documentos ajenos a la empresa.
- b. Dilapidar los intereses de la nación.

*Artículo 281. Circulación y uso de efecto oficial o sello falsificado. El que sin haber concurrido a la falsificación use o haga circular sello oficial o estampilla oficial, incurrirá en multa.*

De acuerdo a la ley 153 de 1887, los que introdujeren á sabiendas papel sellado ó estampillas nacionales falsificados, y los que, con igual conocimiento, contribuyeren á su introducción ó expendio, sufrirán la pena de dos á cuatro años de presidio. Los que hicieren uso de papel sellado ó estampillas falsificados, sabiendo que los son, y habiendo tenido parte en su falsificación, ó alguna inteligencia previa con los falsificadores para la ejecución del delito, sufrirán la misma pena de éstos. Los que hagan uso de dichos papel sellado ó estampillas con conocimiento de su falsificación, pero sin haber tenido parte en ella, ni inteligencia previa con los falsificadores, serán castigados con las penas señaladas á los cómplices del delito. Ejemplos:

- a. Sellar cheques sin autorización.
- b. Sellar letras de cambio sin autorización.
- c. Sellar pagarés sin autorización.
- d. Sellar permisos sin autorización.

*Artículo 285. Falsedad marcaria. El que falsifique marca, contraseña, signo, firma o rúbrica usados oficialmente para contrastar, identificar o certificar peso, medida, calidad, cantidad, valor o contenido, o los aplique a objeto distinto de aquel a que estaba destinado, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a noventa (90) meses y multa de uno punto treinta y tres (1.33) a treinta (30) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Si la conducta se realiza sobre sistema de identificación de medio motorizado, la pena será de sesenta y cuatro (64) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses de prisión y multa de uno punto treinta y tres (1.33) a treinta (30) salarios mínimos legales mensuales vigentes.*

La firma del revisor fiscal no sustituye la firma del contador, y a su vez, la firma del contador, no sustituye la de su jefe inmediato. Su firma sólo cubre las rúbricas que para tal cargo tienen validez y autorización expresa por su superior o por el manual de funciones de la compañía para la cual labore. Ejemplo:

- a. Emplear membretes oficiales a nombre propio.
- b. Emplear membretes como mecanismo de engaño.
- c. Realizar acciones a nombre de una marca en beneficio propio y no de la marca.
- d. Adulterar pesos.
- e. Adulterar medidas.
- f. Adulterar valores y contenidos.

*Artículo 286. Falsedad ideológica en documento público. El servidor público que en ejercicio de sus funciones, al extender documento público que pueda servir de prueba, consigne una falsedad o calle total o parcialmente la verdad, incurrirá en prisión de sesenta y cuatro (64) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) a ciento ochenta (180) meses.*

Esto aplica para lo que comúnmente se conoce como “maquillar informes”; los estados financieros y los respectivos balances, deben ir apoyados por el concepto real y verídico del contador; en estos informes el contador debe actuar amparado en la verdad para no incurrir en falsedad ideológica. El delito se agrava, si el documento se falsifica con el objeto de impedir un incremento en materia fiscal y tributaria, o si el documento hace parte de un proceso judicial.

Ejemplos:

- a. Maquillar estados financieros.
- b. Maquillar informes de resultados.
- c. Maquillar con el objeto de evadir tributos.
- d. Maquillar documentación para que no sea empleada en proceso penal.
- e. Maquillar documentación para que no sea empleada en proceso administrativo.
- f. Maquillar documentación para que no sea empleada en proceso laboral.

*Artículo 287. Falsedad material en documento público. El que falsifique documento público que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses. Si la conducta fuere realizada por un servidor público en ejercicio de sus funciones, la pena será de sesenta y cuatro (64) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) a ciento ochenta (180) meses.*

Al igual que en artículo anterior, este delito se refiere al maquillaje de estados financieros y balances de una empresa; y como agravante se cuenta el hecho, de que si con tal acción se cubre información probatoria, de igual forma, la sanción es entonces más elevada y onerosa. Ejemplos:

- a. Maquillar estados financieros.
- b. Maquillar informes de resultados.
- c. Maquillar con el objeto de evadir tributos.
- d. Maquillar documentación para que no sea empleada en proceso penal.
- e. Maquillar documentación para que no sea empleada en proceso administrativo.
- f. Maquillar documentación para que no sea empleada en proceso laboral.

*Artículo 288. Obtención de documento público falso. El que para obtener documento público que pueda servir de prueba, induzca en error a un servidor público, en ejercicio de sus funciones, haciéndole consignar una manifestación falsa o callar total o parcialmente la verdad, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses.*

*Artículo 291. Uso de documento falso. El que sin haber concurrido a la falsificación hiciere uso de documento público falso que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de cuatro (4) a doce (12) años.*

*Si la conducta recae sobre documentos relacionados con medios motorizados, el mínimo de la pena se incrementará en la mitad.*

*Artículo 292. Destrucción, supresión u ocultamiento de documento público. El que destruya, suprima u oculte total o parcialmente documento público que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses. Si la conducta fuere realizada por un servidor público en ejercicio de sus funciones, se impondrá prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ochenta (180) meses e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término. Si se tratare de documento constitutivo de pieza procesal de carácter judicial, la pena se aumentará de una tercera parte a la mitad.*

*Artículo 293. Destrucción, supresión y ocultamiento de documento privado. El que destruya, suprima u oculte, total o parcialmente un documento privado que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a ciento ocho (108) meses.*

Los anteriores artículos del Código Penal, han sido tratados con prontitud y amplitud por la Corte Suprema de Justicia, institución ésta que en sentencia del 1° de septiembre de 1994 (M. P. Dr. Jorge Carreño Luengas) se pronunció en relación con los temas de que se ocupa esta providencia, así: ".....sabido es, que tanto la falsificación en todo o en parte de un documento público, constituye delito, trátese de una alteración material o ideológica del documento. Es igualmente conducta punible el uso que se haga de un documento falso; sin embargo, cuando quien falsifica el documento público es el mismo que lo usa, la Legislación Penal Colombiana, integra en un solo tipo penal estos comportamientos, con indudable beneficio penológico para el inculpaado".

Ejemplos:

- a. Engañar, con documento falso, a un servidor público.
- b. Emplear documento falso como prueba física en un proceso jurídico.
- c. Ocultar información financiera que pueda resultar perjudicial.
- d. Destruir información financiera que pueda resultar perjudicial.

- e. Suprimir información financiera que pueda resultar perjudicial.
- f. Omitir información financiera que pueda resultar perjudicial.

*Artículo 296. Falsedad personal. El que con el fin de obtener un provecho para sí o para otro, o causar daño, sustituya o suplante a una persona o se atribuya nombre, edad, estado civil, o calidad que pueda tener efectos jurídicos, incurrirá en multa, siempre que la conducta no constituya otro delito.*

La Junta Central de Contadores debe denunciar ante las autoridades competentes a quien se identifique y firme como Contador Público sin estar inscrito como tal, mandato que encuentra razón de ser en la necesidad de defender los intereses de los usuarios de los servicios contables. Con esto, se busca establecer mecanismos para identificar a los falsos contadores, que actúan inescrupulosamente en el mercado laboral, perjudicando con sus actuaciones a personas jurídicas y naturales, que desarrollan su actividad empresarial en el país. Las personas que ejercen ilegalmente la profesión de Contador Público, además del cuestionamiento de orden disciplinario que se deriva de la aplicación de la Ley 43 de 1990, pueden incurrir en violaciones al ordenamiento penal, Código de Comercio y Estatuto Tributario, entre otros, por la realización de conductas de estafa, falsedad en sus diversas modalidades, suministro de datos o información contraria a la realidad, con destino a autoridades públicas, dando lugar a la aplicación de sanciones pecuniarias y de prisión. Ejemplos:

- a. Falsedad en cédula de ciudadanía.
- b. Falsedad en tarjeta profesional.
- c. Falsedad en diploma que acredite como contador.
- d. Falsedad en carta laboral.
- e. Falsedad en carta de ingresos.

f. Suplantación.

### **2.7.2.3. Delitos contra el orden económico social**

*Artículo 310. Exportación o importación ficticia. El que con el fin de obtener un provecho ilícito de origen oficial simule exportación o importación, total o parcialmente, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses y multa de sesenta y seis punto sesenta y seis (66.66) a setecientos cincuenta (750) salarios mínimos legales mensuales vigentes.*

El contador se debe abstener de emitir cualquier tipo de documentación falsa que indique importaciones o exportaciones para una empresa, ya sea que lo que se busque sea para provecho o beneficio propio, o bien, para provecho o beneficio de la empresa para la cual labora, sea ésta pública o privada.

Ejemplos:

- a. Documentar importaciones ficticias.
- b. Documentar exportaciones ficticias.
- c. Maquillar balances de importaciones.
- d. Maquillar balances de exportaciones.

*Artículo 313. Evasión fiscal. El concesionario, representante legal, administrador o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico, que incumpla total o parcialmente con la entrega de las rentas monopolísticas que legalmente les correspondan a los servicios de salud y educación, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a ciento ocho (108) meses y multa hasta de 1.020.000 UVT. En la misma pena incurrirá el concesionario, representante legal, administrador o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico que no declare total o parcialmente los ingresos percibidos, en el ejercicio del mismo, ante la autoridad competente.*

La finalidad de la esta norma es la de contrarrestar la evitación de un hecho imponible fiscalmente y, en algunos casos, el pago mismo del impuesto correspondiente, cuando se aplica a las hipótesis de omisión u ocultación total o parcial de un hecho gravable ya verificado. Se trata, por tanto, de una medida fiscal contra la evasión y la elusión fiscales. La norma fiscal puede colateralmente tocar aspectos de otros derechos y no por ello perder su indicada naturaleza y el poder legislativo su competencia para expedirla. Es de saberse, que algunos contribuyentes, con el objeto de obtener liquidez, se exponen a incumplir sus obligaciones fiscales, empleando para ello, los servicios de contadores públicos.

El Estado, como respuesta, y a fin de evitar el aumento de las cargas fiscales, la inequidad y el desequilibrio de las finanzas públicas, mediante diversos programas concebidos contra la evasión, busca recuperar los ingresos perdidos. La estructura y naturaleza de las diferentes medidas tomadas contra la evasión, responden a las prolíficas formas y manifestaciones de ocultamiento de los acontecimientos y hechos imponibles a los que recurren los contribuyentes - omisión de ingresos, declaración de costos, deducciones y descuentos inexistentes, subvaloración de activos, mimetización ilegal de ingresos, etc. - para dificultar la tarea de las autoridades y tornar en extremo difícil la tipificación y recaudo de la obligación tributaria. Ejemplos:

- a. Maquillar estados financieros.
- b. Maquillar informes de resultados.
- c. Maquillar con el objeto de evadir tributos.
- d. Evadir impuestos y autoremunerarse.
- e. Ocultar información.
- f. Incumplir con obligaciones fiscales.



*Artículo 397. Peculado por apropiación. El servidor público que se apropie en provecho suyo o de un tercero de bienes del Estado o de empresas o instituciones en que éste tenga parte o de bienes o fondos parafiscales, o de bienes de particulares cuya administración, tenencia o custodia se le haya confiado por razón o con ocasión de sus funciones, incurrirá en prisión de noventa y seis (96) a doscientos setenta (270) meses, multa equivalente al valor de lo apropiado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término. Si lo apropiado supera un valor de doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, dicha pena se aumentará hasta en la mitad. La pena de multa no superará los cincuenta mil salarios mínimos legales mensuales vigentes. Si lo apropiado no supera un valor de cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes la pena será de sesenta y cuatro (64) a ciento ochenta (180) meses e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término y multa equivalente al valor de lo apropiado.*

*Artículo 398. Peculado por uso. El servidor público que indebidamente use o permita que otro use bienes del Estado o de empresas o instituciones en que éste tenga parte, o bienes de particulares cuya administración, tenencia o custodia se le haya confiado por razón o con ocasión de sus funciones, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a setenta y dos (72) meses e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término.*

Debe tenerse en cuenta que el delito de peculado se comete no sólo por un funcionario público, sino también por un particular que administre o tenga bajo su custodia bienes del Estado o de sus empresas o instituciones y realice sobre ellos cualquiera de las conductas previstas en el tipo penal, esto es, también lo puede cometer quien haga las veces de contador. En sentido estricto, es pertinente observar que la norma propiamente no asimila al particular a un servidor público, pues el tipo penal se estructura bajo el entendido de que el sujeto activo de este ilícito es precisamente un particular. Sin embargo, mirada desde la perspectiva de su contenido y de la finalidad que se propone no cabe

duda que se tuvo en cuenta objetivamente que la actividad del particular que realice cualquiera de las acciones descritas en el numeral 1º, constituye materialmente función pública.

En relación a los bienes pertenecientes a empresas, instituciones que administren o tengan bajo su custodia el profesional (contador), de propiedad de asociaciones profesionales, cívicas, sindicales, comunitarias, juveniles, benéficas o de utilidad común no gubernamentales, debe entenderse que dichos bienes, merecen especial protección "por mandato de los artículos 38, 39, 51, 58, 64 y 103 de la Constitución Política.... a fin de garantizar que su administración, custodia o manejo, se efectúe de conformidad con las finalidades señaladas para cada tipo de asociación". Es evidente que al hacer extensivo el peculado a la protección de estos bienes el legislador, en el ejercicio de su libertad política para conformar la norma penal, tuvo en cuenta el interés general que representa la protección de dichos bienes, en razón de la naturaleza social de las organizaciones a las cuales pertenecen y a la finalidad a la cual están destinados. Ejemplos:

- a. Utilizar a su favor los recursos financieros de la empresa.
- g. Vender secretos comerciales.
- h. Traficar con influencias.
- i. Utilizar a su favor equipos de la empresa.
- j. Utilizar a su favor vehículos de la empresa.
- k. Realizar pagos según su arbitrio.

*Artículo 405. Cohecho propio. El servidor público que reciba para sí o para otro, dinero u otra utilidad, o acepte promesa remuneratoria, directa o indirectamente, para retardar u omitir un acto propio de su cargo, o para ejecutar uno contrario a sus deberes oficiales, incurrirá en prisión de ochenta (80) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses,*

*multa de sesenta y seis punto sesenta y seis (66.66) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses.*

*Artículo 406. Cohecho impropio. El servidor público que acepte para sí o para otro, dinero u otra utilidad o promesa remuneratoria, directa o indirecta, por acto que deba ejecutar en el desempeño de sus funciones, incurrirá en prisión de sesenta y cuatro (64) a ciento veintiséis (126) meses, multa de sesenta y seis punto sesenta y seis (66.66) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses. El servidor público que reciba dinero u otra utilidad de persona que tenga interés en asunto sometido a su conocimiento, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a noventa (90) meses, multa de cuarenta (40) a setenta y cinco (75) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por ochenta (80) meses.*

*Artículo 407. Cohecho por dar u ofrecer. El que dé u ofrezca dinero u otra utilidad a servidor público, en los casos previstos en los dos artículos anteriores, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses, multa de sesenta y seis punto sesenta y seis (66.66) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses.*

COHECHO PROPIO. Es el delito que comete el servidor público que acepta dinero u otra utilidad, para retardar u omitir un acto propio de su cargo, o para ejecutar uno contrario a sus deberes oficiales. Ejemplos:

- a. Aceptar dinero de su jefe inmediato para omitir información.
- b. Aceptar dinero de empleados para omitir aportes en seguridad.

COHECHO IMPROPIO. Comete este delito el servidor público que acepta dinero u otras utilidades para ejecutar un acto propio de su cargo. Ejemplos:

- a. Aceptar dinero de su jefe inmediato para omitir información.
- b. Aceptar dinero de empleados para omitir aportes en seguridad.

COHECHO POR DAR U OFRECER. Este delito lo cometen los particulares que ofrecen dinero u otra utilidad a un servidor público para que omita, retarde o ejecute funciones propias de su cargo, o para realizar actos contrarios a sus deberes. Ejemplos:

- a. Aceptar dinero de su jefe inmediato para omitir información.
- b. Aceptar dinero de empleados para omitir aportes en seguridad.

*Artículo 445. Infidelidad a los deberes profesionales. El apoderado o mandatario que en asunto judicial o administrativo, por cualquier medio fraudulento, perjudique la gestión que se le hubiere confiado, o que en un mismo o diferentes asuntos defienda intereses contrarios o incompatibles surgidos de unos mismos supuestos de hecho, incurrirá en prisión de dieciséis (16) a setenta y dos (72) meses. Si la conducta se realiza en asunto penal, la pena imponible se aumentará hasta en una tercera parte.*

La profesión de contador público tiene un gran atributo: gozan de la confianza pública. Esto implica que la labor que realizan tiene una función social, no sólo como imperativo moral, sino por definición legal. Entonces es evidente el aforismo: “la fe pública es sólo la forma, la esencia del contador es la confianza pública”, dado que la esencia del contador público en su desempeño como revisor fiscal, reside en la retribución de dicha confianza con pasos decididos y esfuerzos constante en la protección de los activos, la verificación de la existencia real de los pasivos y el mantenimiento del patrimonio de todo ente económico donde actúan. El ejercicio de la contaduría pública debe estar orientado por lo tanto, hacia el beneficio del orden y la seguridad en las

relaciones económicas entre el Estado y los particulares y de estos entre sí.

Ejemplos:

- a. Abusar de la confianza de su empleador.
- b. Abusar de la buena fe de su empleador.
- c. Faltar al código ético del contador público.
- d. Abusar de su posición.
- e. Defender sólo intereses personales.
- f. Perjudicar la gestión de la empresa.

## **2.8. SANCIONES POR EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

### **2.8.1. Ley 43 de 1990**

Como ha quedado estipulado en la normatividad colombiana, la Contaduría Pública es una profesión que tiene como fin satisfacer necesidades de la sociedad, mediante la medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera de las empresas o los individuos y la preparación de informes sobre la correspondiente situación financiera, sobre los cuales se basan las decisiones de los empresarios, inversionistas, acreedores, demás terceros interesados y el Estado acerca del futuro de dichos entes económicos. En este orden de ideas, el ejercicio de la Contaduría Pública implica una función social especialmente a través de la fe pública que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de éstos entre sí.

Ahora bien, de acuerdo a los artículos 23 y 24 de la Ley 43 de 1990, existen tanto sanciones como multas, suspensión y cancelación de la inscripción del

Contador Público cuando en el ejercicio de sus funciones éste incurra en alguna falta contemplada como tal por la ley colombiana. En este sentido se puede hablar de que la Junta Central de Contadores puede imponer las siguientes sanciones:

1. Amonestaciones en el caso de fallas leves.
2. Multas sucesivas hasta de cinco salarios mínimos cada una.
3. Suspensión de la inscripción.
4. Cancelación de la inscripción.

En cuanto a las multas, se aplicará esta sanción cuando la falta no conlleve la comisión de delito o violación grave de la ética profesional. El monto de las multas que imponga la Junta central de Contadores, será proporcional a la gravedad de las faltas cometidas. Dichas multas se decretarán en favor del Tesoro Nacional.

Son causales de suspensión de la inscripción de un Contador Público hasta el término de un año, las siguientes:

1. La enajenación mental, la embriaguez habitual u otro vicio o incapacidad grave judicialmente declarado, que lo inhabilite temporalmente para el correcto ejercicio de la profesión.
2. La violación de las normas de la ética profesional.
3. Actuar con quebrantamiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas.
4. Desconocer las normas jurídicas vigentes sobre la manera de ejercer la profesión.
5. Desconocer flagrantemente los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia como fuente de registros e informaciones contables.

6. Incurrir en violación de la reserva comercial de los libros, papeles e informaciones que hubiere conocido en el ejercicio de la profesión.
7. Reincidir por tercera vez en causales que den lugar a imposición de multas.
8. Las demás que establezcan las Leyes.

Por último, para que se dé la cancelación de la inscripción del Contador Público, éste debe incurrir en alguna de las siguientes causales:

1. Haber sido condenado por delito contra la fe pública, contra la propiedad, la economía nacional o la administración de justicia por razón del ejercicio de la profesión.
2. Haber ejercido la profesión durante el tiempo de suspensión de la inscripción.
3. Ser reincidente por tercera vez en sanciones de suspensión por razón del ejercicio de la Contaduría Pública.
4. Haber obtenido la inscripción con base en documentos falsos, apócrifos o adulterados.

Se podrá cancelar el permiso de funcionamiento de las sociedades de Contadores Públicos en los siguientes casos:

- a) Cuando por grave negligencia o dolo de la firma, sus socios o los dependientes de la compañía, actúen a nombre de la sociedad de Contadores Públicos y desarrollen actividades contrarias a la Ley o a la ética profesional.
- b) Cuando la sociedad de Contadores Públicos desarrolle su objeto sin cumplir los requisitos establecidos en esta misma Ley.

Para la aplicación de las sanciones previstas, se seguirá el mismo procedimiento establecido en el artículo 28 de la Ley 43 de 1990. Y los pliegos

de cargos y notificaciones a que haya lugar se cumplirán ante el representante legal de la sociedad infractora. La sanción de cancelación al Contador Público podrá ser levantada a los diez años o antes, si la justicia penal rehabilita al condenado.

### **2.8.2. Código de Comercio**

Según el artículo 51 del Código de Comercio colombiano, harán parte integrante de la contabilidad todos los comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas en los libros, así como la correspondencia directamente relacionada con los negocios.

El artículo 57 sostiene, por su parte, que en los libros de comercio se prohíbe:

- 1) Alterar en los asientos el orden o la fecha de las operaciones a que éstos se refieren;
- 2) Dejar espacios que faciliten intercalaciones o adiciones en el texto de los asientos o a continuación de los mismos;
- 3) Hacer interlineaciones, raspaduras o correcciones en los asientos. Cualquier error u omisión se salvará con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere;
- 4) Borrar o tachar en todo o en parte los asientos, y
- 5) Arrancar hojas, alterar el orden de las mismas o mutilar los libros.

El artículo 58 estipula, por otro lado, que la violación a lo dispuesto en el artículo anterior hará incurrir al responsable en una multa hasta de cinco mil pesos que impondrá la cámara de comercio o la Superintendencia Bancaria o de Sociedades, según el caso, de oficio o a petición de cualquier persona, sin perjuicio de las acciones penales correspondientes.



Los libros en los que se cometan dichas irregularidades carecerán, además, de todo valor legal como prueba en favor del comerciante que los lleve. Cuando no pueda determinarse con certeza el verdadero responsable de estas infracciones, serán solidariamente responsables del pago de la multa el propietario de los libros, el contador y el revisor fiscal, si éste incurriere en culpa.

Ya en el artículo 62, el revisor fiscal, el contador o el tenedor de los libros regulados en la ley que violen la reserva de los mismos, será sancionado con arreglo al Código Penal en cuanto a la violación de secretos y correspondencia, sin perjuicio de las sanciones disciplinarias del caso.

El artículo 157 versa sobre los administradores, contadores y revisores fiscales que ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades cometidas en los balances, incurrirán en las sanciones previstas en el Código Penal para el delito de falsedad en documentos privados y responderán solidariamente de los perjuicios causados.

Por último, el artículo 212 establece que el revisor fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o a la junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la falsedad en documentos privados, más la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de revisor fiscal.

### **2.8.3. Ley 222 de 1995**

En su artículo 43 se habla, específicamente, de la responsabilidad penal que hay que asumir con prisión de uno a seis años quienes a sabiendas incurran en las siguientes faltas:

1. Se suministren datos a las autoridades o se expidan constancias o certificaciones contrarias a la realidad.
2. Se ordenen, toleren, hagan o encubran falsedades en los estados financieros o en sus notas.

#### **2.8.4. Ley 190 de 1995 o Estatuto Anticorrupción**

La Ley 190 de 1995 en su artículo 17 se adiciona al Código Penal Colombiano el artículo 59A, el cual estipula que los servidores públicos a que se refiere el inciso 1 del artículo 123 de la Constitución Política, quedarán inhabilitados para el desempeño de funciones públicas cuando sean condenados por delitos contra el patrimonio del estado; por su parte, el artículo 19 de dicho estatuto modifica el artículo 133 del Código Penal, el cual trata sobre el delito de peculado por apropiación y que establece que el servidor público que se apropie en provecho suyo o de un tercero de bienes del estado o de empresas o instituciones en que éste tenga parte o de bienes o fondos parafiscales, o de bienes de particulares cuya administración, tenencia o custodia se la haya confiado por razón o con ocasión de sus funciones, incurrirá en prisión de seis a quince años, multa equivalente al valor de lo apropiado e interdicción de derechos y funciones públicas de seis a quince años.

Si lo apropiado no supera un valor de cincuenta salarios mínimos legales mensuales vigentes, dicha pena se disminuirá de la mitad a las tres cuartas partes. Si lo apropiado supera un valor de doscientos salarios mínimos legales mensuales vigentes, dicha pena se aumentará hasta en la mitad.

Así mismo, el artículo 30, que modifica el artículo 151 del Código Penal y que versa sobre el prevaricato por asesoramiento ilegal, sostiene que el servidor público que asesore, aconseje o patrocine de manera ilícita a persona que

gestione cualquier asunto público de su competencia, incurrirá en prisión de tres a seis años, multa de cincuenta a cien salarios mínimos legales mensuales vigentes e interdicción de derechos y funciones públicas por el mismo término de la pena principal.

De otra parte, el artículo 45 estipula que de conformidad con la reglamentación que al efecto expida el Gobierno Nacional, todas las personas jurídicas y las personas naturales que cumplan los requisitos señalados en el reglamento, deberán llevar contabilidad, de acuerdo con los principios generalmente aceptados. Habrá obligación de consolidar los estados financieros por parte de los entes bajo control.

Cuando se cumplan los requisitos, los estados financieros básicos y los estados financieros consolidados deberán ser sometidos a una auditoría financiera. El Gobierno podrá expedir normas con el objeto de que tal auditoría contribuya a detectar y revelar situaciones que constituyan prácticas violatorias de las disposiciones o principios a que se refiere la Ley.

#### **2.8.5. Estatuto tributario**

Estipula el artículo 657, en su literal b, que cuando se establezca que el contribuyente lleva doble contabilidad, doble facturación o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente no se encuentra registrada en la contabilidad. Así mismo, se estipula que las personas comisionadas que hayan constatado el hecho de la compra sin factura o documento equivalente, deberán elaborar simultáneamente el informe correspondiente, y darán traslado a la oficina competente para que se imponga al establecimiento una sanción de cierre por evasión, de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 657 del Estatuto Tributario.

Ahora, en el artículo 669 se dispone que los responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes al régimen común, que realicen operaciones ficticias, omitan ingresos o representen sociedades que sirvan como instrumento de evasión tributaria, incurrirán en una multa equivalente al valor de la operación que es motivo de la misma. Esta multa se impondrá por el Administrador de Impuestos Nacionales, previa comprobación del hecho y traslado de cargos al responsable por el término de un mes para contestar.

En el artículo 684-3 se estipula que El Gobierno Nacional podrá establecer la tarjeta fiscal como un sistema técnico para el control de la evasión, y determinar sus controles, condiciones y características, así como los sectores de personas o entidades, contribuyentes, o responsables obligados a adoptarla. Su no adopción dará lugar a la aplicación de la sanción establecida en el inciso segundo del artículo 684-2 de este Estatuto. El costo de adquisición de la tarjeta fiscal, será descontable del impuesto sobre la renta del período gravable en que empiece a operar.

En las condiciones señaladas anteriormente también será descontable el costo del programa de computador y de las adaptaciones necesarias para la implantación de la tarjeta fiscal, hasta por una suma equivalente al cincuenta (50%) del valor de las tarjetas instaladas durante el respectivo año. ahora, los sectores de contribuyentes que deban adoptar la tarjeta fiscal establecida en el presente artículo, deberán corresponder preferencialmente a los sectores proclives a la evasión, de acuerdo con las recomendaciones de la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera.

Por último, en el artículo 795 se establece que cuando los no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios o los contribuyentes exentos de tal

gravamen, sirvan como elementos de evasión tributaria de terceros, tanto la entidad no contribuyente o exenta, como los miembros de la junta o el consejo directivo y su representante legal, responden solidariamente con el tercero por los impuestos omitidos y por las sanciones que se deriven de la omisión.

#### **2.8.6. Ley 633 de 2000**

El artículo 41, precisamente, dispone que cuando las materias primas, activos o bienes que forman parte del inventario, o las mercancías recibidas en consignación o en depósito, sean aprehendidas por violación al régimen aduanero vigente, la sanción se hará efectiva una vez quede en firme en la vía gubernativa el acto administrativo de decomiso.

En este evento la sanción de clausura será de treinta días calendario y se impondrán sellos oficiales que contengan la leyenda CERRADO POR EVASION Y CONTRABANDO. Esta sanción se aplicará en el mismo acto administrativo de decomiso y se hará efectiva dentro de los dos días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa. Esta sanción no será aplicable al tercero tenedor de buena fe, siempre y cuando lo pueda comprobar.

Ahora bien, en el artículo 60 se establece, además, que la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial podrá celebrar convenios o suscribir contratos con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para combatir la evasión y morosidad en el pago de tributos, contribuciones, aportes y multas. En desarrollo de estos podrán realizar planes conjuntos de fiscalización, cobro y capacitación.

## **2.9. FALENCIAS DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO COLOMBIANO FRENTE A LA EVASIÓN FISCAL**

Son muchas las situaciones que dan lugar a la evasión fiscal; por ejemplo, el egoísmo, la inconformidad con el rol administrativo del Estado, el tedio que ocasiona el trámite burocrático de pagar tributos y, principalmente, el sacrificio pecuniario que implica el acto mismo de tributar; por ello, tanto el ciudadano como el empresario, de manera permanente, busca perfeccionar los mecanismos a través de los cuales debe contribuir con tributos al Estado, es decir, debe identificar las herramientas jurídicas con las que cuenta el Estado y emplearlas de la manera más provechosa posible de tal forma que, o bien se evite el sacrificio pecuniario o, simplemente, dicho sacrificio exija una menor cuantía de los pagos que se realizan.

De acuerdo con Cusgüen Olarte<sup>28</sup>, la evasión fiscal tiene sus raíces, en gran parte, en las fallas de control, de supervisión, de coordinación, de selección de personal y de pulcritud administrativa de las instituciones encargadas de hacer los recaudos tributarios pertinentes; básicamente, la corrupción es un común denominador en estas entidades, lo que de antemano ocasiona desconfianza en el contribuyente mismo; así, mientras que al contribuyente que elude o evade impuestos se le aplican sanciones de carácter penal y civil, al funcionario público corrupto que se apropia de los tributos de los contribuyentes simplemente se somete a sanciones disciplinarias de tipo administrativo.

Frente a estos hechos, el contribuyente, como sujeto pasivo, elige cualquiera de estas opciones: se abstiene de ejecutar actos que constituyen hecho gravable o las circunstancias determinantes de mayores tributos, o bien, desarrolla

---

<sup>28</sup> CUSGÜEN OLARTE, Eduardo. Evasión y contrabando. Bogotá: Leyer, 2000. p.51.

actividades que ordinariamente ocasionan impuesto, pero intenta eludir o minimizar la correspondiente obligación tributaria. Sea cual sea la opción, siempre quedan en evidencia las falencias en los procedimientos tributarios debido a la multiplicidad de medios y prácticas a las que puede acudir el contribuyente para evadir tributos.

### **2.9.1. Medios ilegales**

Según Cusgüen Olarte<sup>29</sup>, un contribuyente puede tratar de evadir sin renunciar al beneficio económico que se deriva de la actividad sometida al gravamen, para lo cual emplea formas jurídicas inusitadas, abusando de las formas corrientes para adaptarlas a sus intereses y simulando situaciones tributarias que no corresponden a la realidad. Dentro de estas prácticas se encuentra la tentativa de evasión, la elusión lograda mediante interpretación de las normas legales o el aprovechamiento de sus deficiencias y las actuaciones irregulares o artificiosas.

### **2.9.2. Medios dolosos**

Aquí la reducción de impuestos o la evasión de la obligación tributaria se logra a través de la infracción abierta y descarada de la ley, empleando medios que en el Código Penal Colombiano constituyen un delito<sup>30</sup>. De esta manera, el sujeto pasivo logra tergiversar la información que, por lo general, sirve como fundamento para establecer los gravámenes; aprovecha herramientas como la falsedad de documentos públicos, su adulteración, la tergiversación de la información, el fraude procesal, entre otros.

---

<sup>29</sup> Ibid. p. 56.

<sup>30</sup> Cfr. Punto 2.7.2.

### **2.9.3. Omisión de la información**

En este tipo de situaciones se incumple con la presentación de declaraciones tributarias, no se informan las bases gravables, lo cual da lugar a que no se exija el pago de impuestos. Por tanto, al no presentarse la declaración tributaria, se incurre en un abierto desacato a la ley que le permite al contribuyente permanecer por fuera de los registros oficiales, lo cual hace difícil identificar al sujeto pasivo del impuesto.

### **2.9.4. Información falsa o incompleta**

Si bien en este tipo de acción el sujeto pasivo presenta declaraciones tributarias, tributa menos de lo que legalmente le corresponde, ya que oculta, desfigura u omite información para procurar la evasión. También constituye desacato a la ley y permite al contribuyente permanecer por fuera de los registros oficiales; lo problemático de esta situación es que los organismos que administran los tributos no someten a procesos ni a cobros coactivos a quienes omiten dicha información.

### **2.9.5. Recursos sin fundamento legal**

Aunque los sujetos pasivos tienen la posibilidad de interponer recursos contra los actos administrativos, muchos contribuyentes se valen de estos mecanismos para escapar a las pretensiones tributarias del Estado y así posponer el cumplimiento de las obligaciones tributarias o buscando obtener favorecimiento con el “silencio administrativo”<sup>31</sup>.

---

<sup>31</sup> El silencio administrativo es aquel que se da ante la omisión de la Administración para resolver los recursos interpuestos. Este concepto se contrapone al de silencio administrativo sustantivo, que se produce ante la no respuesta de la entidad frente a la primera petición, una



### **2.9.6. Alteración de la relación tributaria**

Esta comprendida por los actos y omisiones realizadas por el sujeto pasivo con el fin de entorpecer la gestión administrativa del Estado, así se evita que las autoridades tributarias ejerzan oportunamente sus funciones o que se extinga la obligación de tributar. Las principales alteraciones son: deliberada omisión de actuaciones y registros falsos sobre el cumplimiento de las obligaciones.

### **2.9.7. Omisión de pagos**

Mediante este procedimiento no se alteran las bases gravables ni se disminuye el valor de los impuestos, tampoco se extingue irregularmente la obligación, sino que, simplemente, no se paga el gravamen dentro de los términos legales.

## **2.10. MECANISMOS PARA CONTRARRESTAR LA ELUSIÓN Y LA EVASIÓN FISCAL**

### **2.10.1. Mecanismos comerciales**

En materia comercial, se han establecido una serie de normas por parte del legislativo dentro de las que se contemplan medidas de control al fraude y la evasión fiscal. Una de esas medidas la constituyen los libros de contabilidad, con los cuales se cumple una de las finalidades de la ciencia contable como es la de relacionar y verificar los bienes que la empresa posee. Al respecto, el

---

vez han transcurrido tres meses a partir de su presentación, pero que no es suficiente para acudir a la vía jurisdiccional, sino que es necesario agotar frente a él los recursos que proceden contra la decisión (N. de las A.).

artículo 19 del Código de Comercio, en su ordinal 3, determina que todo comerciante debe llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales; esto, a su vez, queda fundamentado en lo estipulado en los artículos 51, 52, 56, 57, 59 y 61 a 68 del Código de Comercio colombiano.

De otra parte, el control de la elusión y la evasión tributaria también se ejerce desde el trabajo desarrollado por las superintendencias, en especial la Superintendencia Financiera y la de Sociedades, teniendo la primera la función específica de controlar y vigilar el cumplimiento de las disposiciones que regulan el comercio de divisas de oro y el cambio; y la segunda encargada de vigilar y controlar el comportamiento económico, administrativo, financiero y accionario de las sociedades colombianas.

#### **2.10.2. Mecanismos jurídico-penales**

Aunque las normas penales anteriormente analizadas se convierten en mecanismos disuasivos de la elusión y evasión fiscal, vale la pena agregar que el derecho penal pretende identificar en quiénes recae la responsabilidad colectiva cuando en un presunto hecho se encuentran varias personas comprometidas; éste es un derecho, además, que armoniza con el derecho tributario, ya que complementa en materia sancionatoria y punitiva la aplicación de la norma tanto penal como fiscal.

#### **2.10.3. Mecanismos administrativos: Plan Anual Antievasión – DIAN**

Con este plan se pretende avanzar en las tareas contra los delitos y las infracciones fiscales, así como seguir disminuyendo la evasión y el contrabando; para éste objetivo la Dian implementará en todo el territorio

nacional acciones que comprendan el control y la fiscalización, con el ánimo de seguir mejorando el recaudo y poder cumplir con las metas establecidas.

Para desarrollar las acciones de control y fiscalización se buscará una adecuada determinación del IVA como también establecer con claridad el cobro de la retención en la fuente identificando en este caso los omisos y poder reclasificar los responsables del régimen simplificado al régimen común del IVA.

Para el desarrollo de este plan la DIAN podrá contratar supernumerarios, ampliar la planta y reclasificar internamente a sus funcionarios, de igual manera podrá destinar recursos adicionales a la capacitación, compra de equipo, sistematización, programas de cómputo y en general realizar todos los gastos necesarios para poder llevar a cabo las directrices ordenadas desde el alto gobierno, esto ha contribuido a que se presente en la entidad una mayor movilidad y profesionalización de la misma por cuanto los funcionarios que se encuentran en las áreas misionales han podido desarrollar una tarea más especializada y acorde con los compromisos que ha adquirido la entidad.

La DIAN está financiando la totalidad de los 3.648 supernumerarios con que hoy cuenta para garantizar los propósitos de la Entidad con cargo a este proyecto. De igual manera en el año 2007 le aprobaron a la entidad que financiara con cargo a los recursos de este plan parte de su planta de personal y es así como desde el año 2008 la DIAN viene financiando el 46% de su recurso humano.

En desarrollo de este plan la DIAN en los últimos años ha efectuado labores de aprehensión de mercancías, superar los niveles de recaudo exigidos por el Gobierno Nacional, con los cuales se han podido desarrollar los compromisos que tiene el Estado Colombiano en especial con la seguridad democrática ,la

cohesión económica y un mayor impacto de la inversión privada. Podemos afirmar también que gracias a este plan hoy se tiene una cantidad superior de contribuyentes que declaran y cancelan al fisco nacional las obligaciones tanto tributarias, aduaneras y cambiarias que buscan lograr un mayor recaudo. También se están efectuando campañas publicitarias en aras a concientizar al ciudadano para que cumpla con sus obligaciones tributarias. Para efecto de almacenar las mercancías aprehendidas en desarrollo de las labores, se ha hecho necesario contratar con los almacenes generales de depósito, a fin de conservar en buen estado las mercancías aprehendidas, decomisadas y abandonadas.

## **2.11. LA RECUPERACIÓN DE LA CONFIANZA EN EL ÁMBITO CONTABLE**

Como lo expone Rafael Franco Ruiz<sup>32</sup>, la confianza es una categoría social que ha sido estudiada con bastante acierto. En sí:

*“La confianza es un estado de seguridad en el individuo, que le permite integrarse con otros porque existe la esperanza, en camino a la certeza, en su lealtad e integridad. Puede abordarse su estudio desde un plano axiológico por ser un valor o desde la perspectiva social por constituir, junto con los valores, redes y actitudes, un capital social determinante para el desarrollo. La confianza crece en condiciones de claridad comunicacional, de certeza y pertinencia de la información y la claridad en gran medida se determina por la simplicidad que posibilita la comprensión. Por eso la contabilidad realiza una función social en la creación de confianza, al simplificar la complejidad a través de la construcción de representaciones claras de procesos complejos, cuyos contenidos alcanzan mayor credibilidad, efecto de la confianza, por los dictámenes profesionales sobre la certeza de sus contenidos al disminuir los riesgos. Confianza y riesgo tienen una relación antinómica. Además, la*

---

<sup>32</sup> FRANCO RUIZ, Rafael. Requiem por la Confianza. Pereira: Investigar Editores, 2002.

*confianza constituye el elemento central de la asociación voluntaria, solo cuando se cree en el otro existe la posibilidad de unirse para la búsqueda de un logro común a partir de la provisión conjunta de recursos. La confianza desarrolla la asociación espontánea, permite la formación de capitales entre desconocidos que confían en un gestor, despersonaliza el capital empresarial y por esa vía eterniza a las organizaciones. En fin, la confianza deviene de los altos valores y sólida formación”<sup>33</sup>.*

De todo lo anterior, podemos decir hoy existe una cierta desconfianza en la profesión contable y para que dicha confianza se recupere es necesario, en primer lugar, velar por una educación, desde las mismas facultades de Contaduría Pública, que procure procesos cognoscitivos que permitan el descubrimiento de nuevos hechos y fenómenos, la formación de relaciones generalizadas y la invención de instrumentos mentales y materiales para complementar las actividades humanas; en sí, lo que se debe buscar es que mediante la implementación de procesos educativos se dinamice el conocimiento.

En segundo lugar, es necesario que conocimiento científico, tecnología y sociedad sean los pilares fundamentales de la disciplina contable, en donde se procure un cambio casi que total en la práctica contable actual: un cambio tanto en los agentes de aprendizaje como una definición clara del objeto de estudio de la profesión contable, desarrollo de los medios y una fundamentación profunda de los procesos que garanticen como producto una buena enseñanza y aprendizaje.

Por último, queda por entendido que el conocimiento racional es el que debe orientar todas las actividades, reflexiones y formas de comportamiento del

---

<sup>33</sup> Ibid.

Contador Público de hoy. Como lo expone de nuevo Franco Ruiz<sup>34</sup>, la función social de la moral debe, indiscutiblemente, ubicarse como reguladora de las relaciones del individuo con la sociedad, claro está en pro del beneficio social.

La confianza, entonces, es un punto que debe afianzarse en la Contaduría Pública, no sólo porque implica seguridad, buena fe, credibilidad, sino porque hace del individuo una persona capaz de asumir cualquier responsabilidad laboral con rectitud, razonabilidad y conocimiento.

En suma, la confianza implica un ejercicio profesional al servicio de los conciudadanos; así, recuperar la confianza en el ámbito de la contaduría pública, no sólo resulta de una obligación social de estos profesionales, sino también, hace parte de la responsabilidad social de las empresas y las universidades, al requerir y formar profesionales íntegros, comprometidos con el crecimiento de la disciplina contable.

---

<sup>34</sup> Ibid.

### 3. CONCLUSIONES

- Resulta bastante extraño hablar de ética y sobre todo de la conducta y la responsabilidad ética en el ámbito de una profesión determinada en estos tiempos modernos en donde imperan los valores capitalistas, el materialismo y el consumismo; éste pareciera ser un discurso extraño en el contexto de cualquier disciplina, pero aún así principios como la buena fe, la integridad, la independencia, la responsabilidad, la confidencialidad, la observación de las disposiciones normativas, la competencia, la colaboración, el respeto entre colegas y, en general, la conducta ética, siguen teniendo cabida, más aún en el haber y hacer de la contaduría pública, en donde se presumen actuaciones correctas conforme a las normas jurídicas y a las costumbres aceptadas por la sociedad.
- Desde una perspectiva ética, la actuación correcta y conforme a valores axiológicos y legales en materia fiscal y tributaria no sólo debe ser propia del Contador Público, sino también del empresario, del comerciante, del usuario, del consumidor y del ciudadano en general; sin embargo, ello no indica que la conducta ética del Contador no deba ser una constante, por el contrario, su responsabilidad es mayor en la medida en que es el poseedor de las habilidades, destrezas y conocimiento para un correcto y adecuado uso de la profesión contable.
- En los países escandinavos, tanto la elusión como la evasión fiscal son fenómenos escasos, por no decir ajenos, a la cultura tributaria de sus ciudadanos; estas naciones se caracterizan por imponer las cargas fiscales y tributarias más elevadas en el mundo, aún así, la eficiencia administrativa

del Estado de estos tributos a través de acceso gratuito a la salud, a la educación, a la vivienda, a la alimentación, garantizan una calidad de vida óptima a sus ciudadanos; esto ocasiona que los sujetos pasivos de la obligación tributaria, en realidad, no presenten discrepancias y reclamos por el cobro de tributos tan elevados. Sin embargo, en países como Colombia dicha eficiencia administrativa de los tributos pone en tela de juicio su administración e inversión en asuntos de carácter presupuestal, lo que lleva, en gran medida, a la población que tributa a mantener un permanente descontento sobre estos hechos y, por ende, a que se eluda o evada la acción tributaria, sumando a ello la necesidad de conservar los intereses pecuniarios lo más intacto posible.

- Un código ético no tiene validez alguna si el profesional al cual está dirigido carece de integridad que haga palpable la acción ética; en la consolidación de dicha integridad no sólo incide la formación académica, sino también la sociedad, las instituciones estatales y hasta la familia misma; la falla en uno de estos elementos da lugar a responsabilidades comerciales, civiles, penales y administrativas que no sólo recaen sobre el profesional, sino también sobre terceros que procuran tales comportamientos o que ocultan el cometimiento de los mismos.



## BIBLIOGRAFÍA

ACTUALÍCESE. Ley 43 de diciembre 13 de 1990: Por la cual se adiciona la ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de contador público y se dictan otras disposiciones.

CASTAÑO GONZÁLEZ, Antonio de Jesús y otros. Fe y confianza pública en la gestión oficial con un enfoque de auditoría integral. Medellín: Universidad de Antioquia, Facultad de Ciencias Económicas, Departamento de Ciencias Contables, 2006.

CÓDIGO DE COMERCIO.

CUERVO ROJAS, Miguel Eduardo y CARMONA ORTEGA, Angélica María. Conciencia social en el contador público. En: Revista de la Universidad de la Salle, Bogotá. Vol. 24, No. 35, Jun. 2003. p. 75 - 86.

CUSGÜEN OLARTE, Eduardo. Evasión y contrabando. Bogotá: Leyer, 2000. 215 p.

GARCÍA SABATE, Carlos. Ética profesional de la contaduría pública: casos prácticos. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1999. 96 p.

GONZÁLEZ LABRADA, Anselmo Principios básicos de ética profesional del contador. En: Contaduría, Medellín. No. 01, Sep. 1982. p. 5 – 42.

GONZALO ANGULO, José Antonio. Ética y enseñanza de la contabilidad (Una propuesta de discusión). En: Contaduría, Medellín. No. 50, Ene. – Jun. 2007. p. 11 – 42.

HOYOS BOTERO, Consuelo. Un modelo para investigación documental. Medellín: Señal Editora, 2000. 118 p.

INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PÚBLICOS (CORPORATIVO). Normas y procedimientos de auditoría. Bogotá: Librería El Contador Público, 1983.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS (CORPORATIVO). Normas de actuación profesional en materia fiscal. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1991.

LÓPEZ SOTO, Hernando. Deontología del contador público. Colombia: Editores S.A. Villa María, 1995. 267 p.

MONTOYA ARBELÁEZ, Angélica María. Código de ética de la IFAC. [En Internet] <<http://www.monografias.com/trabajos35/codigo-etica-ifac/codigo-etica-ifac.shtml>> [Consultado en marzo de 2010].

OSPINA VÉLEZ, Luis Eduardo. El contador y la ética. En: Visión contable: Medellín, Jul.-Dic. 1991.

PEÑA BERMÚDEZ, Jesús María. Revisoría fiscal: ¿Interventoría o auditoría? Bogotá, Mercurio, 2003.

REVISTA DINERO (Corporativo). Evasión y elusión, una mala decisión. En: Dinero (Bogotá), No. 190, Sep. 19, 2003, p. 222-226.

ROCKEY, Charles. El contador público al servicio de las empresas. España: Editorial Hispano Europea, 1959.

RODRÍGUEZ, Leonardo. El contador público en el nuevo milenio: misión y visión. En: Contaduría No. 38, Medellín, (Mar. 2001); p. 123-135.

SALAZAR MARTÍNEZ, Carmen Marila. Responsabilidad social del contador público. En: Proyección Universitaria N° 12: Tunja, Mar. 1998.

SALAZAR MAYA, Gloria Cecilia. Cambios en el perfil profesional del contador público en el mundo actual. Medellín: Universidad de Medellín, 2000.

VÁSQUEZ BONILLA, José de Jesús. Proyección social del Contador Público. México: Instituto mexicano de contadores públicos, 2003.

VÁSQUEZ BERNAL, Ricardo. Impacto de la subjetividad de la información contable en la ética profesional. En: Revista Legis del Contador .Número 11. Bogotá: Septiembre de 2002.

YOUNES MORENO, Diego. Nuevo régimen del control fiscal. Medellín: Dike, 1995.

ZAPATA MONSALVE, Miguel Ángel. Habilidades y prácticas de estudio en la educación contable: El enfoque de habilidades en la formación del contador público. En: Contaduría, Medellín. No. 43, Jul.-Dic. 2003. p. 93 - 112

## ANEXOS

### **Anexo A. Evasión fiscal, versus elusión fiscal, versus ahorro fiscal<sup>35</sup>**

Evasión fiscal, elusión fiscal y ahorro fiscal son tres términos íntimamente relacionados y que muchas veces se tienden a confundir. No obstante sus implicaciones jurídicas y legales pueden ser muy diferentes, pudiendo incluso variar su interpretación de un país a otro.

**Evasión fiscal:** Es cualquier acto que implique desconocer una norma completamente regulada, ocultando o alterando los hechos económicos con el único ánimo de disminuir los impuestos a pagar. Ocultar ingresos, bienes, aumentar gastos sin ser causados o reales, aumentar pasivos inexistentes, son ejemplos típicos de la evasión.

Citemos un ejemplo mas en concreto: -En algunos países los pagos realizados por donaciones serán deducibles de los ingresos tributables, total o parcialmente, solo cuando el beneficiario de la donación sea una entidad sin ánimo de lucro y dedicada actividades humanitarias o sociales. Esto está regulado y escrito en alguna norma y es aquí donde algunos contribuyentes, sabiendo que esto es claro y regulado, descuentan también las donaciones realizadas a otras entidades o empresas que no cumplen con el requisito, tipificándose una clara EVASIÓN.

---

<sup>35</sup> GUTIÉRREZ, Irne. Evasión fiscal, versus elusión fiscal, versus ahorro fiscal. [En Internet] <<http://www.paraisos-fiscales.info/blog/index.php?post/2010/04/23/Evasion-fiscal%2C-versus-elusion-fiscal%2C-versus-ahorro-fiscal.>> [Consultado en marzo de 2010].

**Elusión fiscal:** Es el aprovechamiento de las deficiencias en las definiciones legales de las diferentes situaciones o simplemente de situaciones no contempladas, es decir vacío legal. En algunos países existen doctrinas que determinan para algunos casos LO QUE NO ESTA EXPRESAMENTE PROHIBIDO ESTA TÁCITAMENTE PERMITIDO, permitiendo caer en decisiones erradas al tratar de acomodar la norma al beneficio del declarante contribuyente.

Aquí es claro y evidente que la tendencia es utilizar figuras, técnicas y procedimientos para minimizar la carga tributaria evitando el nacimiento del hecho que la misma ley o norma ha establecido para ello.

Un ejemplo de esto sería: -En algunos países, hacen la diferenciación tributaria entre HONORARIOS y SERVICIOS GENERALES dándole una mayor carga impositiva a los primeros, por el solo hecho que en ellos hay factor predominante como lo es el factor INTELECTUAL y que este prevalece mas que lo meramente manual como lo es con respecto a SERVICIOS donde lo manual predomina mas que lo intelectual, como es el caso de un herrero, un zapatero, etc. De allí que vemos a muchos profesionales que al momento de prestar sus servicios (llámese médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, etc) le facturan a sus clientes haciéndolo de una manera simplista induciendo a error al cliente, al detallar que los cargos son solamente por SERVICIOS GENERALES y no por HONORARIOS o SERVICIOS PROFESIONALES como realmente lo son.

**Ahorro fiscal:** Esta figura no es más que la aplicación recta de las normas tributarias sobre hechos plenamente contemplados en la ley en forma expresa o tacita. Es el aprovechamiento de las ventajas que el legislador de un país a previsto para incentivar una actividad o un objetivo de interés nacional. Es aquí

donde las grandes empresas como las multinacionales, en la mayoría de los casos, enfocan sus baterías con sus funcionarios y asesores. Para esto se necesita de un conocimiento pleno de la legislación tributaria del país de origen del contribuyente y distinguir muy bien entre lo que es y significa cada una de estas tres figuras, porque todas buscan el mismo objetivo: DISMINUIR LA CARGA TRIBUTARIA. Los códigos y estatutos tributarios están llenos de estas oportunidades que permiten generar esos beneficios conocidos ahora como ahorro fiscal.

Finalmente, si miramos los significados que nos da la Real Academia Española, podríamos decir que es clara la diferenciación de unas y otras; por ejemplo "evasión" se define como FUGARSE; ESCAPARSE, es decir si nos fuéramos es porque estamos dentro de algo, esto es dentro de la OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

"Elusión" es ESQUIVAR una dificultad, un problema o evitar algo con astucia o maña, lo cual supone que no estamos dentro de algo, que en el caso concreto sería la obligación tributaria no acaecida y la elusión sería esquivarla o evitarla.

## **Anexo B. La evasión fiscal comenzó a bajar en Colombia<sup>36</sup>**

En los últimos cinco años, la tasa de evasión en renta decreció 6% y en IVA 3% respectivamente.

En 176% creció el recaudo por funcionario, al pasar de \$3.400 millones en 2002 a \$7.400 millones en 2007.

El número de declarantes del impuesto de renta ascendió a 1.556.730, en el régimen común llegó a 513.400 y en el simplificado a 2.666.801 inscritos

De 72 a 12 se disminuyó el número de horas para surtir el procedimiento importación y exportación de mercancías.

Desde la entrada en marcha del Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Automatizado –MUISCA-, la gestión de la DIAN no sólo se ha transformado, sino que ha alcanzado resultados como una reducción considerable en la evasión de Renta e IVA, mayores ingresos por concepto de recaudo y a su vez una mayor participación del Producto Interno Bruto.

El Director General de la DIAN presentó el Balance de Gestión en el 2007 y avances de 2008, durante la Rendición de Cuentas del Sector Hacienda, allí el directivo aseguró que la tasa de evasión en el impuesto de renta pasó de 36% en el 2002 a 30% en 2007, en el IVA bajó del 24% a 21% en el mismo período.

---

<sup>36</sup> DIAN. La evasión fiscal comenzó a bajar en Colombia. [En Internet] <<http://www.dian.gov.co/dian/12sobred.nsf/85456b8f149b0aae05256f0f006afc29/adc9497b44cf99f1052574f9004a45d5?OpenDocument>> [Consultado en marzo de 2010].

Así mismo, indicó que un punto de evasión en Renta es equivalente a 368 mil millones de pesos, y en IVA a 373 mil millones de pesos.

Otro indicador por el que se puede medir la gestión de la DIAN es el crecimiento del recaudo de los impuestos nacionales, en 2007 se lograron ingresos por 60.1 billones de pesos, con una participación en el Producto Interno Bruto del 17.1%, hecho que no sólo se debe al cumplimiento voluntario de los clientes, sino también a las herramientas de los servicios informáticos electrónicos del MUISCA.

Los ingresos obtenidos por la DIAN, comparados con el recurso humano crecieron 176%, ya que durante en el 2002 cada funcionario recaudó 3.400 millones de pesos y en el 2007 este indicador aumentó a 7.400 millones de pesos y ascenderán al cierre de este año a 8.400 millones de pesos.

Siguiendo esta línea, la relación del recaudo y el presupuesto asignado para el funcionamiento de la DIAN, ha crecido el 98%, en 2002, por cada peso invertido en la Entidad se retornaron 85 pesos y por el 2007, se devolvieron 169 pesos.

El aprovechamiento del ciento por ciento de la información, como insumo principal para el sostenimiento del recaudo y disminución de la evasión, es otra de las características de modernización tecnológica que introdujo el MUISCA, para el 2007 la DIAN recibió 583.383 solicitudes de envío de información para un total de 111.910.548 registros, los cuales fueron enviados por 157.506 informantes.

Por otro lado el comportamiento de la cartera morosa como proporción del recaudo pasó de 19% en 2002 a 8.5% en 2007, decreciendo en 10,5 puntos porcentuales.



El modelo de gestión, MUISCA, también se ve reflejado en el Registro Único Tributario –RUT- el cual es la base de datos que tiene la DIAN y que sirve para ubicar, clasificar e identificar a los clientes de la Entidad, un ejemplo de esto es el incremento en la base de declarantes del impuesto de renta, se pasó de tener en 2002, 395 mil inscritos a 1.556.730 en 2007. El régimen común también ha venido creciendo significativamente durante los últimos cinco años, pasando de 221 mil a 513.400 y el régimen simplificado de 661 mil a 2.666.801.

### Anexo C. Recaudo anual por tipo de impuesto en Colombia – DIAN (2008 – 2010)

AÑOS / CONCEPTO	I. ACTIVIDAD INTERNA									
	ACTIVIDAD INTERNA	RENTA Y COMPLEMENTARI OS <sup>1</sup>	RENTA CUOTAS	RETENCION EN LA FUENTE A TÍTULO DE RENTA	IVA	DECLARACIONES IVA	RETENCION EN LA FUENTE A TÍTULO DE IVA	TIMBRE NACIONAL	G.M.F.	SEGURIDAD DEMOCRATICA Y PATRIMONIO <sup>2</sup>
	I.= (A+B+C+D+E)	A. =(1+2)	1.	2.	B.=(3+4)	3.	4.	C.	D.	E.
2008	52.854.172	26.666.889	10.140.964	16.525.925	18.857.401	14.322.836	4.534.565	809.376	3.199.639	3.320.867
2009	56.154.876	30.693.656	13.510.157	17.183.499	19.454.512	14.797.056	4.657.457	646.812	3.121.278	2.238.618
2010(p)	29.075.982	15.807.720	6.809.074	8.998.646	10.376.426	7.961.761	2.414.665	220.638	1.548.675	1.122.523

