

CAPITULO I

MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL DE AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, CONTADOR PÚBLICO, DICTAMEN E INFORME FISCAL

1. Antecedentes y generalidades de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias en El Salvador

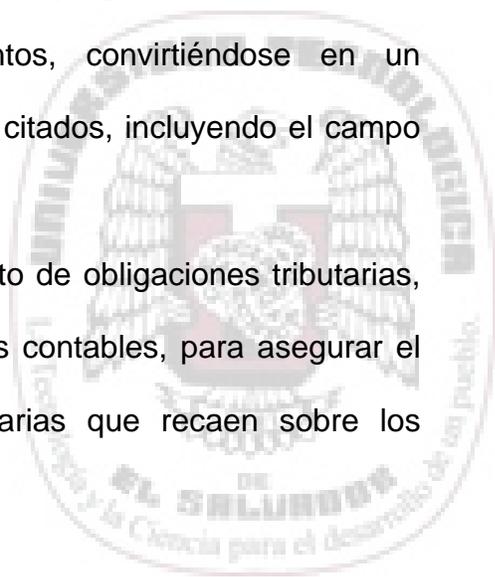
1.1 Auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias

En una economía global es natural que sucedan fuertes cambios en diferentes sistemas: producción, comercialización y administración de las entidades públicas y privadas.

Los convenios entre países provocan a su vez reformas internas en lo que refiere a lo financiero, tributario, arancelario, laboral, inversión y privatización; sin lugar a duda, todas éstas reformas son indispensables, pero además se requerirá de un esfuerzo para adaptarlas a las prácticas contables, administrativas y de auditoría.

Por lo tanto el profesional de la contaduría pública juega un papel decisivo, debido a que debe ajustarse a estos eventos, convirtiéndose en un experimentado en cada uno de los cambios antes citados, incluyendo el campo tributario.

Por eso se explica que la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, es inspeccionar, investigar y controlar los registros contables, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias que recaen sobre los



sujetos pasivos, incluyendo a los que gozan de exenciones o de incentivos fiscales.

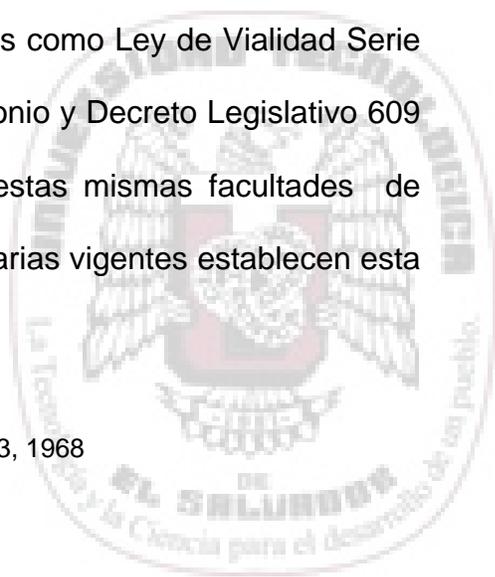
1.1.1 Antecedentes y generalidades

La auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias en El Salvador, surge cuando se constituye la primera Ley de Impuestos que se denominó “Ley de Impuesto Sobre la Renta”, promulgada el 19 de mayo de 1915, redactada el 28 de abril del mismo año en el palacio nacional. “El Poder Ejecutivo tomando en consideración la crisis económica en que se encontraba el país por motivo de la guerra europea, consideró la necesidad urgente de crear nuevos tributos que permitieran atender diversos servicios públicos, sustentándose en el principio constitucional consignado en el artículo 68 de la Carta Fundamental hoy Carta Magna o Constitución de la República de El Salvador”.¹

En dicha ley se le confiere la facultad al Fisco de intervenir directa y eficazmente y de revisar los inventarios a los sectores productivos para evitar los fraudes en el pago del impuesto, siendo así que el 3 de mayo de 1931, se constituye la Dirección General de Contribuciones.

Asimismo las leyes aprobadas posteriormente, tales como Ley de Vialidad Serie A, Ley de Papel Sellado y Timbres, Ley del Patrimonio y Decreto Legislativo 609 las cuales ya han sido derogadas, le conferían estas mismas facultades de fiscalización al fisco. De igual forma las leyes tributarias vigentes establecen esta facultad.

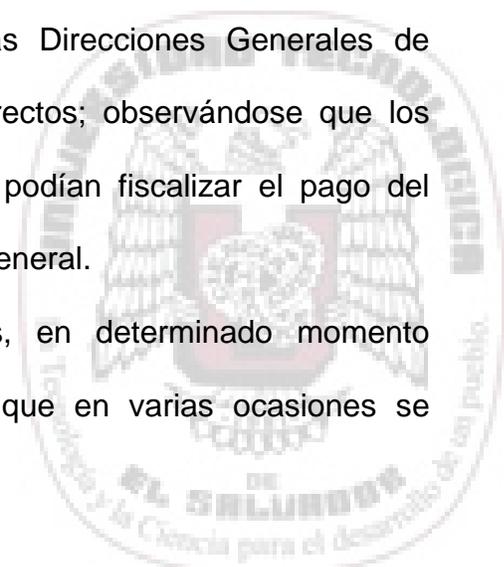
¹ Fortín Magaña, René, Colección Jurídica. Volumen I, Pág. 93, 1968



Transcurrido aproximadamente un decenio de su creación surge la necesidad de definir las facultades y funciones de la Dirección General de Contribuciones, así como los procedimientos para fiscalizar, verificar y tasar impuestos a los contribuyentes sujetos a los mismos; por lo que se emitió un Decreto Legislativo el 20 de mayo de 1941, donde se promulga la ley Orgánica de la Dirección General de Contribuciones.

Al observar que la Dirección General de Contribuciones no había cumplido a satisfacción sus funciones se decide suprimirla, es así, como el 21 de diciembre de 1949, según Decreto Legislativo No. 459 del Consejo de Gobierno Revolucionario de El Salvador, decretó la creación de la Dirección General de Contribuciones Directas y la Dirección General de Contribuciones Indirectas, entrando en vigencia el uno de enero de 1950, en el cual se otorga a cada Dirección General la facultad y función que le competará en el quehacer tributario. Desde entonces el desarrollo de las actividades encomendadas para la fiscalización de los contribuyentes se han visto afectadas por diversas situaciones internas y externas, entre las que se tienen:

- El contribuyente era motivado a incrementar la evasión debido a la programación de auditorías por parte de las Direcciones Generales de Contribuciones de Impuestos Directos e Indirectos; observándose que los auditores tributarios de una dependencia no podían fiscalizar el pago del impuesto correspondiente a la otra Dirección General.
- Las auditorías realizadas por los auditores, en determinado momento provocaban dualidad de esfuerzo debido a que en varias ocasiones se



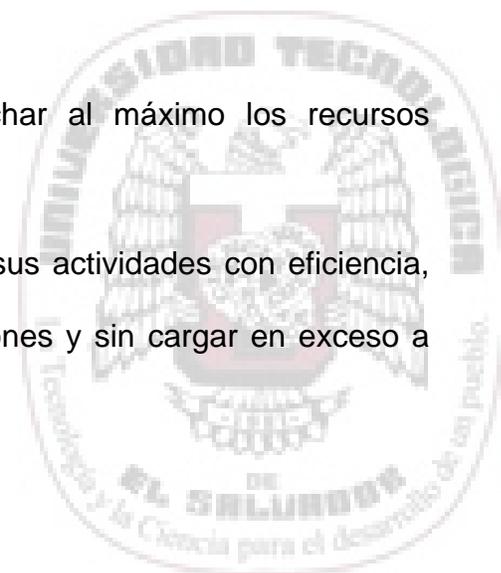
encontraban auditores de ambas dependencias realizando auditoría fiscal al mismo contribuyente, provocando con ello incomodidad tanto al contribuyente como a los auditores y a las Direcciones Generales.

Las Direcciones Generales de Impuestos Directos e Indirectos fueron creadas con el objetivo de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y su buena aplicación. Las dos dependencias encargadas de cumplir con lo establecido en las leyes fiscales se encontraban separadas por sus diferentes funciones, la primera en la verificación de los Impuestos Directos como son: El Impuesto sobre la Renta y Vialidad Serie “A”, y ley del patrimonio posteriormente derogada. Y la segunda en la verificación de impuestos Indirectos tales como: Impuesto de papel sellado y timbres, sobre pasajes aéreos, de fósforos y cigarrillos, de bebidas gaseosas y alcohólicas, espectáculos públicos entre otros.

El veintidós de febrero de 1990, con el decreto legislativo número 451, se fusionan las dos Direcciones Generales, surgiendo la “Dirección General de Impuestos Internos”, con su Ley Orgánica.

Entre las ventajas de crear la Dirección General de Impuestos Internos pueden considerarse las siguientes:

- Propiciar una mejor organización y aprovechar al máximo los recursos materiales, financieros y humanos.
- La administración Tributaria, puede planificar sus actividades con eficiencia, de modo que redunde en mayores recaudaciones y sin cargar en exceso a los contribuyentes.



- Orientar todos los esfuerzos hacia un mismo objetivo y no dirigirlos a objetivos diferentes.

“Al no existir un marco jurídico tributario unificado que regulara adecuadamente la relación entre el fisco y los contribuyentes para garantizar los derechos y obligaciones recíprocos, surge la necesidad de unificar y racionalizar las leyes para los diferentes tributos, a efecto de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones tributarias, viabilizando la utilización de avances tecnológicos y procesos de modernización de la Administración Tributaria”.²

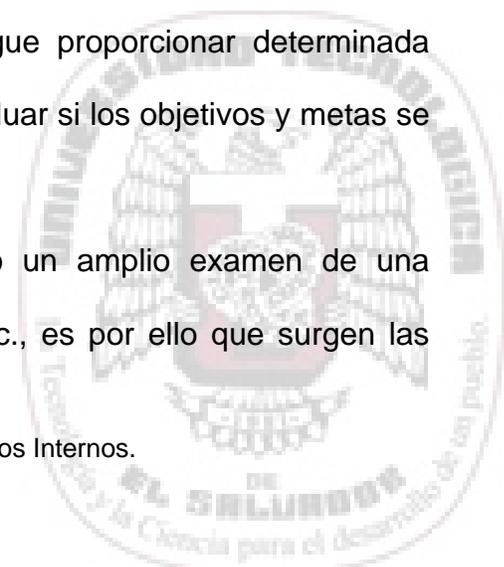
1.1.2 Clases de auditoría

Durante muchas décadas la auditoría permaneció unida a la detección y prevención del fraude y de las irregularidades, pero la evolución económica y social de las últimas décadas ha traído consigo cambios sustanciales en el campo de la auditoría.

El desarrollo experimentado por la auditoría, hace imprescindible la importancia, por consiguiente la auditoría ha pasado del enfoque tradicional de auditoría económico-financiera, a otro enfoque que persigue proporcionar determinada información a los interesados o usuarios, para evaluar si los objetivos y metas se han cumplido conforme a lo esperado.

En la actualidad se describe la auditoría como un amplio examen de una empresa, institución o delegación de gobierno etc., es por ello que surgen las

² Entrevista a funcionario de la Dirección General de Impuestos Internos.



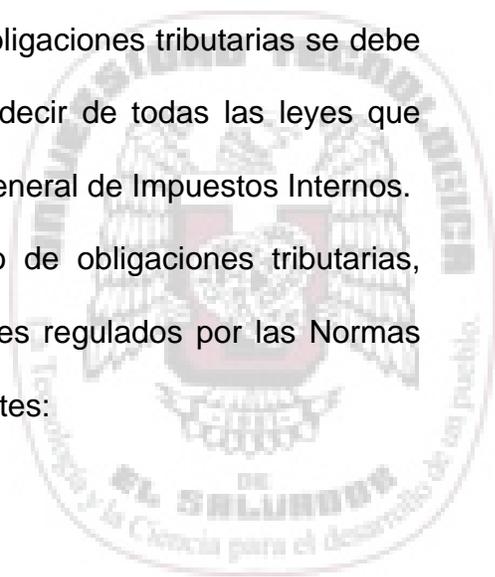
especializaciones en los diferentes sectores económicos, derivándose en esta forma la auditoría integral, entendiéndose como tal las siguientes auditorías:

- Auditoría financiera;
- Auditoría de cumplimiento;
- Auditoría operacional o de gestión; y
- Auditoría de control interno

1.1.3 Diferencia entre la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias y la financiera

Según criterio dictado por la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, la definición de auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias es, verificar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes contenida en la Ley de Impuestos sobre la Renta, Ley de Impuestos a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y otros impuestos que administra la Dirección General, a fin de mejorar los niveles de recaudación que contribuyan a financiar el desarrollo sostenible de El Salvador.

Para desarrollar la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias se debe tener conocimiento de la normativa tributaria, es decir de todas las leyes que regula los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Internos. En el desarrollo de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, también se toman en cuenta elementos importantes regulados por las Normas Internacionales de Auditoría, tales como las siguientes:



- a) La planificación;
- b) Estudio y evaluación del control interno; y
- c) Ejecución del trabajo e informe de la auditoría

El informe del auditor fiscal contempla el resultado, análisis y conclusiones del cumplimiento tributario del contribuyente.

En cambio la auditoría financiera tiene como objeto la revisión o examen de los estados financieros, con la finalidad de establecer su razonabilidad dando a conocer los resultados del examen a fin de aumentar la utilidad que la información posee. Concluyendo con un informe o dictamen en donde se da fe pública a la confiabilidad de los estados financieros y por consiguiente a la credibilidad de la gerencia que los preparó, en la cual el profesional de la contaduría pública, emite una opinión ya sea limpia, con salvedad, adversa o con abstención.

En los dictámenes de la auditoría financiera se refleja que la auditoría se ha ejecutado con base a Normas Internacionales de Auditoría y que la contabilidad es efectuada con base a Normas Internacionales de Contabilidad para posteriormente emitir una opinión.

Por tanto la diferencia de las dos auditorías son marcadas debido a que cada una tiene diferentes enfoques, ya que la finalidad de una es opinar sobre la razonabilidad de los estados financieros y la otra opinar sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente.

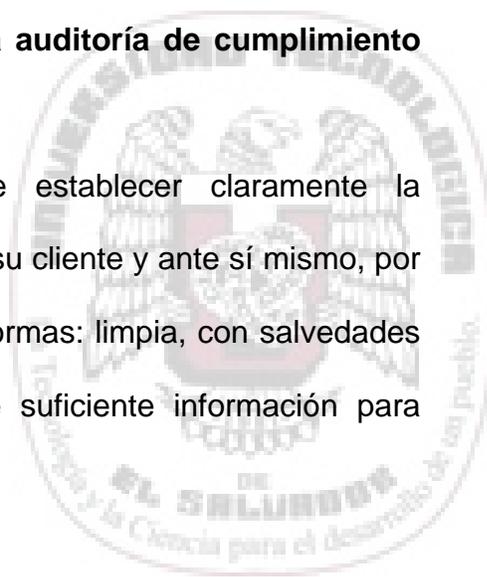


1.1.4 Importancia de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias

La auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, después que entrara en vigencia el Código Tributario ha obtenido mayor importancia, por la responsabilidad que recae en los profesionales de la contaduría pública cuando son requeridos por el contribuyente para ser nombrados auditores fiscales, a fin de emitir una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de garantizar las cifras de los estados financieros de los contribuyentes. Asimismo destaca importancia la ejecución de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias por los contadores públicos, porque garantiza al estado una mejor recaudación de impuestos que le permiten satisfacer los gastos presupuestados e invertir en obras sociales para el desarrollo del país. El contribuyente a cumplir adecuadamente con las obligaciones tributarias, evita sanciones e impuestos complementarios y al profesional de la contaduría pública a perfeccionarse en el ámbito fiscal, al desarrollo profesional, a obtener prestigio y a evitar sanciones de parte del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública.

1.2 Papel del contador público ante la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias

El profesional de la contaduría pública debe establecer claramente la responsabilidad que está asumiendo ante el fisco, su cliente y ante sí mismo, por la opinión vertida, ya que ésta puede ser de tres formas: limpia, con salvedades o adversa; cuando el contador público no tiene suficiente información para



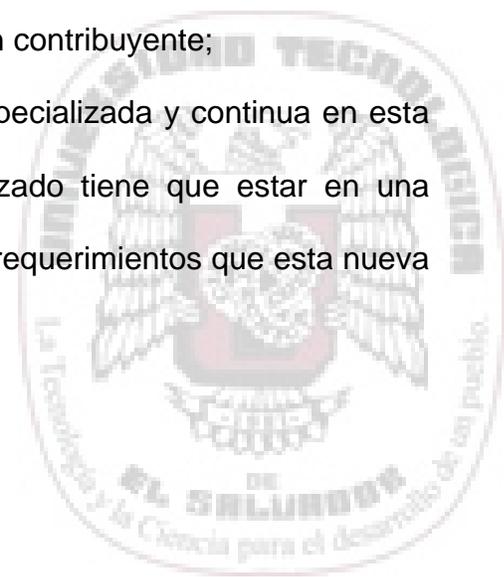
sustentar su opinión debe emitir una denegación de la misma y establecer las razones. Por tanto es responsable frente a su cliente por la negligencia ordinaria, dado que es considerado un concedor de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, además debe ejercer el debido cuidado en el desempeño de su cargo, no puede argumentar ignorancia como defensa, ya que está obligado dentro de su entrenamiento profesional conocer sobre el tema.

Además se establecen otras responsabilidades ante terceros en la detección de fraude. Asimismo el Código Tributario le impone requisitos que debe cumplir, de igual forma lo establece la ley reguladora de la contaduría pública.

1.3 Beneficios para el contador público al aplicar la auditoría tributaria

La aprobación del Código Tributario establece nuevas oportunidades al profesional de la contaduría pública, convirtiéndose en beneficios, como los que se enuncian a continuación:

- ✓ El grado de confiabilidad que se le da al contador público, al poder emitir una opinión acerca del cumplimiento tributario de un contribuyente;
- ✓ La necesidad de una formación profesional especializada y continua en esta área es decir que el contador público autorizado tiene que estar en una continua formación para poder cumplir con los requerimientos que esta nueva actividad exige;



- ✓ La oportunidad de poder ejercer una actividad novedosa como la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias y de poder brindar un nuevo servicio al cliente, así como asesorías tributarias; y
- ✓ La responsabilidad social de dar confianza a todo un sistema, el cual descansa en información financiera y fiscal razonable, auditada por un profesional de altura y que goza de una independencia de criterio, en los ámbitos en los cuales se involucre relativos al desarrollo de su profesión.

1.4 Incumplimiento tributario

Es importante señalar las principales sanciones a las que se expone el contribuyente y el auditor fiscal. El contribuyente, al no nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente o no hacerlo dentro del plazo que establece el Código Tributario, es sancionado con el 0.5% sobre su patrimonio o capital.

El auditor fiscal al desarrollar una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias deficiente y por ende presentar un dictamen poco confiable con una opinión no apegada a la realidad tributaria es sujeto a las siguientes sanciones, de acuerdo al Código Tributario:

- Omitir presentar Dictamen e Informe Fiscal ¢ 14,980.00
- Presentar Dictamen e Informe fuera del plazo ¢ 11,340.00
- Dictamen No cumpla con requisitos Art. 132 C.T. ¢ 5,040.00
- Incumplir obligaciones Lit. a), b), c) y d) Art. 135 C.T. ¢ 5,040.00
- Incumplir obligaciones Lit. e) Art. 135 C.T. ¢ 15,120.00

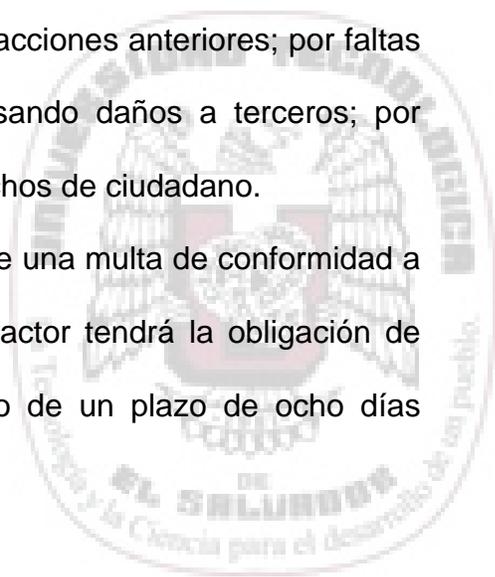


- Determinación de impuesto complementario al sujeto pasivo superior al 30%.
5% s/impuesto determinado
- Determinación de impuesto original al sujeto pasivo. 5% s/impuesto determinado

De acuerdo a la ley Reguladora del ejercicio de la contaduría, se establecen las siguientes sanciones:

- a) Amonestación verbal, cuando por negligencia o descuido en el ejercicio de la profesión, por primera vez y sin causar daños a terceros se cometiere una infracción
- b) Amonestación escrita, por reiteración de las infracciones a que se refiere el literal anterior;
- c) Multa de uno a quince salarios mínimos urbanos superior al vigente, en los casos de reiteración de las infracciones referidas en el literal anterior; por negligencia o descuido inexcusable en el ejercicio de la profesión causando daños a terceros; por faltas éticas en el ejercicio de la profesión sin que ocasiones daños a terceros.
- d) Suspensión temporal hasta por cinco años en el ejercicio de la contaduría pública, por la reiteración continuada de las infracciones anteriores; por faltas de éticas en el ejercicio de la profesión causando daños a terceros; por habersele suspendido o haber perdido los derechos de ciudadano.

La suspensión será sin perjuicio de la imposición de una multa de conformidad a la cuantía establecida en el literal anterior. El infractor tendrá la obligación de devolver al consejo los sellos autorizados, dentro de un plazo de ocho días



contados a partir del siguiente de la notificación de la resolución definitiva respectiva.

La imposición de las sanciones se hará sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si la infracción fuere constitutiva de un hecho delictivo. En este último caso el consejo tendrá la obligación de avisar de inmediato a la Fiscalía General de la República y remitir las certificaciones respectivas.

1.5 Conceptos técnicos básicos

En esta fase del trabajo se definen algunos conceptos técnicos para una mejor comprensión del tema en investigación.

- Administración Tributaria: Ministerio de Hacienda, a través de las Direcciones respectivas, responsables de la administración y recaudación de impuestos.³
- Análisis: Consiste en clasificar y agrupar las distintas partidas individuales que forman una cuenta, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.⁴
- Auditoría: Es el examen que, mediante la previsión, planificación, un programa y supervisión del trabajo, realiza un Contador Público, para definir un informe que, respaldado con la evidencia, satisfaga los intereses de los inversionistas y público en general.⁵

³ Código Tributario , Título II, Capítulo II, Art. 21

⁴ DGII, Manual de Fiscalización, DGII ,Capítulo I Pág. 1

⁵ Ventura Sosa, José Antonio, La Auditoria Estratégica, Pág. 20



- Auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias: Sinónimo de fiscalización. Auditoría fiscal es la inspección, investigación y control de los registros contables. Para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias que recaen sobre los sujetos pasivos, incluyendo a los que gozan de exenciones, franquicias o incentivos tributarios.
- Cálculo: Consiste en cerciorarse de que las operaciones aritméticas efectuadas por el contribuyente en las declaraciones de impuesto o partidas estén correctas.⁶
- Confirmación: Es la obtención de una respuesta escrita de un tercero sobre transacciones de compras, ventas y otras de interés fiscal, realizadas por el contribuyente investigado, que permite conocer la naturaleza y condiciones de operación, así como dar validez a las cifras declaradas por éste en el período o ejercicio que se está examinando.⁷
- Control Interno: Comprende el plan de organización y el conjunto coordinado de los métodos y medidas adaptados por el contribuyente para salvaguardar sus activos, verificar su exactitud y confidencialidad de la información contable y promover la eficiencia operativa.⁸
- Dictamen: El documento en el que consta la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, emitida por un Licenciado en Contaduría Pública o un Contador Público Certificado, en pleno

⁶ Manual de Fiscalización, DGII, Capítulo II, Sección I, Pág. 2

⁷ Idid

⁸ Idid. Sección 2, Pág. 1



- uso de sus facultades profesionales de conformidad a lo establecido en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública.⁹
- Examen: Verificación de cuentas y cifras, de sistemas y métodos de información con suficiencia profesional y cumplimiento de normas de auditoría, por medio de papeles de trabajo y métodos circunstanciales pertinentes o creativos del auditor.¹⁰
 - Evidencia: Prueba suficiente, competente y adecuada que respalda un hallazgo en la auditoría.¹¹
 - Informe Fiscal. Es el documento que contendrá un detalle del trabajo realizado por el Auditor y los resultados, lo cual constituye un fundamento de lo expresado en el dictamen fiscal.¹²
 - Investigación: Es la obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de las entidades fiscalizadas.¹³
 - Inspección: Es el examen físico de bienes materiales o documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o pasivo, así como de una operación registrada en la Contabilidad General o en Libros IVA, o presentada en los Estados Financieros.¹⁴
 - Impuesto: Es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador esta constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o

⁹ Código Tributario, Título III, Capítulo I, Sección Séptima, Art. 129

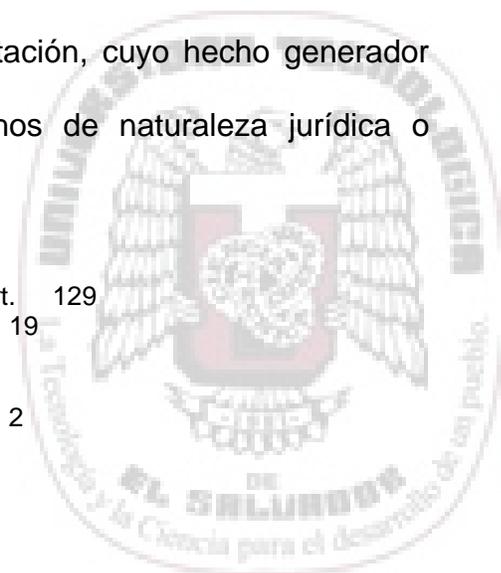
¹⁰ Ventura Sosa, José Antonio, La Auditoria Estratégica, Pág. 19

¹¹ Idid, Pág. 20

¹² Idid 9

¹³ DGII, Manual de Fiscalización, Capítulo II, Sección 1, Pág. 2

¹⁴ Idid



económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.¹⁵

- Modelo: Arquetipo digno de ser imitado que se toma como pauta a seguir.¹⁶
- Normas de Auditoría: Son los requisitos mínimos estandarizados referente a las técnicas de auditoría que deben considerarse en la ejecución de una fiscalización dentro de los parámetros de calidad.¹⁷
- Observación: Es cuando se verifica instalaciones, bienes, procesos productivos, u otras operaciones o hechos, mediante presencia física.¹⁸
- Obligación tributaria: Es el vinculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la Ley y que le da origen.¹⁹
- Opinión: es aquella que el auditor plasma en el dictamen, basado en la razonabilidad de las cifras, la cual puede ser limpia, con salvedad o abstención.
- Papeles de trabajo: Son aquellos registros documentados que proporcionan el soporte principal del informe de auditoría, incluyendo observaciones, hechos, argumentos y todo tipo de prueba objetiva de la información obtenida; constituyéndose en evidencia probatoria recopilada por el auditor

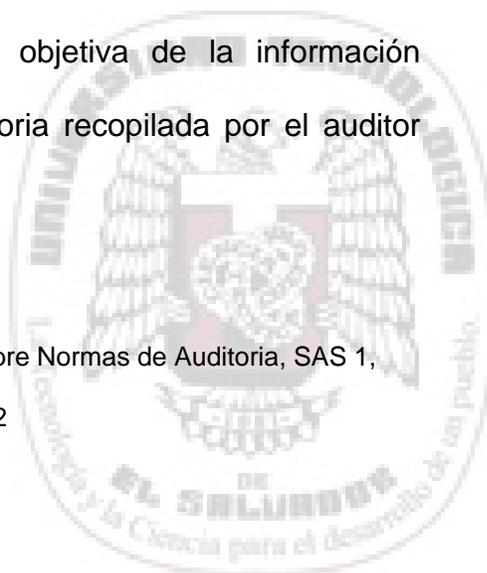
¹⁵ Idid, Sección 1, Pág. 2

¹⁶ www.Diccionarios.com

¹⁷ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Declaración sobre Normas de Auditoría, SAS 1, Pág. 18

¹⁸ DGII, Manual de Fiscalización, Capítulo II, Sección 1, Pág. 2

¹⁹ Código Tributario, Título II, Capítulo I, Art. 16

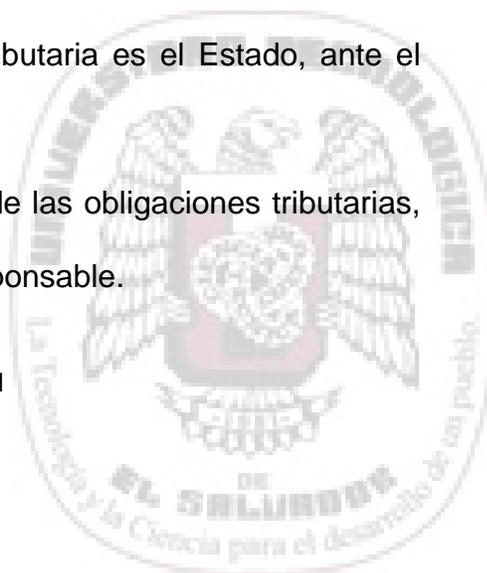


- para mostrar el trabajo que ha efectuado, los métodos y procedimientos que ha seguido y las conclusiones u objeciones que ha determinado.²⁰
- Perito: Es un técnico que auxilia a la administración tributaria en la constatación de los hechos y en la determinación de sus causas y efectos cuando requieran conocimientos especiales en la materia.²¹
 - Previsión: Es el análisis mental, que sin hacer uso de instrumentos, se prevé los requerimientos para un trabajo de auditoría.²²
 - Planificación: Es la acción previa a la auditoría, que implica instrumentos de trabajo, para la formulación del plan de auditoría.
 - Programa: Son procedimientos elaborados considerando la naturaleza, oportunidad y alcance, para el cumplimiento de los objetivos.
 - Sanción: Es la medida pecuniaria, comiso, cierre temporal y de arresto, que impone la Administración Tributaria o el Juez competente en el caso de cierre temporal de establecimiento, por infracción a las disposiciones contenidas en el Código Tributario o en las leyes tributarias respectivas.²³
 - Supervisión: Acción verificadora sobre el examen o actitudes de la auditoría, control de calidad.
 - Sujeto activo: Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, ante el público acreedor del tributo.
 - Sujeto Pasivo: Es el obligado al cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de contribuyente o en calidad de responsable.

²⁰ DGII, Manual de Fiscalización, Capítulo II, Sección 3, Pág. 1

²¹ Idid, Sección 4, Pág. 6

²² [www.Diccionarios](http://www.Diccionarios.com) . Com



- Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o tenencia de un servicio público individualizado al contribuyente.
- Técnicas de auditoría: Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor tributario utiliza par obtener información y la comprobación necesaria para formular un informe sobre el cumplimiento o no de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.²⁴
- Tributo: Son las obligaciones que establece el estado, en perjuicio de su poder de imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.²⁵

1.6 Base técnica y legal aplicable a la autoría tributaria

1.6.1 Base técnica

Para la ejecución de la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, es necesario y un requisito para el profesional de la contaduría pública, conocer la normativa técnica para la preparación y presentación de los estados financieros. Por lo que se enuncian los aspectos relacionados a la base técnica, siendo las siguientes:

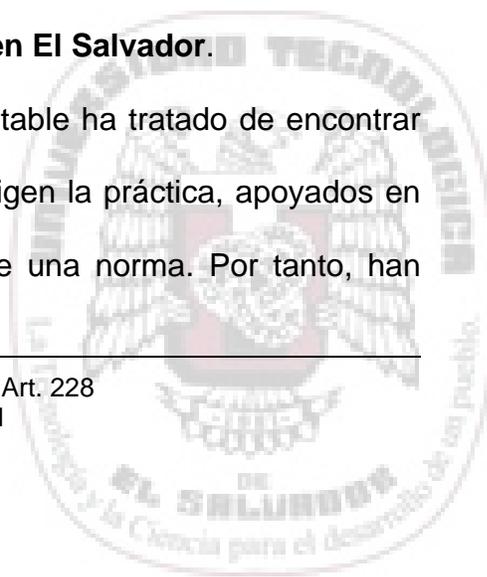
➤ **Aplicación de la técnica y práctica contable en El Salvador.**

Prácticamente desde sus inicios, la regulación contable ha tratado de encontrar un adecuado soporte teórico para las reglas que rigen la práctica, apoyados en criterios tales como la aceptación generalizada de una norma. Por tanto, han

²³ Código Tributario, Título III, Capítulo VII, Sección Primera, Art. 228

²⁴ DGII, Manual de Fiscalización, Capítulo II, Sección 1, Pág. 1

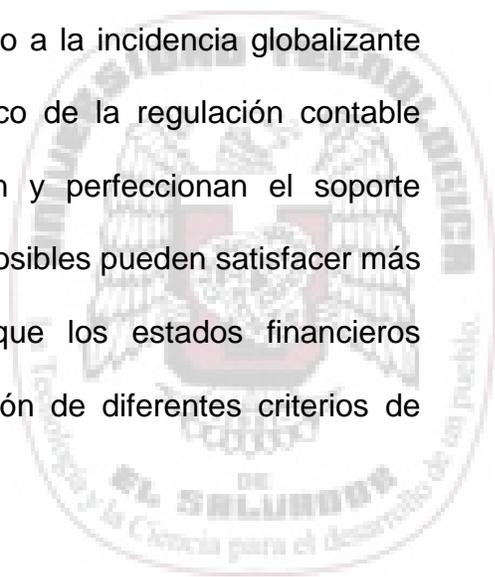
²⁵ Código Tributario, Título I, Capítulo IV, Art. 11



sido frecuentes los pronunciamientos que se han abordado, tales fundamentos teóricos de la información financiera y que en su oportunidad se denominaron en el país "Normas de Contabilidad Financiera"

El Comité Técnico, conformado por el Colegio de Contadores Públicos Académicos de El Salvador (CPA), la Asociación de Contadores Públicos de El Salvador y la Corporación de Contadores de El Salvador, y profesionales de la contaduría pública, habían recopilado información sobre los avances contables de diferentes países para adecuar sus experiencias contables al país. Así en 1989, al desarrollar la Tercera Convención Nacional de Contadores de El Salvador, se revisan 11 normas existentes y se aprueban 7 Normas de Contabilidad Financiera más, que con la tendencia en la búsqueda de soportes teóricos de la regulación contable ascienden en 1997 a 28 Normas emitidas, las cuales desde entonces debieron observarse en la preparación y revisión de estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, estableciendo los parámetros de su aplicación en la práctica contable.

En más de diez años de existencia, puede afirmarse que esta normativa ha prestado importantes servicios, sin embargo debido a la incidencia globalizante se ha dinamizado la búsqueda del soporte teórico de la regulación contable haciendo surgir nuevas normativas que amplían y perfeccionan el soporte técnico, atendiendo a que los diferentes métodos posibles pueden satisfacer más adecuadamente objetivos determinados, dado que los estados financieros pueden contener datos basados en la combinación de diferentes criterios de



valoración, se contemplan algunas alternativas al tradicional criterio histórico. Así comienzan paulatinamente a abrirse paso en el panorama internacional (la postura del IASC en sus Normas Internacionales de Contabilidad es un claro ejemplo), en atención a la mejor satisfacción de las necesidades de los usuarios de los estados financieros y en la medida en que se entiende conducen de manera más adecuada a la imagen fiel que deben suministrar los mismos.

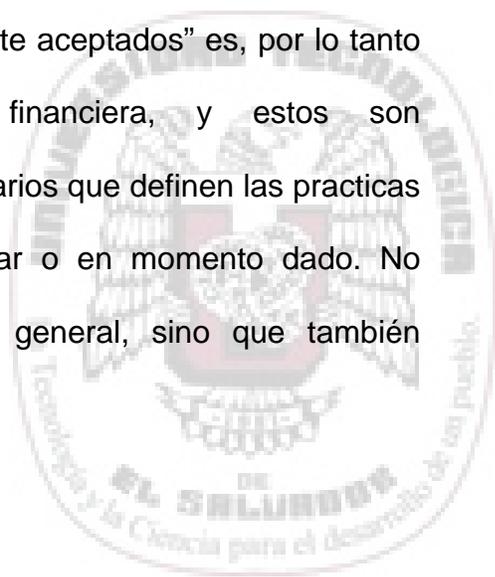
Normas de Contabilidad Financiera

No. 1 Conceptos básicos de la contabilidad financiera

Se establece en esta norma los conceptos básicos de la contabilidad financiera, para un mejor aprovechamiento de la misma por parte de los usuarios de los estados financieros, siendo importante destacar que de acuerdo al “párrafo 8”, se define como usuarios de la información financiera a las autoridades fiscales para la revisión de declaraciones de impuestos, investigaciones y auditorías. También se establece en el “párrafo 11”, que existe información financiera dirigida hacia necesidades especiales, preparada para servir propósitos específicos como pueden ser los aspectos tributarios.

No. 2 Principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA)

El concepto “principios de contabilidad generalmente aceptados” es, por lo tanto un concepto técnico en la contabilidad financiera, y estos son convencionalismos, reglas y procedimientos necesarios que definen las prácticas de contabilidad aceptadas a una época particular o en momento dado. No incluye solamente amplias guías de aplicación general, sino que también prácticas y procedimientos detallados.



No.3 Divulgación de políticas de contabilidad y cambios contables

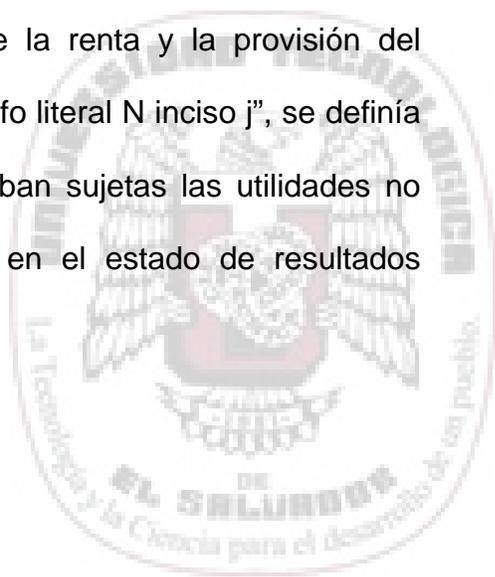
Las políticas de contabilidad adoptadas por una entidad pueden afectar significativamente la presentación de su posición financiera, los flujos de efectivo y los resultados de sus operaciones. La norma de contabilidad financiera 3, define varios tipos de cambios contables y establece guías para determinar las divulgaciones aplicadas a cada tipo. También incluye la forma de divulgar la corrección de un error en los estados financieros emitidos previamente.

No. 4 Divulgaciones en los estados financieros

Define los estados financieros básicos de la siguiente manera:

- Balance general
- Estado de Resultados
- Estado de cambios en el patrimonio
- Estado de flujos de efectivo
- Políticas contables y notas a los estados financieros.

Además establece las divulgaciones específicas que deben seguir las empresas en la presentación de sus estados financieros, con relación a los impuestos en el “párrafo 11 literal J incisos m y n” se estableció, que debía divulgarse dentro del pasivo circulante la provisión del impuesto sobre la renta y la provisión del impuesto sobre el patrimonio. Y en “el mismo párrafo literal N inciso j”, se definía que debe divulgarse el régimen fiscal a que estaban sujetas las utilidades no distribuidas, así mismo los aspectos a divulgar en el estado de resultados referente a los impuestos.



No. 5 Transacciones en moneda extranjera.

En esta norma el Comité Técnico establece los principios de contabilidad aplicables al registro y divulgación de las transacciones en moneda extranjera, es de mencionar que existe relación con la NIC 21 “Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera”.

No. 6 Presentación de los resultados de operaciones

Esta norma trata los distintos tipos de ajustes que deben ser considerados como propios de los resultados de las operaciones registradas en periodos anteriores y establece los criterios considerados prácticos y razonables para las partidas que deben ser reconocidas como tales.

También establece los criterios para clasificar y presentar las partidas extraordinarias.

No. 7 Inventarios

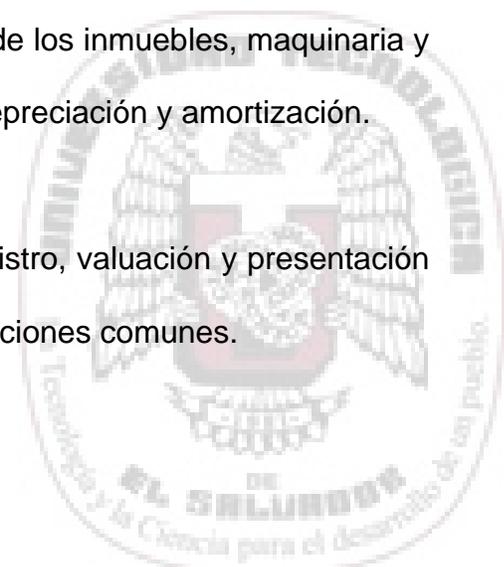
Esta norma se refiere a la valuación y presentación de los inventarios de las entidades comerciales e industrias manufactureras, estableciendo la base, el costo y los métodos de evaluación de los mismos.

No.8 Inmuebles, Maquinaria y Equipo

Se definen en esta norma las bases de valuación de los inmuebles, maquinaria y equipo y establece las guías para determinar su depreciación y amortización.

No. 9 Inversiones en acciones comunes.

Esta norma trata los aspectos técnicos para el registro, valuación y presentación en los estados financieros de las inversiones en acciones comunes.



No.10 Contabilidad y divulgación de las contingencias.

Define el término contingencia y establece guías para su contabilización, la divulgación de las mismas y su efecto sobre los estados financieros básicos para que estos no induzcan a consideraciones erróneas

No.12 Efectivo

De acuerdo a esta norma el termino efectivo comprende:

- a) Que están en caja
- b) Que están depositados en un banco o en una institución financiera ya sea en cuenta corriente, en cuentas de ahorro, en depósitos con aviso previo o en depósitos a plazo.

Y el objeto de su aplicación es definir una adecuada contabilización y presentación en los estados financieros.

No.13 Inversiones temporales.

Para propósitos de esta norma, las inversiones temporales son aquellos títulos valores denominados bonos y cédulas hipotecarias, excluyendo los valores negociables que operan en la bolsa de valores

No.14 Cuentas por cobrar.

Según esta norma las cuentas por cobrar son aquellos activos que representan derechos exigibles que provienen de ventas, servicios prestados, préstamos otorgados, rendimientos devengados y no recibidos y cualquier otro concepto análogo que represente un derecho exigible.



No.15 Gastos pagados por anticipado.

Los gastos pagados por anticipado, son aquellos desembolsos efectuados por servicios aun no recibidos, así como los suministros de operación no consumidos, los gastos pagados por anticipados son costos atribuibles a resultados futuros. Dentro de los ejemplos de gastos anticipados que presenta el párrafo 3 se enuncian: Impuestos pagados por anticipado.

No.16 Activos intangibles

Los activos intangibles son aquellos que no tienen una existencia física, limitándose su valor a los derechos y beneficios esperados que su posesión confiere al propietario.

No.17 Pasivos

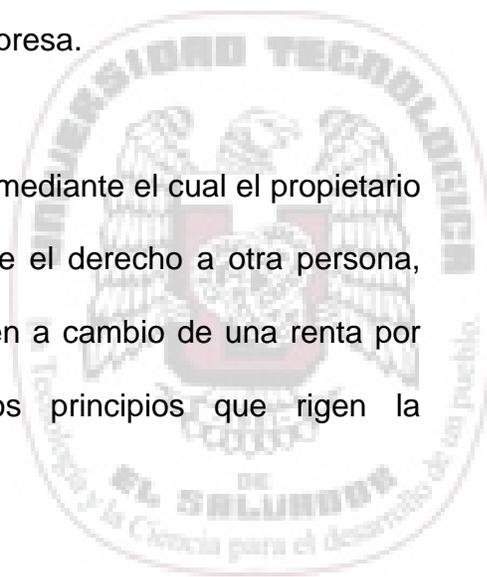
De acuerdo a esta normativa los pasivos son las obligaciones económicas a cargo de una empresa registrada de conformidad a PCGA.

No.18 Patrimonio

El termino “patrimonio” es sinónimo de “capital contable”, “patrimonio de los accionistas” e “inversión de los accionistas”. El patrimonio constituye un elemento básico de la posición financiera de una empresa y esta definido como el exceso de los activos sobre los pasivos de la empresa.

No.19 Contabilización de los arrendamientos

Define el término arrendamiento como un contrato mediante el cual el propietario de un bien, conocido como el arrendador, confiere el derecho a otra persona, denominada el arrendatario, para que utilice el bien a cambio de una renta por un periodo determinado. Además describe los principios que rigen la



contabilización de activos, pasivos, ingresos y gastos derivados de transacciones de arrendamiento.

Se establece la diferencia entre arrendamiento operativo y financiero y el arrendamiento con plazo forzoso.

No.20 Contabilización de impuesto sobre la renta

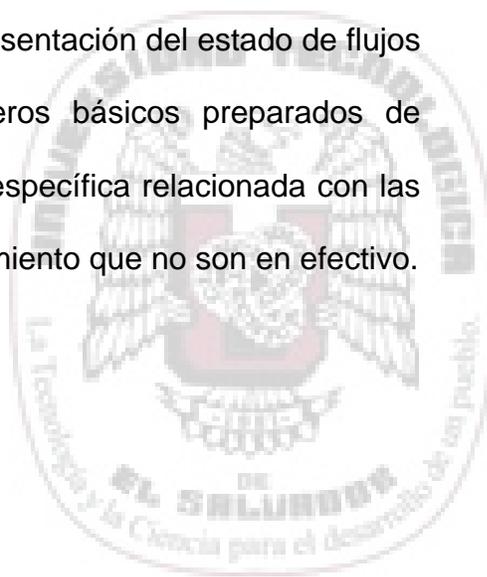
Esta norma establece los criterios para la adecuada contabilización y presentación en los estados financieros de los registros referentes al impuesto sobre la renta. Define los métodos de reconocimiento del gasto por impuesto sobre la renta, además incluye las revelaciones que deben realizarse en los estados financieros.

No.21 Registro de las operaciones financieras en las organizaciones no Gubernamentales sin fines de lucro.

En esta norma se tratan cada uno de los elementos de la contabilidad que requieren una consideración especial por el tipo de entidades no gubernamentales sin fines de lucro, con el fin de estandarizar criterios que deben utilizarse en el registro de las operaciones financieras de las mismas.

No.22 El estado de flujos de efectivo

Se establece en esta norma los criterios para la presentación del estado de flujos de efectivo, como uno de los estados financieros básicos preparados de conformidad a PCGA, se presenta la información específica relacionada con las actividades y transacciones de inversión y financiamiento que no son en efectivo.



No.23 Capitalización de los costos de intereses.

De acuerdo a la norma, los intereses capitalizables son aquellos que se derivan de obligaciones que tienen tasas de intereses explícitos. Los intereses atribuibles a cierto tipo de deudas y los intereses que hayan sido determinados de acuerdo con la contabilización de arrendamientos. Establece además los activos elegibles y no elegibles para capitalización de intereses, monto del costo por intereses a ser capitalizados y el período de capitalización.

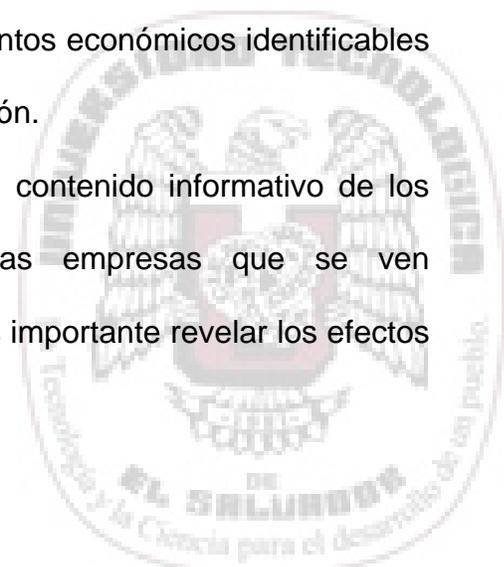
No.24 Contabilización de contratos de construcción a largo plazo

La norma define el concepto de contrato de construcción a largo plazo, como el que está relacionado con la construcción de un activo o una combinación de activos que conjuntamente constituyen un solo proyecto en un período mayor a un año, establece los métodos de contabilización, divulgación y revelaciones sobre las operaciones contables.

No.26 Tratamiento contable y revelación de las variaciones en precios

Los estados financieros que se elaboran de acuerdo a PCGA, parten del supuesto de que el poder adquisitivo de la moneda en que están expresados se mantienen estables, por lo tanto se preparan de acuerdo al costo histórico, sin embargo, es necesario conocer los efectos de eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, entre ellos la inflación.

En consecuencia y con el objetivo de mejorar el contenido informativo de los estados financieros, especialmente de aquellas empresas que se ven distorsionadas por el incremento en los precios, es importante revelar los efectos



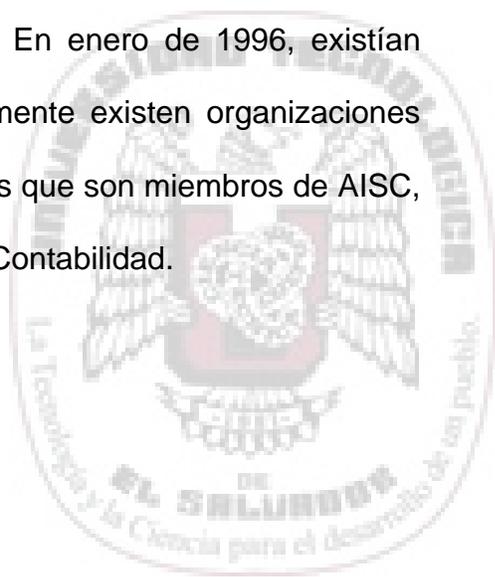
de la inflación mediante la reexpresión y presentación de estados financieros; esta norma establece las necesidades de reexpresión

No.27 Revelación de las partes relacionadas

El objetivo de esta norma es establecer la divulgación, contabilización y revelación en los estados financieros sobre las transacciones entre partes relacionadas.

➤ Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Comité, IASC), es un organismo independiente, perteneciente al sector privado, cuyo objetivo es lograr uniformidad en la aplicación de los principios de contabilidad que son utilizados por los negocios y otras organizaciones en la información financiera en un mundo globalizado. Fue constituido en 1973 a través de un convenio suscrito y representado por cuerpos de contadores profesionales de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido e Irlanda y Estados Unidos. Desde 1983, los miembros de IASC han incluido a todos los organismos de contadores profesionales que son miembros de la Federación Internacional de Contadores (International Federation Of. Accountants, IFAC). En enero de 1996, existían 116 Cuerpos Profesionales de 85 países, actualmente existen organizaciones involucradas en el trabajo de IASC y muchos países que son miembros de AISC, ya pusieron en uso las Normas Internacionales de Contabilidad.

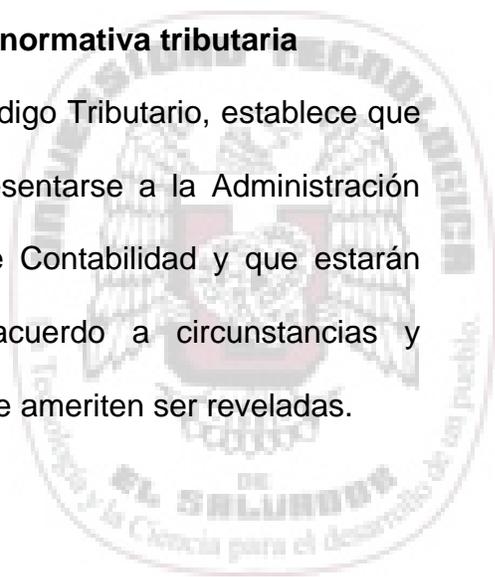


Los objetivos de IASC son:

- a) Formular y publicar para el interés público normas de contabilidad para ser observadas en la presentación de estados financieros y promover su aceptación, además de observar su aplicabilidad en todo el mundo.
- b) Trabajar en general para mejorar y armonizar las regulaciones, normas de contabilidad y procedimientos relativos a la presentación de estados financieros. En el país existen empresas multinacionales que ya adoptaron las NIC, debido a que se rigen a políticas de la casa matriz la cual tienen su sede en el extranjero. Con respecto a las empresas nacionales, las NIC no han sido adoptadas como marco técnico regulatorio, debido a que el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, no ha autorizado la aplicación por el grado de dependencia de los organismos técnicos internacionales, en este sentido su aplicabilidad se ha diferido para que el profesional de la contaduría pública bajo el enfoque de la capacitación continuada se adopte a la normativa, a fin de realizar un trabajo de acuerdo a los estándares técnicos requeridos.

Normas Internacionales de Contabilidad ante la normativa tributaria

El artículo 66 inciso primero del reglamento del Código Tributario, establece que los estados financieros deberán prepararse y presentarse a la Administración Tributaria con base a Normas Internacionales de Contabilidad y que estarán acompañados de las respectivas notas, de acuerdo a circunstancias y actividades que desarrollan los contribuyentes y que ameriten ser reveladas.



Por lo que es importante que el profesional de la contaduría pública al desarrollar la auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias, conozca y verifique si el contribuyente ha adoptado las NIC en la preparación y presentación de los estados financieros.

A continuación se citan las Normas Internacionales de Contabilidad que tienen relación con las leyes tributarias:

NIC 1 Presentación de Estados Financieros

Revela las políticas contables y la información en los estados financieros.

NIC 2 Inventarios

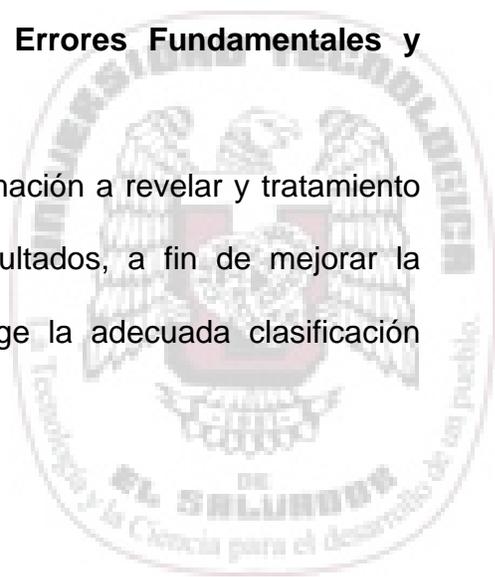
Define la medición de los inventarios y costos, formulación de los costos, valor neto realizable y el reconocimiento como gasto del período.

NIC 7 Estados de Flujo de Efectivo

Proporciona beneficios de la información sobre los flujos de efectivo, de la moneda del curso legal, y es útil porque suministra a los usuarios de los estados financieros las bases para evaluar la capacidad que tiene la empresa para generar efectivo, así como las necesidades de liquidez, para tomar decisiones económicas.

NIC 8 Ganancia o Pérdida Neta del Período, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables

Dicha prescribe los criterios de clasificación, información a revelar y tratamiento contable de ciertas partidas del estado de resultados, a fin de mejorar la comparabilidad de los estados financieros y exige la adecuada clasificación



revelación de información de partidas extraordinarias y la revelación de partidas dentro de las ganancias o pérdidas procedente de actividades extraordinarias.

NIC 11 Contratos de Construcción

El objetivo es prescribir el tratamiento contable de los ingresos y los costos relacionados con los contratos de construcción.

NIC 12 Impuesto a las Ganancias

Se refiere a la contabilización del Impuesto sobre las ganancias.

NIC 16 Propiedades, planta y equipo

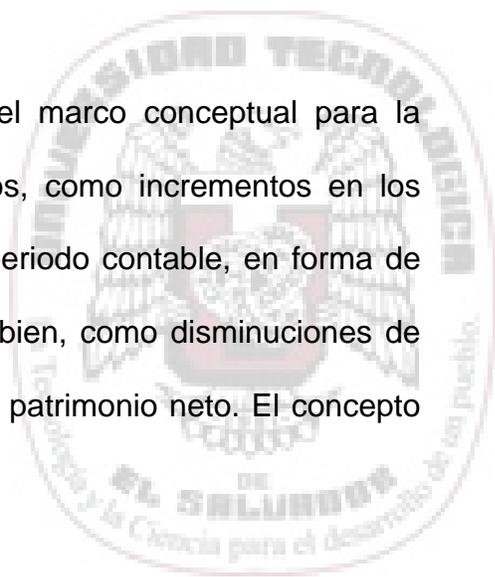
Corresponde a la contabilización de las propiedades, planta y equipo, los principales problemas que enfrenta la contabilidad de las propiedades, planta y equipo son el momento de la activación de las adquisiciones, la determinación del valor en libros y los cargos por depreciación del mismo que deben ser llevadas a resultados.

NIC 17 Arrendamientos

El objetivo de esta norma es establecer, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables apropiadas para contabilizar y revelar la información correspondiente a los arrendamientos operativos y financieros.

NIC 18 Ingresos

Consiste en que los ingresos son definidos en el marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros, como incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos o bien, como disminuciones de los pasivos que dan como resultado aumentos del patrimonio neto. El concepto



de ingreso comprende tanto los ingresos en si como las ganancias, los ingresos propiamente dichos adoptan una variedad de nombres tales como: ventas, comisiones, intereses, dividendos, y regalías.

NIC 19 beneficio a los empleados

Esta norma, prescribe el tratamiento contable y revelación de información financiera respecto a los beneficios de los empleados.

NIC 21 Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera

Establece el tratamiento de las actividades que una empresa que realiza en el extranjero, ya que puede efectuar transacciones en moneda extranjera o bien, puede tener operaciones en el extranjero. Dentro de los estados financieros de la empresa, las operaciones correspondientes deben ser expresadas en la moneda habitualmente usada por la empresa para establecer sus cuentas, y los estados financieros de las operaciones en el extranjero deben ser convertidos a la moneda que corresponde a los estados financieros publicados por la empresa.

NIC 23 Costos por intereses

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable de los costos por intereses y establece como regla general, el reconocimiento inmediato de los costos por intereses como gastos.

NIC 33 Ganancias por acción

Consiste en establecer los principios para la determinación y presentación de la cifra de ganancias por acción de las empresas cuyo efecto será el de mejorar la



comparación de los rendimientos entre diferentes empresas en el mismo periodo así como entre diferentes periodos para la misma empresa.

NIC 36 Deterioro del valor de los activos

Esta norma establece los procedimientos que una empresa debe aplicar para asegurar que el valor de los activos no supere el importe que puede recuperar de los mismos.

NIC 38 Activos intangibles

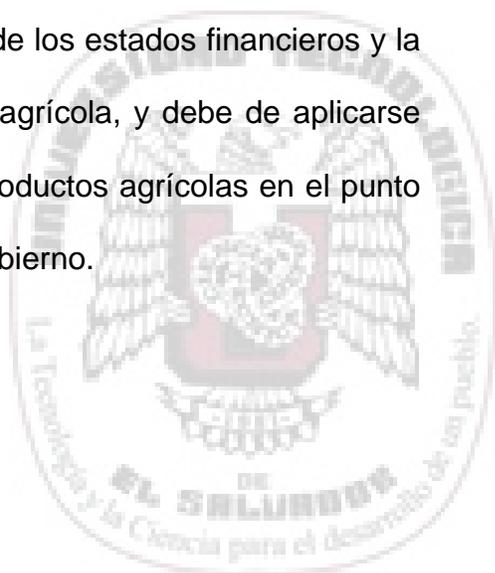
Prescribe el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra norma internacional de contabilidad. Esta norma exige que las empresas procedan a reconocer un activo intangible, Además establece como determinar el valor en libros de los activos intangibles y exige que se revelen ciertas informaciones complementarias en las notas a los estados financieros.

NIC 40 Propiedades de inversión

Establece el tratamiento contable de las propiedades de inversión y sus exigencias de revelación correspondiente.

NIC 41 Agricultura

Se refiere al tratamiento contable, la presentación de los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola, y debe de aplicarse para la contabilización de los activos biológicos, productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección y subvenciones del gobierno.



➤ **Aplicación de Normas Internacionales de Auditoría. La planificación y supervisión**

Después que el auditor acepte el compromiso con el cliente, la primera norma de auditoría relativa al trabajo establece que: El trabajo debe ser planeado adecuadamente y los asistentes, si existen deben ser supervisados apropiadamente.

Planificar adecuadamente incluye la investigación de un probable cliente antes de decidir si se acepta el contrato, la obtención del conocimiento de la operación del negocio del cliente: además la planificación adecuada es esencial para una auditoría satisfactoria.

El número de persona de auditoría apropiado en los diferentes niveles depende del tiempo de experiencia que posea cada persona. La clave para utilizar exitosamente los miembros del personal profesional es una supervisión adecuada en cada nivel.

La planificación comprende desde:

- Aceptación del cliente
- Obtención del contrato
- Planificación de la auditoría
- Diseño de los programas de auditoría

NIA 300 Planificación

La planificación adecuada del trabajo de auditoría ayuda a lo siguiente:

- A asegurarse que se preste atención adecuada a áreas importantes de la auditoría.



- Los problemas potenciales son identificados

Para la planificación se debe considerar:

- ✓ Tamaño de entidad
- ✓ Conocimiento del negocio, es muy importante para identificar eventos que puedan tener efecto importante sobre los estados financieros
- ✓ Experiencia del auditor

El plan global de auditoria debe estar suficientemente detallado para guiar el desarrollo del programa de auditoría, su forma y contenido. Este plan debe contener lo siguiente:

- ✓ Conocimiento de negocio, este nivel de conocimiento debe permitirle adquirir un entendimiento de los acontecimientos, transacciones y prácticas que a su juicio pueden tener un efecto significativo en los estados financieros.
- ✓ La comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno
- ✓ Riesgo e importancia relativa
- ✓ Naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos
- ✓ Coordinación, dirección, supervisión y revisión

Este plan de auditoria debe revisarse durante el curso de la auditoria.

El programa de auditoria sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoria y como un medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo.

El programa de auditoria puede contener:

- ✓ Los objetivos de la auditoria para cada área
- ✓ Presupuesto de tiempo



Control interno

El control interno de un negocio es el sistema de su organización, los procedimientos que tienen implantados y el personal con que cuenta, estructurados en un todo para lograr tres objetivos fundamentales:

- ✓ La obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna
- ✓ La protección de los activos de la empresa, y
- ✓ La promoción de eficiencia en la operación del negocio.

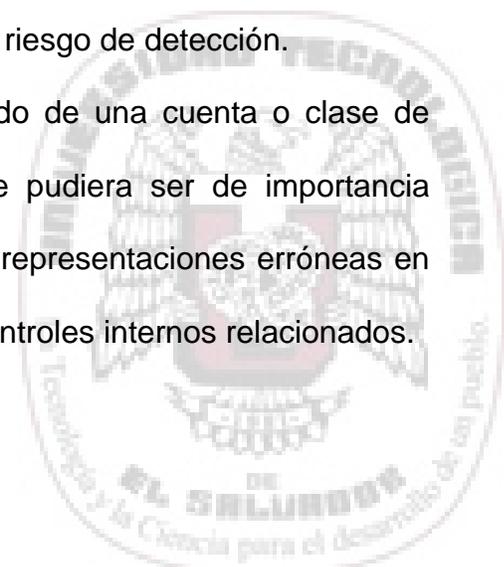
El control interno debe garantizar la obtención de información financiera correcta y segura ya que la información es un elemento fundamental en la marcha del negocio pues con base en ella se toman las decisiones y formulan los programas de acción futuros en las actividades del mismo.

NIA 400 Evaluación de riesgo y control interno

El auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente para planear la auditoría

El riesgo de que el auditor de una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros están elaborados en forma errónea de una manera importante, es lo que se identifica como riesgo de auditoría, éste tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

El Riesgo inherente es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clase de transacciones a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otras cuentas o clases, asumiendo que no hubo controles internos relacionados.



El riesgo de control es el riesgo de que una representación errónea que pudiera ocurrir en el saldo de cuenta o clase de transacciones y que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases, no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y de control interno.

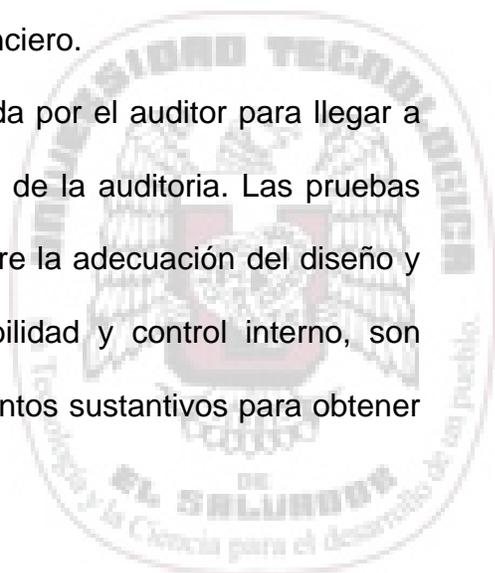
Riesgo de detección es el riesgo de que los procedimientos sustantivos de un auditor no detecten una representación errónea que existe en un saldo de una cuenta o clase de transacciones que podrían ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases.

“Sistema de contabilidad” significa la serie de tareas y registros de una entidad por medio de las que se procesan las transacciones como un medio de mantener registros financieros. Dichos sistemas identifican, reúnen, analizan, calculan, clasifican, registran, resumen, e informan transacciones y otros eventos.

NIA 500 Evidencia de la auditoria

La evidencia de la auditoria se obtiene de una mezcla apropiada de pruebas de control y procedimientos sustantivos. Esta comprende documentos fuentes y registros contables relacionados con el estado financiero.

La evidencia de auditoria es la información obtenida por el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa la opinión de la auditoria. Las pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoria sobre la adecuación del diseño y operación efectiva sobre los sistemas de contabilidad y control interno, son mediante pruebas de control, utilizando procedimientos sustantivos para obtener



evidencia de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros.

Estos procedimientos sustantivos pueden ser:

- ✓ Pruebas de detalles de transacciones y balances
- ✓ Procedimientos analíticos

Las aseveraciones explícitas o de otro tipo que está incorporada en los estados financieros son responsabilidad de la empresa.

Presentación y revelación

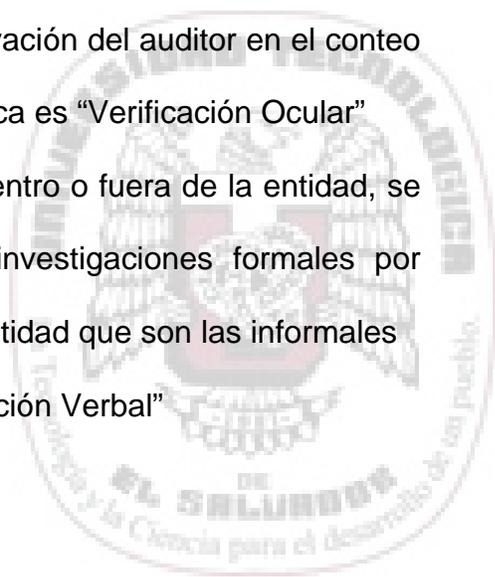
La evidencia de auditoria esta influenciada por información interna o externa, y por su naturaleza (visual, documentada y oral)

Entre los procedimientos para obtener evidencia de auditoria se encuentra la inspección, que consiste en examinar los registros, documentos o activos tangibles. Las categorías de evidencia documentaria son la creadas y retenidas por terceras partes, las creadas por terceras partes y retenidas por la entidad y las creadas y retenidas por la entidad. La técnica de verificación que se aplica es “Verificación Física”

También se hace uso de la técnica de observación, proceso o procedimientos que son desempeñados por otros. Ejemplo: Observación del auditor en el conteo de inventario. La técnica de verificación que se aplica es “Verificación Ocular”

Para buscar información de personas enteradas dentro o fuera de la entidad, se utiliza la técnica de investigación, pueden ser investigaciones formales por escritas, orales dirigidas a personas dentro de la entidad que son las informales

La técnica de verificación que se aplica es “Verificación Verbal”



El computo el medio para verificar la exactitud aritmética de documentos fuentes y registros contables o en desarrollar cálculos independientes. La técnica de verificación que se aplica es “Verificación Escrita”

Los procedimientos analíticos son realizados para los análisis de índices y tendencias significativos. La técnica de verificación que se aplica es “Verificación Escrita”

Trabajo sobre la evidencia

El auditor independiente al formular su opinión sobre los estados financieros debe evaluar la evidencia relativa a las afirmaciones hechas en esos estados financieros

La evidencia se clasifica en:

- Evidencia Suficiente: es la que se obtiene a través de una o varias pruebas en el cual se ha obtenido la cantidad indispensable que será necesaria en términos de cantidad, para que el auditor pueda sustentar su opinión. (su característica es que es cuantitativa)
- Evidencia Competente: es la que se refiere a hechos circunstanciales o críticas que realmente tiene relevancia cualitativa del examen práctico en el cual las pruebas realizadas son validas o apropiadas. (Su característica es que es cualitativa)

1.6.2 Fundamento legal de la auditoria tributaria

Con la entrada en vigencia del Código Tributario a partir del 01 de enero del 2001, los profesionales de la Contaduría Pública autorizados por el Consejo de



Vigilancia de la Profesión de Contaduría y Auditoría, están obligados a conocer la normativa legal que regula el desarrollo de la Auditoría Tributaria a efecto de preparar y presentar al fisco dictámenes e informes fiscales, de lo contrario corren el riesgo de emitir opiniones inconsistentes con los requerimientos que establece dicha normativa, que van en perjuicio de los sujetos pasivos, de la Administración Tributaria y del mismo auditor.

➤ **Leyes tributarias**

Código Tributario

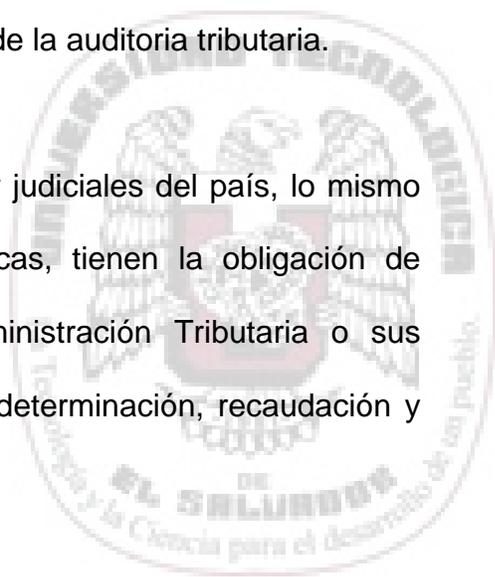
La creación del Código Tributario se debió:

- I. A la falta de un marco jurídico tributario unificado, que regulara la relación entre el fisco y los contribuyentes.
- II. A la necesidad de unificar, simplificar y racionalizar las leyes que regulan los diferentes tributos internos, a fin de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas.
- III. Corregir una serie de vacíos y deficiencias normativas que poseían las leyes tributarias

Considerando la importancia que reviste este marco jurídico, a continuación se detallan los artículos relacionados con la actividad de la auditoría tributaria.

Artículo 120

Todas las autoridades, entidades administrativas y judiciales del país, lo mismo que las personas particulares naturales o jurídicas, tienen la obligación de proporcionar los datos e informes que la Administración Tributaria o sus Dependencias le requieran para la investigación, determinación, recaudación y



demás materias relacionadas con los tributos que administra. La Administración Tributaria está facultada para efectuar la investigación necesaria, a fin de verificar los datos e informes que se le proporcionen de conformidad a este artículo.

Artículo 129

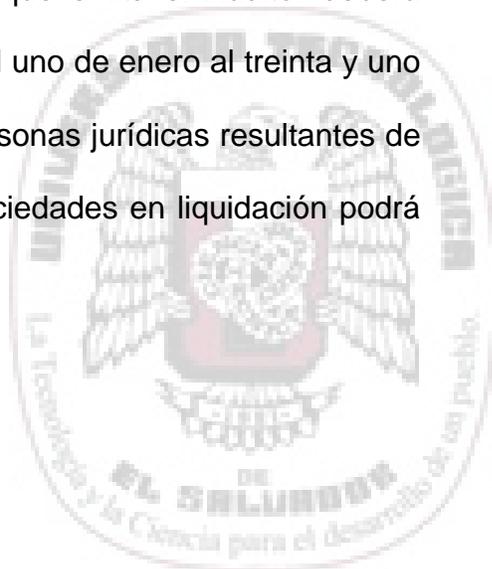
Dictamen fiscal: Es el documento en el que conste la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, emitida por un Licenciado en Contaduría Pública o un Contador Público Certificado, en pleno uso de sus facultades profesionales de conformidad a lo establecido en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

Informe fiscal: Es el documento que contiene un detalle del trabajo realizado por el Auditor y los resultados obtenidos, lo cual constituye un fundamento de lo expresado en el dictamen fiscal.

Para efectos de esta sección al Licenciado en Contaduría Pública o Contador Público Certificado, se le llamará Auditor.

Artículo 130

El periodo del Dictamen Fiscal e Informe Fiscal que emita el Auditor deberá corresponder a períodos anuales comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de cada año. En los casos de las personas jurídicas resultantes de la fusión o transformación de sociedades y las sociedades en liquidación podrá corresponder a un período menor.



El Auditor deberá opinar sobre las obligaciones tributarias formales y sustantivas del sujeto pasivo, dejando constancia en el cuerpo del dictamen del cumplimiento o no de dichas obligaciones.

Artículo 131

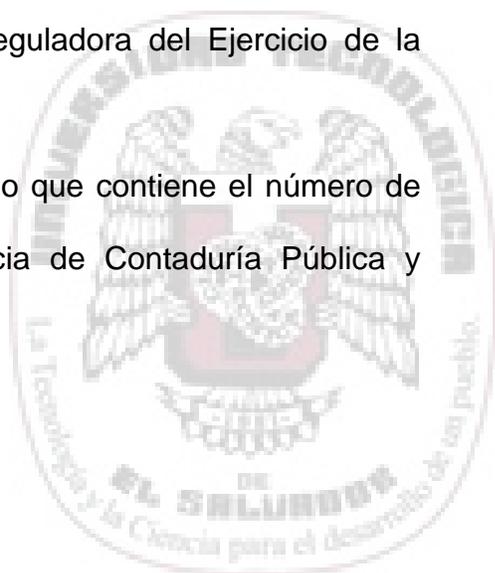
Están obligados a nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente, los contribuyentes que cumplan las siguientes condiciones:

- a) Haber poseído un activo total al treinta y uno de diciembre del año inmediato anterior al que se dictamine, superior a diez millones de colones (¢10,000,000.00);
- b) Haber obtenido un total de ingresos en el año anterior superiores a cinco millones de colones (¢ 5,000,000.00);
- c) Las personas jurídicas resultantes de la fusión o transformación de sociedades
- d) Las sociedades en liquidación

Artículo 132

Requisitos del dictamen e informe fiscal:

- a) Deberán realizarse de acuerdo a las disposiciones establecidas en este Código, su Reglamento, leyes tributarias, Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría;
- b) Poseer la firma del Auditor que dictamina y sello que contiene el número de registro de autorización del Consejo de Vigilancia de Contaduría Pública y Auditoría; y,



c) Presentase por escrito a la Administración Tributaria en el plazo señalado en éste Código.

Artículo 133

Los sujetos obligados a dictaminar, deberán suministrar al Auditor que emita el Dictamen, toda la información, documentos, registros y demás que éste requiera para tal efecto.

El sujeto pasivo estará obligado a proporcionar al auditor que ejecutará la auditoria, una copia del dictamen e informe fiscal del auditor predecesor.

Artículo 134

Plazos de presentación del dictamen e informe fiscal a la Administración Tributaria:

- A más tardar el treinta y uno de mayo del año siguiente al período que se dictamina.
- En el caso de sociedades en liquidación o proceso de fusión en el período y ejercicio que corresponda, dentro de los seis meses siguientes, contados a partir de la fecha de la inscripción del acuerdo o sentencia de disolución, o acuerdo de fusión y si antes de este plazo se realiza el proceso de liquidación o fusión, deberá presentarlo previa solicitud de inscripción de la escritura pública de liquidación o fusión en el Registro de Comercio.



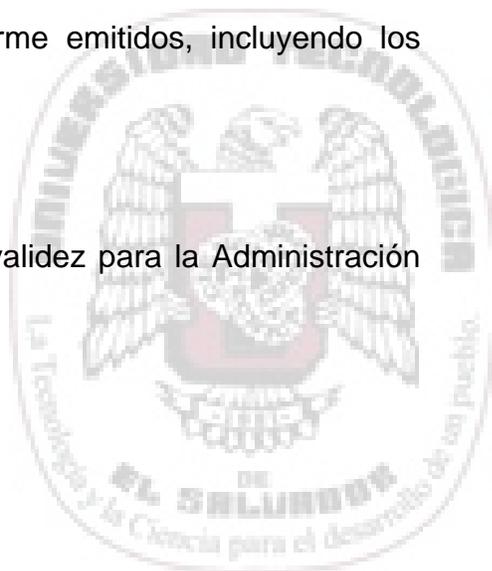
Artículo 135

Obligaciones del auditor fiscal:

- a) Emitir el Dictamen e Informe Fiscal conforme a lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario.
- b) Guardar la más absoluta independencia de criterio con respecto al sujeto pasivo objeto del Dictamen.
- c) Reflejar en el Dictamen y en el Informe Fiscal la realidad financiera y la situación tributaria, de conformidad a los principios de contabilidad que establezca el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría y las leyes tributarias, respectivamente, del sujeto pasivo dictaminado.
- d) Garantizar que lo expresado en el Dictamen Fiscal e Informe fiscal esté respaldado con los asientos contables en libros legalizados, registros auxiliares y cualquier otro registro especial, que conforme a las leyes tributarias, leyes especiales y a la técnica contable, deba llevar el sujeto pasivo, así como la documentación que sustenta dichos registros; y,
- e) Atender los requerimientos que formule la Administración Tributaria, suministrando dentro de los plazos que esta le señale, la información solicitada relacionada con el dictamen e informe emitidos, incluyendo los papeles de trabajo.

Artículo 136

Dictámenes e Informes Fiscales que carecen de validez para la Administración Tributaria cuando:



- a) Son emitidos en contravención a lo establecido en el artículo 22, literales del a) al h) de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría;
- b) Cuando el auditor en el ejercicio fiscal que dictamina y en el ejercicio en que produce el dictamen haya prestados sus servicios al contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él, o haya ocupado los siguientes cargos:
- Director
 - Miembro del consejo de administración
 - Administrador o
 - Empleado del contribuyente;
- c) Cuando tenga o haya tenido alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente, que le impidan mantener su independencia e imparcialidad
- d) Cuando se reciba por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoria o emita su dictamen en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo;
- e) Cuando se tenga la calidad de agente o corredor de bolsa de valores o similares en ejercicio; y,
- f) Cuando se trate de empleados o funcionarios del Ministerio de Hacienda y de la Corte de Cuentas de la República.



Artículo 137

Requisito que debe cumplir el auditor fiscal:

- Poseer registro vigente asignado por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, el que deberá ser acreditado por escrito mediante constancia emitida por dicho Consejo.

Artículo 138

Requisitos especiales que se establecen para las personas jurídicas constituidas bajo las leyes salvadoreñas que requieran dictaminar fiscalmente:

- a) Estar debidamente inscritas en el Registro de Comercio
- b) Poseer y acreditar el número de registro vigente asignado por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría; y,
- c) Los auditores que designe para dictaminar y emitir el dictamen fiscal deberán cumplir con lo establecido en el artículo 137 del Código Tributario.

Artículo 173

En el ejercicio de sus facultades la Administración Tributaria, según literal n podrá entre otras cosas requerir a los profesionales que emitan dictamen fiscal, ampliaciones e informes relacionados con la auditoría desarrollada.

Artículo 248

Incumplimientos y sanciones relacionadas con la obligación de presentar el Dictamen Fiscal:

Incumplimiento

Omitir presentar el Dictamen e Informe Fiscal estando obligado a ello



Sanción

Catorce mil novecientos ochenta colones (¢14,980) Sin perjuicio de presentar tales documentos dentro del plazo que establezca la Administración Tributaria

Incumplimiento

Presentar el Dictamen e Informe Fiscal fuera del plazo legal

Sanción

Nueve salarios mínimos mensuales

Incumplimiento

Que el Dictamen no cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 132 del Código Tributario

Sanción

Cuatro salarios mínimos mensuales

Incumplimiento

Incumplir con las obligaciones previstas en los literales a), b), c) y d) del artículo 135 del Código Tributario

Sanción

Cuatro salarios mínimos mensuales

Incumplimiento

Incumplir con la obligación estipulada en el literal e) del artículo 135 del Código Tributario

Sanción

Doce salarios mínimos mensuales



Incumplimiento

Cuando la Administración Tributaria en el ejercicio de su función fiscalizadora determine impuesto complementario superior al treinta por ciento del impuesto declarado por el sujeto pasivo dictaminado, siempre que ello no sea atribuible a error excusable en la aplicación de las disposiciones del Código Tributario

Sanción

El equivalente al 5% sobre el impuesto complementario que se determine. En este caso será requisito que el impuesto complementario determinado esté firme.

Incumplimiento

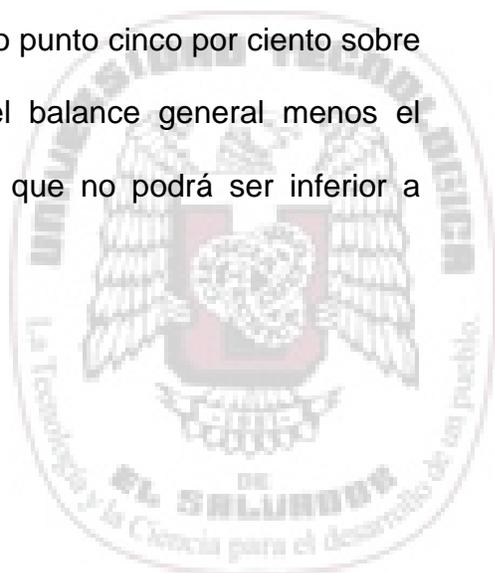
Cuando la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad fiscalizadora determine impuesto original y ello no sea atribuible a error excusable en la aplicación de las disposiciones del Código Tributario

Sanción

El equivalente al 5% sobre el impuesto que se determine. En todo caso será requisito que el impuesto determinado esté firme.

Artículo 249

Por incumplimiento de nombrar auditor para emitir dictamen e informe fiscal el contribuyente es sancionado con una multa del cero punto cinco por ciento sobre el patrimonio o capital contable que figure en el balance general menos el superávit por revalúo de activos no realizado, la que no podrá ser inferior a cuatro salarios mínimos mensuales.



Cuando no existe balance o no sea posible establecer el patrimonio que figure en el Balance General, se le aplica la sanción de nueve salarios mínimos mensuales.

Artículo 279

Vigencia del ordenamiento jurídico

Las disposiciones legales contenidas en las Leyes de Impuesto sobre la Renta, Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Impuesto de Cigarrillos, Impuestos Específicos y Ad valores contenidos en la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, del Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas Simples o Endulzadas, Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces y demás leyes que regulen impuestos y contribuciones sujetas a la competencia de la Administración Tributaria, continúan aplicándose en lo pertinente a la fecha de entrada en vigencia del presente Código, siempre que no hayan sido derogadas expresamente y no contradigan lo dispuesto en el Código Tributario.

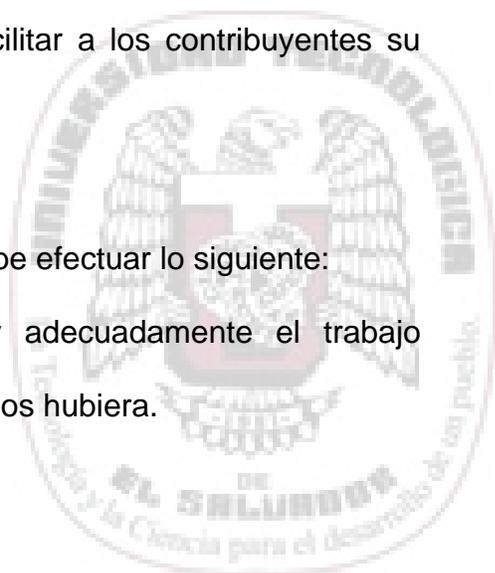
Reglamento de Código Tributario

Con la aprobación del Código Tributario era necesario establecer los alcances de aplicación del Código Tributario, con el fin de facilitar a los contribuyentes su cumplimiento.

Artículo 58

El auditor fiscal al realizar su trabajo profesional debe efectuar lo siguiente:

- a) Planear su trabajo y supervisar oportuna y adecuadamente el trabajo desarrollado por los auxiliares en casos de que los hubiera.

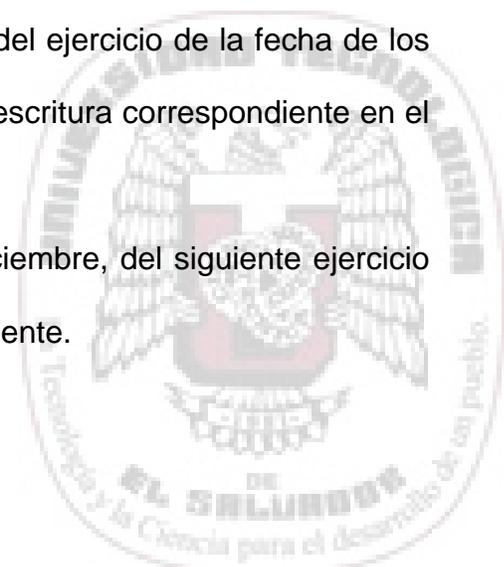


- b) Efectuar un estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente, para determinar las áreas de riesgo fiscal, alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría a realizar.
- c) Examinar todos los elementos probatorios e información presentados en los estados financieros del contribuyente y toda la documentación que sustente su opinión.
- d) Deberá dejar constancia del cumplimiento o no de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.

Artículo 59

Los periodos y ejercicios a dictaminar en casos de fusión y liquidación de sociedades se comprenden de la siguiente manera:

- a) Fusión de sociedades:
 - Desde el primer día del ejercicio en que se dé el acuerdo de fusión, hasta la fecha que contenga el último balance publicado de las sociedades, en caso que los hechos ocurran en un mismo ejercicio.
 - Si la fecha de los balances mencionados anteriormente corresponde al ejercicio posterior al de la toma del acuerdo de fusión, el periodo a dictaminar comprenderá, desde primer día del ejercicio de la fecha de los balances, hasta el día de la inscripción de escritura correspondiente en el Registro de comercio
 - Del primero de enero a treinta y uno de diciembre, del siguiente ejercicio en el que se escriba la escritura correspondiente.



b) Liquidación de sociedades:

Desde el primer día del ejercicio en que se de la inscripción del acuerdo de disolución en el Registro de Comercio, hasta que se concluya el proceso de liquidación.

Artículo 60

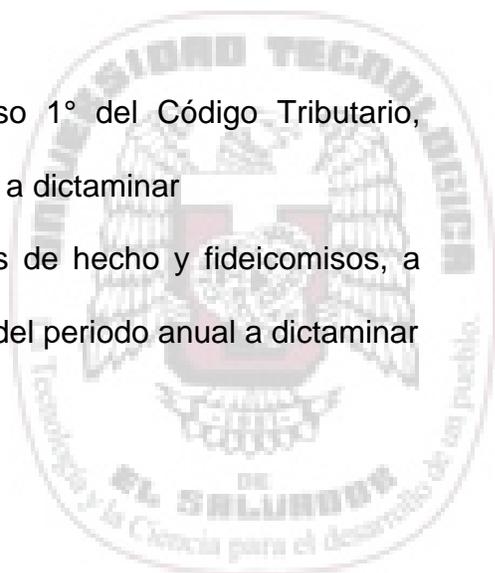
Están obligados a nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente, los contribuyentes sean éstos:

- Personas naturales
- Sucesiones
- Fideicomisos
- Sociedades de hecho
- Sociedades mercantiles
- Asociaciones cooperativas
- Asociaciones y fundaciones sin fines de lucro y
- Cualquier otro tipo de persona jurídica que cumpla las condiciones enunciadas en el Artículo 131 del Código Tributario.

Artículo 61

Periodos para nombrar el auditor fiscal:

- Persona natural establecida en art. 131 inciso 1° del Código Tributario, Durante los primeros 5 meses del periodo anual a dictaminar
- Sucesiones de personas naturales, sociedades de hecho y fideicomisos, a más tardar dentro de los primeros cinco meses del periodo anual a dictaminar



- Personas jurídicas domiciliadas, dentro de los primeros 5 meses del periodo anual a dictaminar
- Sociedades mercantiles y las de economía mixta que se encuentren en disolución, liquidación o fusión, al momento de tomar el acuerdo respectivo del ente jurídico

Artículo 62

El auditor que este nombrado y haya aceptado ejecutar una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias no podrá excusarse de emitir el dictamen e informe fiscal, solamente en los casos en que demuestre su imposibilidad legal o inhabilitación, que le impidan efectuar su labor profesional, en este caso debe comunicar y comprobar el impedimento al contribuyente que lo ha contratado

Artículo 63

Cuando el auditor renuncie a su cargo justificando las causas que lo incitan a hacerlo, el contribuyente debe nombrar nuevo auditor dentro del plazo de 10 días hábiles posterior a la fecha de la renuncia.

Artículo 64

Para la presentación del dictamen e informe fiscal a la Administración Tributaria, el auditor deberá anexar:

1. Carta de presentación de los documentos que anexa
2. Original y copia de los siguientes documentos:
 - a. Dictamen fiscal
 - b. Informe fiscal



- c. Estados financieros
- d. Anexos a los estados financieros

Artículo 65

El dictamen fiscal se identificará apropiadamente para distinguirlo de otros tipos de dictamen.

Artículo 66

Los estados financieros a presentar serán los que establecen las Normas Internacionales de Contabilidad.

Artículo 68

Integración del informe fiscal

Artículo 69

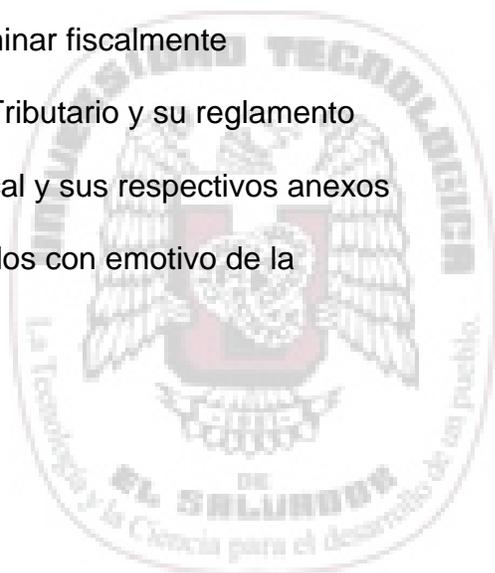
Obligaciones del suministrar información para el dictamen.

- Información
- Documentación
- Registros y
- Otra información que le solicite el auditor fiscal

Artículo 72

Requerimientos a auditores nombrados para dictaminar fiscalmente

- a) Cualquier información que conforme al Código Tributario y su reglamento deba estar incluida en el dictamen e informe fiscal y sus respectivos anexos
- b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con emotivo de la auditoría practicada.



- c) Información y aclaraciones que se consideren pertinentes para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Ley de Impuesto Sobre la Renta

Fue imperativo reformar la Ley de Impuesto sobre la Renta, aprobada según decreto legislativo número cuatrocientos setenta y dos, de fecha diecinueve de diciembre de mil novecientos sesenta y tres, ya que no se adecuaba a las condiciones económicas y sociales del país.

Fue necesario contar con una ley que sustentara la ampliación de las bases, mediante una reducción de exenciones eliminando la doble tributación.

Esta normativa regula el ordenamiento legal del impuesto directo sobre una renta imponible proveniente de deducir a los ingresos los costos y gastos generados.

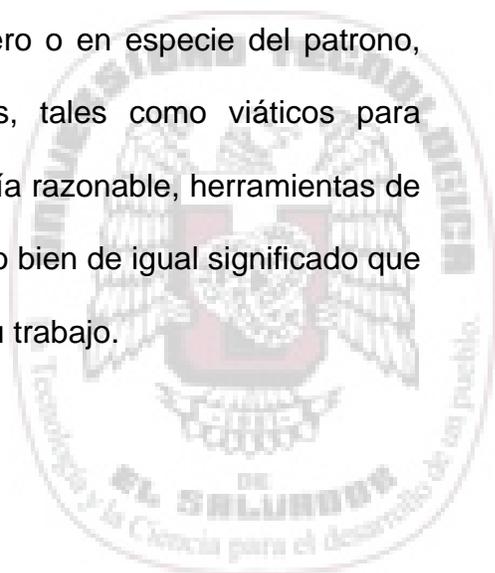
Artículo 1

Hecho generador: La obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o periodo de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en esta ley.

Artículo 3

No constituyen rentas para los efectos de ley de impuesto sobre la renta:

1. Los valores recibidos por el trabajador en dinero o en especie del patrono, para desempeñar a cabalidad sus funciones, tales como viáticos para transporte, alimentación y estadía en una cuantía razonable, herramientas de trabajo, equipo de oficina y cualquier otro valor o bien de igual significado que le permitan al trabajador y desempeñar mejor su trabajo.



2. El valor de los bienes que por concepto de legados o herencias reciba un contribuyente.
3. El valor de los bienes que por concepto de donaciones, reciba el contribuyente; toda vez que la transferencia en cuestión se realice entre ascendientes y descendientes dentro del segundo grado de consanguinidad y cónyuges.

Artículo 5

Son sujetos pasivos o contribuyentes y, por lo tanto obligados al pago del impuesto sobre la renta:

- a) Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o no
- b) Las sucesiones y los fideicomisos domiciliados o no en el país
- c) Los artistas, deportistas o similares domiciliados o no en el país, sean que se presenten individualmente como personas naturales o bien agrupados en conjuntos.

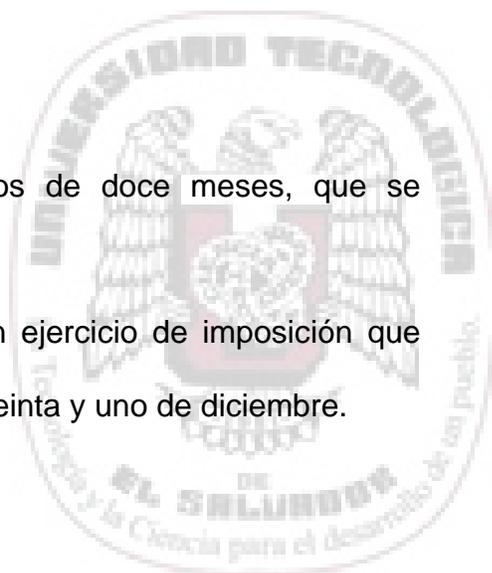
Artículo 12

La renta obtenida se determina sumando los productos o utilidades totales de las distintas fuentes de renta del sujeto pasivo.

Artículo 13

Para el cálculo del impuesto:

- a) La renta obtenida se computará por períodos de doce meses, que se denominarán ejercicios de imposición.
- b) Las personas naturales y jurídicas, tendrán un ejercicio de imposición que comenzará el primero de enero y terminará el treinta y uno de diciembre.



- c) Cuando el sujeto obligado dejare de existir o se retirare definitivamente del país terminando sus actividades económicas en él deberá liquidar el impuesto sobre la renta que corresponda a la obtenida.
- d) La renta se presume obtenida a la medianoche del día en que termine el ejercicio o período de imposición correspondiente
- e) Cada ejercicio o período de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga

Artículo 16

Se reputan rentas obtenidas en El Salvador, las que prevengan de bienes situados o de actividades realizadas en el territorio nacional, aunque se reciban o paguen fuera de la República y las remuneraciones que el Gobierno, las Municipalidades y las demás entidades oficiales paguen a sus funcionarios o empleados salvadoreños en el extranjero.

Artículo 28

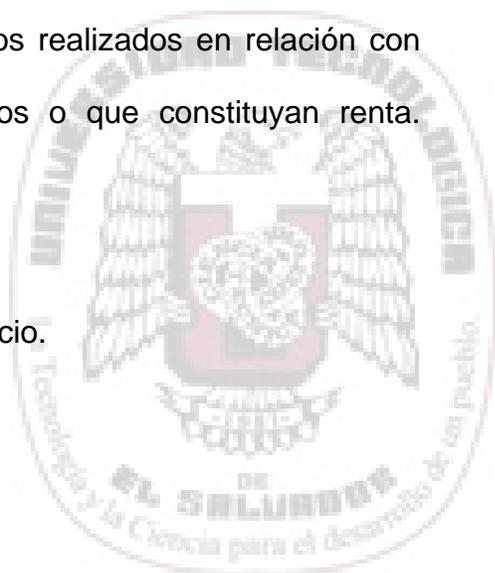
La renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para su producción y la conservación de su fuente, y los que la ley determine.

En ningún caso son deducibles los costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de ingresos no gravados o que constituyan renta.

Artículo 29

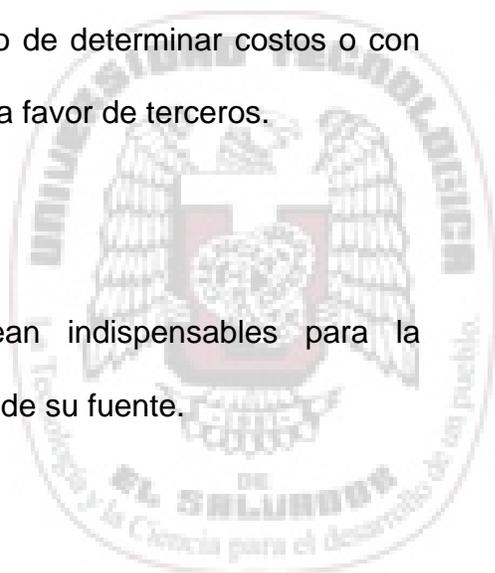
Son deducibles de la renta obtenida:

1. Gastos destinados exclusivamente para el negocio.
2. Remuneraciones.



3. Cualquier gasto que se haga para los socios, consultores, asesores, representantes o apoderados, directivos o ejecutivos del contribuyente, que esté debidamente comprobado y sea de estricta necesidad para desempeñar las funciones de éstos.
4. Gastos de viaje en actividades propias del negocio.
5. Arrendamientos destinados directamente a la producción de ingresos computables
6. Primas de seguros.
7. Tributos y cotizaciones de seguridad social.
8. Dedución para asalariados que liquidan o no el impuesto.
9. Gastos de mantenimiento de las buenas condiciones de trabajo, de servicio o producción los bienes empleados directamente en la obtención de la renta obtenida.
10. Intereses en préstamos invertidos en la fuente generadora de la renta gravable, así como los gastos incurridos en la constitución, renovación o cancelación de dichos préstamos.

No serán deducibles los intereses que se computen sobre el capital o sobre utilidades invertidas en el negocio con el objeto de determinar costos o con otros propósitos cuando no representen cargos a favor de terceros.
11. Costos.
12. Gastos agropecuarios.
13. Gastos y costos no especificados que sean indispensables para la producción del ingreso gravable y conservación de su fuente.



Artículo 31

Son también deducibles de la renta obtenida:

1. Reserva legal de las sociedades domiciliadas que se constituya sobre las utilidades netas de cada ejercicio, hasta el límite mínimo determinado en las respectivas leyes o por las oficinas gubernamentales competentes, según la naturaleza de cada sociedad.
2. El valor o el saldo de las deudas incobrables siempre que se llenen los requisitos siguientes:
 - a) Que la deuda provenga de operaciones propias del negocio productor de ingresos computables;
 - b) Que en su oportunidad se haya computado como ingreso gravable;
 - c) Que se encuentre contabilizada o anotada en registros especiales según el caso; y
 - d) Que el contribuyente proporcione a la Dirección General la información que exige el reglamento.

Se presume la incobrabilidad de la deuda, cuando se compruebe que han transcurrido más de doce meses desde la fecha de su vencimiento, sin que el deudor haya verificado abono alguno.

Artículo 37

El Impuesto sobre la Renta se calculará de conformidad a la tabla que se establece para los casos especialmente previstos por esta ley.

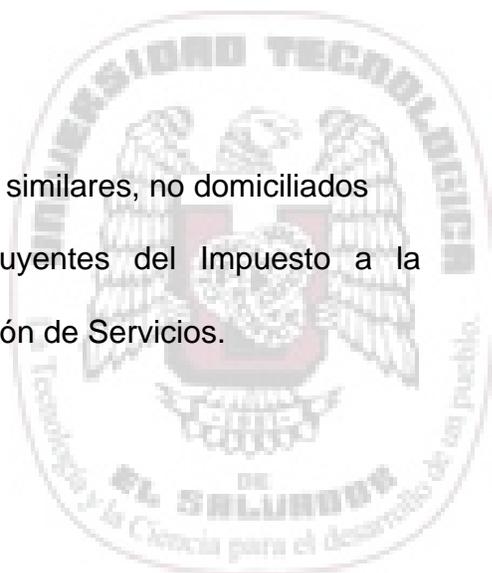


Artículo 92

Están obligados a declarar renta todo el que conforme a la Ley de impuesto sobre la renta sea sujeto del impuesto, esté registrado o no, está obligado a formular, por cada ejercicio impositivo, ante la Dirección General de Impuestos Internos, liquidación de sus rentas y del impuesto respectivo y pago del mismo, por medio de declaración jurada en los formularios suministrados por la misma Dirección General, o por quien haya sido especialmente autorizado por la misma para tal efecto.

También están obligados a formular esa liquidación por medio de declaración jurada, aun cuando no resulten obligados al pago del impuesto:

- 1) Las personas naturales domiciliadas que obtengan rentas superiores a ¢ 22,000.00 dentro de un ejercicio de imposición
- 2) Las personas jurídicas
- 3) Los sujetos que estén obligados a llevar contabilidad formal
- 4) Todo sujeto a quien se le hubiere retenido el impuesto, ya sea total o parcialmente
- 5) Los que hubiesen declarado en el ejercicio anterior
- 6) Las sucesiones
- 7) Los fideicomisos
- 8) Los conjuntos culturales, artísticos, deportivos o similares, no domiciliados
- 9) Todos los sujetos registrados como contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios.



10) Se exceptúan de lo dispuesto en los numerales anteriores las personas naturales asalariadas hasta el límite fijado por esta ley.

11) En todo caso estarán obligadas a declarar todas las personas que fueren requeridas por la Dirección General.

Ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicio.

Según decreto 296 de fecha 18 de Diciembre de 1991, se decreta la presente ley sustituyendo la Ley de Impuesto de Papel Sellado y Timbre, ya que dicha ley afectaba en forma acumulada todas las etapas de comercialización castigando a los contribuyentes con un impuesto en cascada.

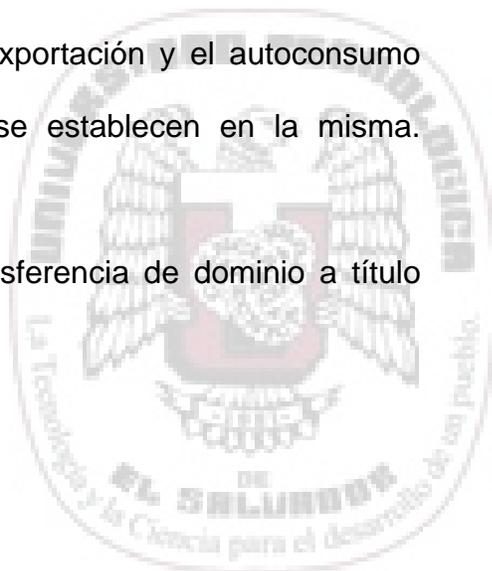
Por lo cual se constituye la ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicio, estableciendo un impuesto que se aplica a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales, prestación de servicios y autoconsumo.

Artículo 1

Por la presente ley se establece un impuesto que se aplicará a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales; prestación, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios, de acuerdo con las normas que se establecen en la misma.

Artículo 4

Constituye hecho generador del impuesto, la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales.



Artículo 11

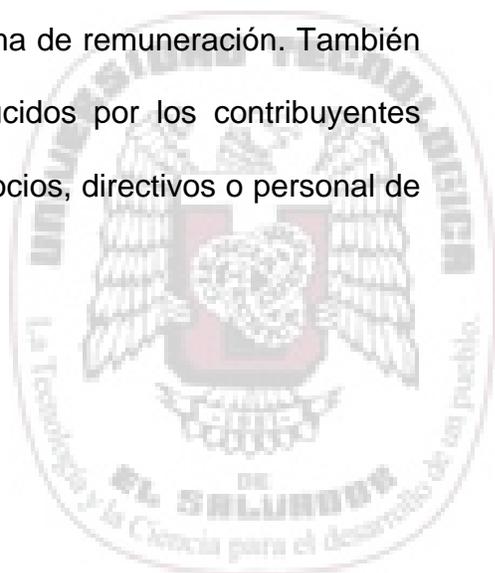
Constituye hecho generador del impuesto, el retiro o desafectación de bienes muebles corporales del activo realizable de la empresa. Asimismo constituye hecho generador del impuesto asimilado a transferencia, los retiros de bienes muebles corporales destinados a rifas, sorteos o distribución gratuita con fines promocionales, de propaganda o publicitarios, sean o no del giro de la empresa, realizados por los contribuyentes de este impuesto. Se considerarán retirados o desafectados todos los bienes que faltaren en los inventarios y cuya salida de la empresa no se debiere acaso fortuito o fuerza mayor o a causas inherentes a las operaciones, modalidades de trabajo o actividades normales del negocio.

Artículo 14

Constituye hecho generador del impuesto la importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios.

Artículo 16

Constituyen hecho generador del impuesto las prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una parte se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación una renta, honorario, comisión, prima, regalía o cualquier forma de remuneración. También lo constituye la utilización de los servicios producidos por los contribuyentes destinados para el uso o consumo propio, de los socios, directivos o personal de la empresa.



Artículo 20

Serán sujetos pasivos o deudores del impuesto, sea en calidad de contribuyentes o de responsables:

- a) Las personas naturales o jurídicas
- b) Las sucesiones
- c) Las sociedades nulas, irregulares o de hecho
- d) Los fideicomisos; y
- e) Las asociaciones cooperativas

Artículo 22

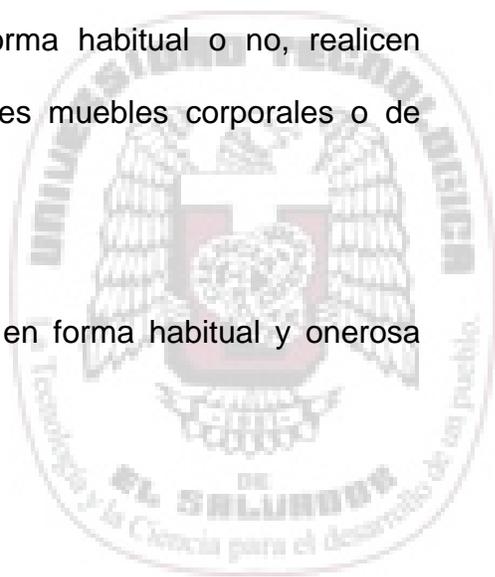
Son contribuyentes del impuesto quienes en carácter de productores, comerciantes mayoristas o al por menor, o en cualesquiera otras calidades realizan dentro de su giro o actividad en forma habitual, por si mismos o a través de mandatarios a su nombre, ventas u otras operaciones que signifiquen la transferencia onerosa del dominio de los respectivos bienes muebles corporales, nuevos o usados. Así mismos serán contribuyentes quienes transfieran materias primas o insumos que no fueron utilizados en el proceso productivo.

Artículo 23

Son contribuyentes del impuesto quienes, en forma habitual o no, realicen importaciones o internaciones definitivas de bienes muebles corporales o de servicios.

Artículo 24

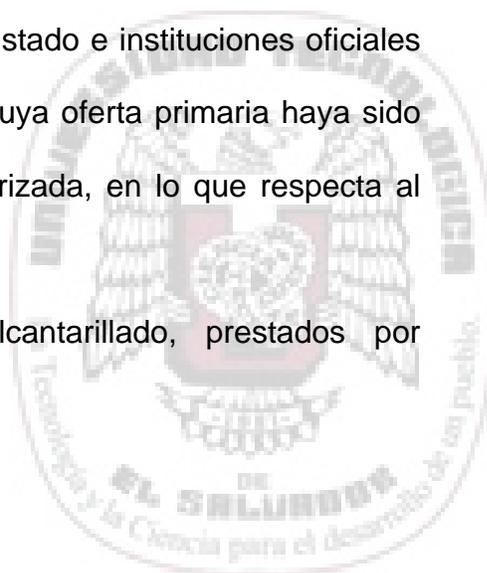
Son contribuyentes del impuesto los sujetos que en forma habitual y onerosa prestan los respectivos servicios



Artículo 46

Estarán exentos del impuesto los siguientes servicios:

- a) De salud, prestados por instituciones públicas e instituciones de utilidad pública, calificadas por la Dirección General
- b) De arrendamiento, subarrendamiento o cesión del uso o goce temporal de inmuebles destinados a viviendas para la habitación
- c) Aquellos prestados en relación de dependencia regidos por la legislación laboral, y los prestados por los empleados públicos, municipales y de instituciones autónomas
- d) e espectáculos públicos culturales calificados y autorizados por la Dirección General
- e) Educativos y de enseñanza, prestados por colegios, universidades, institutos, academias u otras instituciones similares
- f) Operaciones de depósito, de otras formas de captación y de préstamos de dinero realizadas por bancos, financieras y otras instituciones financieras legalmente establecidas, así como las que califique la Dirección General, en lo que se refiere al pago o devengo de intereses
- g) Emisión y colocación de títulos valores por el Estado e instituciones oficiales autónomas, así como por entidades privadas cuya oferta primaria haya sido pública a través de una bolsa de valores autorizada, en lo que respecta al pago o devengo de intereses
- h) De suministro de agua, y servicio de alcantarillado, prestados por instituciones públicas



- i) De transporte público terrestre de pasajeros; y
- j) De seguros de personas, en lo que se refiere al pago de las primas; lo mismo que los reaseguros en general

Reglamento de Ley de Impuesto a la transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de servicio.

Constituye el instrumento que desarrolla la normativa establecida en la ley

Artículo 8

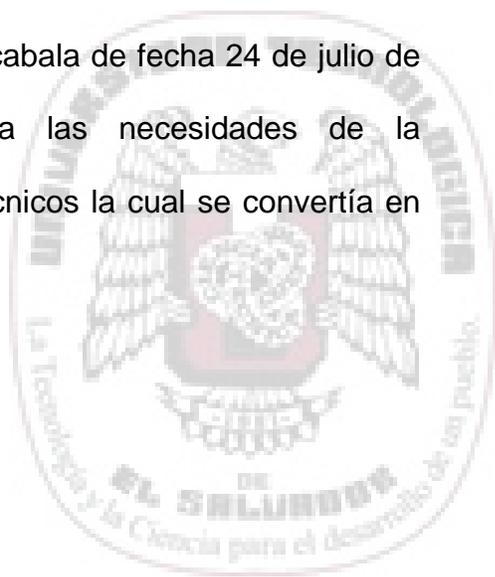
Para los efectos de lo establecido en el artículo 22 de ley, serán también contribuyentes del impuesto quienes transfieran desechos, desperdicios, residuos y otros similares, hayan sido obtenidos o no del proceso productivo.

Artículo 10

Los sujetos que opten por asumir la calidad de contribuyente del impuesto, deberán acreditar sus ventas o ingresos por lo menos con el libro de gastos, compras y ventas, autorizado por el Registro de Comercio y su activo mediante un inventario valorado de bienes o por otros medios que establezca la Dirección General.

Ley de impuestos a la transferencia de bienes raíces

Esta normativa sustituye la ley de impuesto de alcabala de fecha 24 de julio de 1928, debido que resultaba inadecuada para las necesidades de la administración tributaria y adolecía de defectos técnicos la cual se convertía en ineficiente y obsoleta.

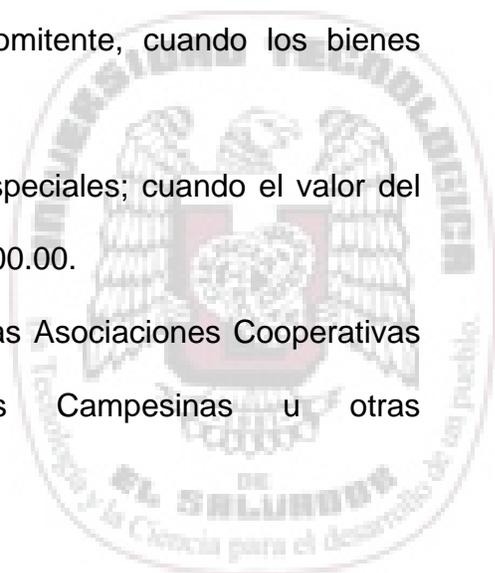


La ley de impuestos a la transferencia de bienes raíces establece el impuesto sobre el valor de los bienes raíces que se transfieren entre vivos a cualquier título.

Artículo 1

Se grava la transferencia de bienes raíces, por acto entre vivos, salvo las excepciones siguientes:

- 1- La adjudicación de bienes en la disolución de sociedades, cuando el adjudicatario fuere el mismo socio que los aportó a la sociedad.
- 2- La cesión de derechos hereditarios hecha con anterioridad a la aceptación de herencia de parte del cedente
- 3- La constitución o traspaso de los derechos de usufructo, uso o habitación
- 4- La adquisición de bienes por parte del Estado, las Municipalidades y demás corporaciones y fundaciones de Derecho Público y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública, salvo disposición legal expresa en contrario.
- 5- Las donaciones para la creación o el fomento del Bien de Familia
- 6- Las donaciones a favor de los sindicatos, federaciones o confederaciones de trabajadores
- 7- El fideicomiso entre vivos a favor del fideicomitente, cuando los bienes fideicomitados vuelvan a éste después del plazo
- 8- Los casos de exención contenidos en leyes especiales; cuando el valor del bien o bienes enajenados no exceda de ¢250,000.00.
- 9- La adquisición de bienes raíces por parte de las Asociaciones Cooperativas Agropecuarias, Asociaciones Comunitarias Campesinas u otras



Organizaciones de Trabajadores Agropecuarios, inscritas en el Ministerio de Agricultura y Ganadería, relacionada con la transferencia efectuada por las Instituciones Ejecutoras del Proceso de la Reforma Agraria.

10- Los casos de fusión de sociedades que sean propietarias de bienes inmuebles

Artículo 2

Son sujetos obligados al pago del impuesto que esta ley establece, la persona natural o jurídica, que adquiera bienes raíces.

Artículo 7

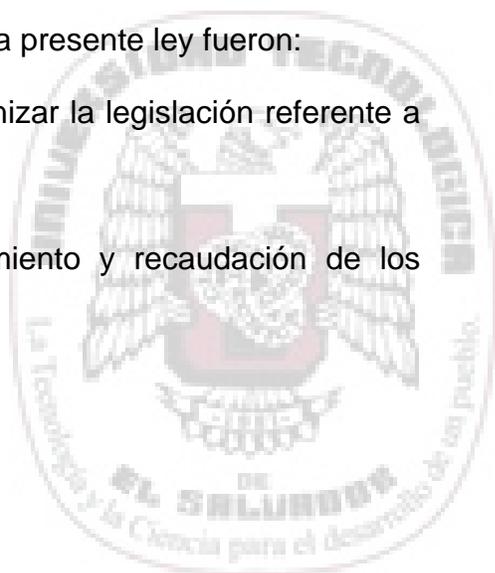
Los sujetos obligados al pago del impuesto deberán presentar una declaración escrita y firmada en formulario redactado y distribuido por la Dirección General, dentro del término de 60 días de plazo y con las formalidades prescritas en esta ley, acompañada de un testimonio de la escritura de enajenación, certificación del acta de remate o del auto de adjudicación en sus respectivos casos.

También están obligadas a la presentación de esta declaración las personas exentas de conformidad con el N° 10 del Art. 1.

Ley de impuesto sobre las bebidas gaseosas simples o endulzadas.

Una de las causas que motivaron a la creación de la presente ley fueron:

- La necesidad del estado en actualizar y modernizar la legislación referente a los impuestos específicos.
- Unificar, simplificar y moderniza el establecimiento y recaudación de los impuestos sobre dicho rubro



Artículo 5

La Dirección General de Impuestos Internos tendrá amplias facultades de fiscalización, inspección, investigación, liquidación oficiosa y control del pago de este impuesto; de igual forma, la Dirección General de la Renta de Aduanas en lo que sea de su competencia.

Las violaciones a esta Ley serán sancionadas por la Dirección General de Impuestos Internos y por la Dirección General de la Renta de Aduanas, en su caso, por medio de resolución.

A efecto de darle cumplimiento a lo dispuesto en esta disposición, se aplicará con respecto al presente impuesto lo establecido en el Título IV del Código Tributario.

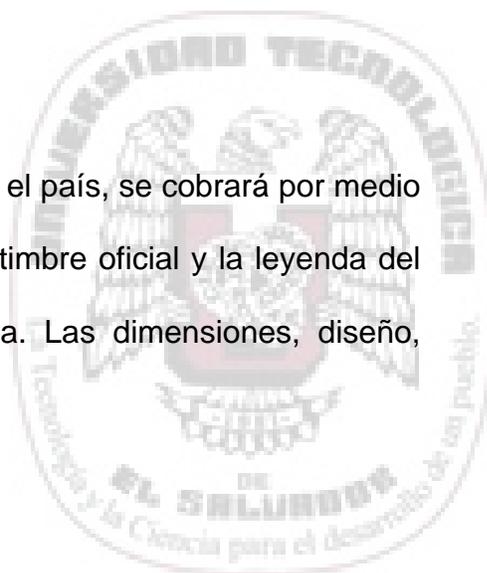
El Código Tributario, también será aplicable en todo lo que no estuviere previsto en la presente

Ley de impuesto de cigarrillos.

Esta regulación legal surge debido a que es necesario dictar un nuevo cuerpo de disposiciones reglamentarias procurando la protección de los intereses fiscales, dictando las medidas necesarias para facilitar el desarrollo de la industria de fabricación de cigarrillo.

Artículo 10

El impuesto sobre cigarrillos elaborados a mano en el país, se cobrará por medio del papel con que se fabriquen, el cual llevará un timbre oficial y la leyenda del valor del impuesto respectivo, en marca de agua. Las dimensiones, diseño,



inscripción y demás características de este papel, serán determinados por el Reglamento respectivo.

Artículo 11

El Gobierno será el único importador de papel para la elaboración de cigarrillos a mano en el país. En consecuencia, queda prohibido a los particulares la introducción del papel o cualquier otro sucedáneo, al territorio nacional, para el fin antes expresado.

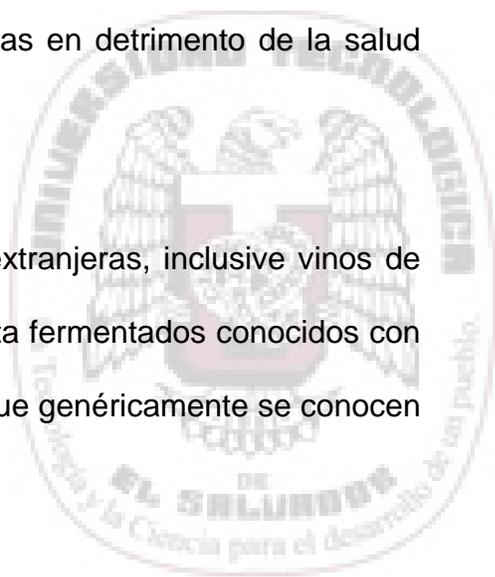
La Dirección General de Contribuciones Indirectas, las Administraciones de Rentas Departamentales y las Receptorías Fiscales, suministrarán el papel para cigarrillos; su precio de venta será el de costo más el valor correspondiente al impuesto determinado por la presente Ley.

Ley reguladora de la producción y comercialización del alcohol y de las bebidas alcohólicas

Tomando en cuenta que las normas existentes no respondían a las condiciones ni problemas de la vida real, fue necesario actualizar el marco jurídico que regula a la industria de alcohol y bebidas alcohólicas, ya que dicha normativa adolecía de vacíos evidentes que no permitían a las autoridades realizar controles efectivos, uniformes y objetivos para evitar practicas en detrimento de la salud pública y de la recaudación fiscal.

Artículo 43

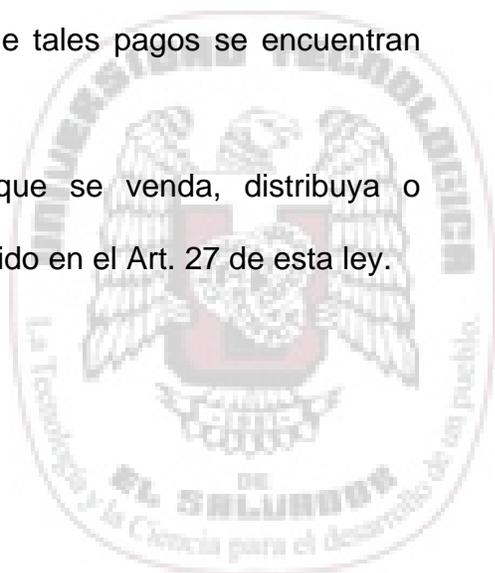
Para todas las bebidas alcohólicas nacionales o extranjeras, inclusive vinos de uva, champagnes, cervezas, cócteles, jugos de fruta fermentados conocidos con el nombre de sidra o vinos de fruta; y las bebidas que genéricamente se conocen



como alcohólicas, ya sea acompañadas o no de otros adjetivos que se encuentren puras o mezcladas, se establece un impuesto sobre el contenido alcohólico igual a 5 centavos de colón por cada uno por ciento en volumen de alcohol por litro de bebida; y un impuesto ad-valorem del 20% del precio de venta al público declarado por el productor o importador, excluyendo el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios y el valor de los envases retornables.

El precio declarado de venta al público, señalado en el inciso anterior como la base del impuesto ad-valorem, deberá incluir todas las cantidades o valores que integran la contraprestación y se carguen o se cobren adicionalmente en la operación, además de los costos y gastos de toda clase imputables al producto, aunque se facturen o contabilicen separadamente, incluyendo: embalajes, fletes, el valor de los envases no retornables, los márgenes de utilidad, y excluyendo para la cerveza los impuestos establecidos en la presente Ley. Además de lo anterior, para los productos importados el precio de venta al público deberá incluir el precio CIF, los impuestos, gravámenes, tasas, derechos o recargos y accesorios que sean liquidados en la póliza de importación, formulario aduanero o documento análogo, aunque tales pagos se encuentran diferidos o afianzados.

Toda bebida alcohólica nacional o extranjera que se venda, distribuya o consuma en el país, deberá cumplir con lo establecido en el Art. 27 de esta ley.



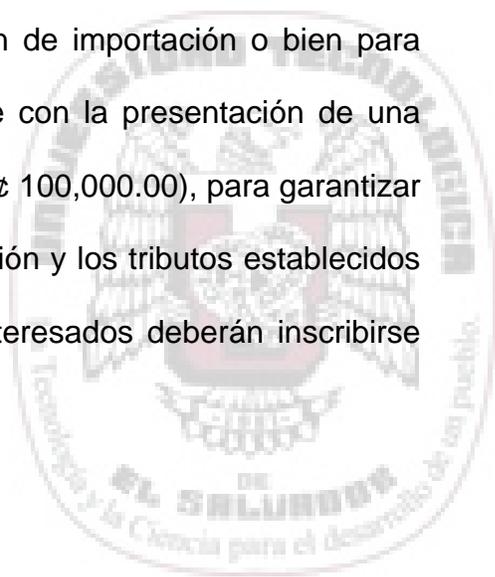
Artículo 44

Los responsables directos del pago de los impuestos establecidos en la presente Ley serán los productores nacionales y los importadores de las bebidas alcohólicas.

Para los productos nacionales, los impuestos establecidos en la presente Ley se liquidarán por acumulación mensual, mediante declaración jurada del monto total de las operaciones gravadas en formulario aprobado por la Dirección General de Impuestos Internos. El productor nacional deberá presentar la declaración jurada, juntamente con el pago de los impuestos, dentro de los diez días hábiles siguientes al mes calendario que se declare, en las colecturías del servicio de Tesorería, en los bancos e instituciones del sistema financiero y en las demás instituciones autorizadas por el Ministerio de Hacienda.

Para los productos importados, los impuestos establecidos en la presente ley se liquidarán en la póliza de importación o formulario aduanero en el momento de su internación.

No obstante lo dispuesto en el inciso anterior, los importadores de bebidas alcohólicas podrán registrar sus mercancías en pólizas provisionales. Dichas pólizas provisionales, ya sean para una operación de importación o bien para varias operaciones sucesivas, podrán caucionarse con la presentación de una sola fianza global por la suma de cien mil colones (¢ 100,000.00), para garantizar el pago de los derechos e impuestos a la importación y los tributos establecidos por esta Ley. Para gozar de esta facilidad, los interesados deberán inscribirse



previamente como importadores habituales de bebidas alcohólicas en un registro que al efecto llevará la Dirección General de la Renta de Aduanas.

Para la importación de bebidas alcohólicas del área centroamericana, podrá optarse por el procedimiento establecido en este inciso, en cuyo caso deberá agregarse a la póliza provisional el formulario aduanero respectivo, con el fin de conceder el tratamiento tributario correspondiente.

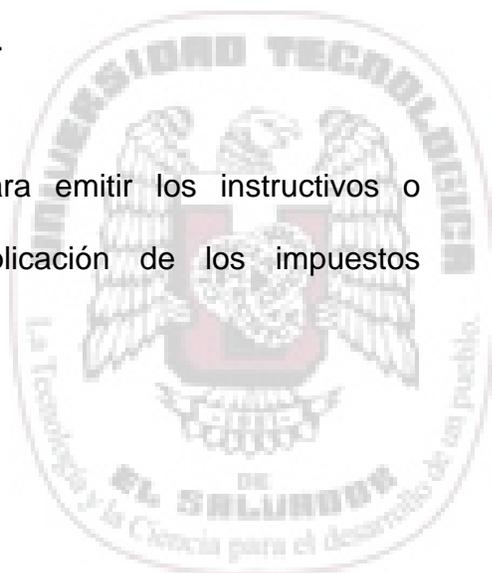
Para los responsables directos del pago de los impuestos definidos en esta Ley, los mismos no son ni renta gravable ni gasto deducible para los efectos del impuesto sobre la renta.

Artículo 45

Los productores nacionales y los importadores de las bebidas alcohólicas a que se refiere esta Ley, deberán presentar a la Dirección General de Impuestos Internos una lista de precios sugeridos de venta al público, que podrá modificarse debiendo entregar la nueva lista de precios ocho días hábiles antes de la entrada en vigencia: asimismo, los importadores de estos productos también deberán presentar dicha lista a la Dirección General de la Renta de Aduanas. En todos los casos, las listas de precios tendrán carácter de declaración jurada y serán de conocimiento público.

Artículo 46

Queda facultado el Ministerio de Hacienda para emitir los instructivos o disposiciones necesarias para la correcta aplicación de los impuestos establecidos en esta Ley.



➤ **Leyes mercantiles**

Código de Comercio

Instrumento legal que regula las actividades del comerciante, actos de comercio y cosas mercantiles.

Artículo 117

La junta general de socios es el órgano supremo de la sociedad. de sus facultades con respecto al área contable y auditoría son las siguientes:

- Discutir, aprobar o improbar el balance general correspondiente al ejercicio social clausurado, y tomar con referencia a él, las medidas que juzgue oportunas.
- Designar un auditor y, caso de haber lugar, elegir el Consejo de Vigilancia.
- Fijar la remuneración de los gerentes y del auditor.

Artículo 118

Las juntas generales serán ordinarias o extraordinarias. Las extraordinarias se reunirán cuando las convoquen los gerentes, el auditor, el Consejo de Vigilancia, o a falta de ellos, los socios que representen más de una quinta parte del capital social.

Artículo 122

En todo caso, se nombrará un auditor que fiscalizará las operaciones de la sociedad; dictaminará sobre los estados contables de la misma y los certificará cuando los encuentre correctos



Artículo 289

La vigilancia de la sociedad anónima, estará confiada a un auditor designado por la junta general, la cual señalará también su remuneración. El auditor ejercerá sus funciones por el plazo que determine el pacto social y, en su defecto, por el que señale la junta general en el acto del nombramiento.

Artículo 290

La Auditoría a que se refiere el artículo anterior es la externa. Una Ley especial regulará su ejercicio.

La vigilancia de los contadores públicos será ejercida por un Consejo de Vigilancia que tendrá la organización y atribuciones que dicha ley le confiera. El cargo de auditor es incompatible con el de administrador, gerente o empleado subalterno de la sociedad. No podrán ser auditores los parientes de los administradores o gerentes de la sociedad, dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.

Artículo 291

Son facultades y obligaciones del auditor:

- I- Cerciorarse de la constitución y vigencia de la sociedad.
- II- Cerciorarse de la constitución y subsistencia de la garantía de los administradores y tomar las medidas necesarias para corregir cualquier irregularidad.
- III- Exigir a los administradores un balance mensual de comprobación
- IV- Comprobar las existencias físicas de los inventarios.



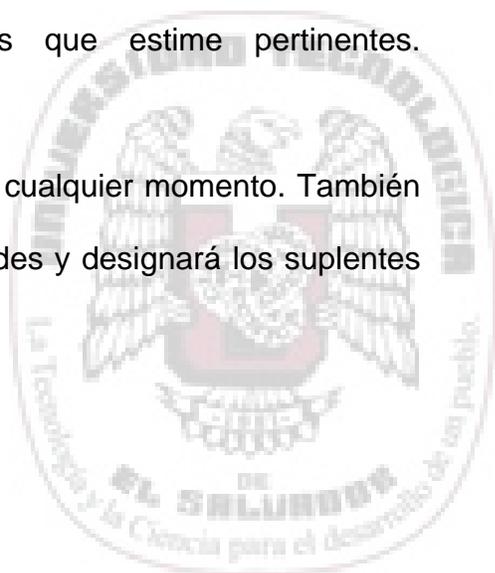
- V- Inspeccionar una vez al mes, por lo menos, los libros y papeles de la sociedad, así como la existencia en caja.
- VI- Revisar el balance anual, rendir el informe correspondiente en los términos que establece la ley y autorizarlo al darle su aprobación.
- VII- Someter a conocimiento de la administración social y hacer que se inserten en la agenda de la junta general de accionistas, los puntos que crea pertinentes.
- VIII- Convocar las juntas generales ordinarias y extraordinarias de accionistas, en caso de omisión de los administradores y en cualquier otro en que lo juzgue conveniente.
- IX- Asistir con voz, pero sin voto, a las juntas generales de accionistas
- X- En general, comprobar en cualquier tiempo las operaciones de la sociedad.

Artículo 292

Cualquier accionista podrá denunciar por escrito al auditor, los hechos que estime irregulares en la administración y éste deberá hacer mención de tales denuncias, en sus informes a la junta general de accionistas, y presentar acerca de ellas las consideraciones y proposiciones que estime pertinentes.

Artículo 293

La junta general podrá remover a los auditores en cualquier momento. También conocerá de sus renunciaciones, licencias o incapacidades y designará los suplentes o sustitutos.



Artículo 435

El comerciante está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada de acuerdo con alguno de los sistemas generalmente aceptados en materia de Contabilidad y aprobados por quienes ejercen la función pública de Auditoría. El comerciante debe llevar los siguientes registros contables: Estados Financieros, diario y mayor, y los demás que sean necesario por exigencias contables o por Ley.

Artículo 439

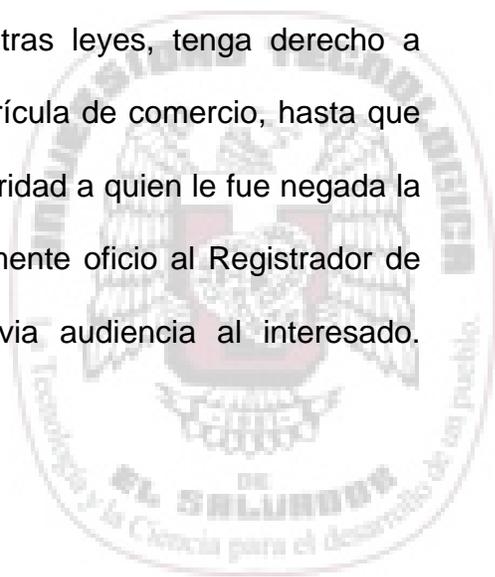
Los comerciantes deben asentar sus operaciones diariamente y llevar su contabilidad con claridad, en orden cronológico, sin blancos, interpolaciones, raspaduras, ni tachaduras, y sin presentar señales de alteración.

Artículo 441

El comerciante deberá establecer, al cierre de cada ejercicio fiscal, la situación económica de su empresa, la cual mostrará a través del balance general y el estado de pérdidas y ganancias.

Artículo 449

La negativa a facilitar el acceso a la contabilidad a cualquier autoridad administrativa que, conforme a este Código u otras leyes, tenga derecho a exigirlo, será penada con la suspensión de la matrícula de comercio, hasta que la inspección se verifique. Para este efecto, la autoridad a quien le fue negada la presentación de la contabilidad, libraré inmediatamente oficio al Registrador de Comercio para que decrete la suspensión, previa audiencia al interesado.



Artículo 450

La fuerza probatoria de la contabilidad, su exhibición y reconocimiento judiciales, así como los efectos de la falta de algunos de los requisitos exigidos en este Capítulo, se regirán por el Código de Procedimientos Civiles.

➤ **Otras leyes**

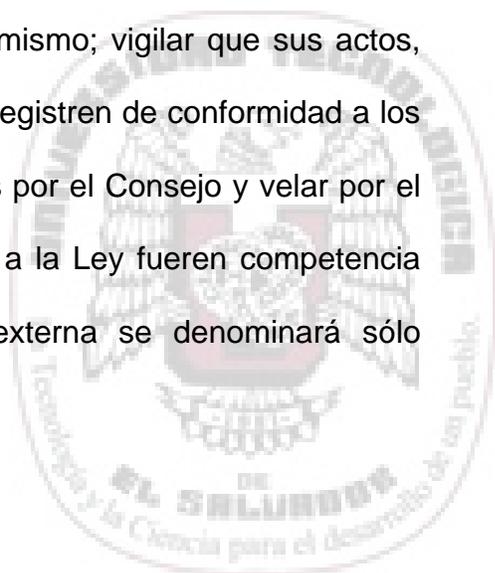
Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública

Según el Código de comercio, una ley especial regulará el funcionamiento del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, estableciendo la regulación y responsabilidad fundamental de los contadores públicos y la normativa básica que regula el ejercicio de su profesión.

Artículo 1

La presente Ley tiene por objeto, regular el ejercicio de la profesión de la contaduría pública, la función de la auditoría y los derechos y obligaciones de las personas naturales o jurídicas que las ejerzan.

Se define AUDITORÍA EXTERNA como una función pública, que tiene por objeto autorizar a los comerciantes y demás persona que por Ley deban llevar contabilidad formal, un adecuado y conveniente sistema contable de acuerdo a sus negocios y demás actos relacionados con el mismo; vigilar que sus actos, operaciones, aspectos contables y financieros, se registren de conformidad a los principios de contabilidad y de auditoría aprobados por el Consejo y velar por el cumplimiento de otras obligaciones que conforme a la Ley fueren competencia de los auditores. En lo sucesivo la auditoría externa se denominará sólo "auditoría".



Artículo 2

Podrán ejercer la Contabilidad Pública:

- a) Los que tuvieren título de Licenciado en Contaduría Pública conferido por alguna de las Universidades autorizadas en El Salvador
- b) Los que tuvieren la calidad de Contadores Públicos Certificados
- c) Los que hubieren obtenido en Universidades extranjeras, título similar al expresado en el Literal a) y haber sido autorizados según el procedimiento que disponga el Ministerio de Educación para la incorporación correspondiente
- d) Las personas naturales y jurídicas, que conformen a tratados internacionales pudieren ejercer dicha profesión en El Salvador; por haber otorgado en dichos instrumentos el mismo derecho a los Salvadoreños en su país de origen
- e) Las personas jurídicas conforme a las disposiciones de esta Ley. Quienes reúnan la calidad antes expresada, deberán cumplir los requisitos que esta Ley establece para ser autorizados a ejercer la contaduría pública.

Artículo 3

Requisitos para ser autorizado como contador público

- a) En el caso de personas naturales
 - Ser de nacionalidad Salvadoreña
 - Ser de honradez notoria y competencia suficiente
 - No haber sido declarado en quiebra ni en suspensión de pagos
 - Estar en pleno uso de sus derechos de ciudadano



- Estar autorizada por el Consejo de conformidad a esta Ley

b) En el caso de personas jurídicas:

- Que éstas se constituyan conforme a las normas del Código de Comercio.

En el caso de sociedades de capital, sus acciones siempre serán nominativas

- Que la finalidad única sea el ejercicio de la contaduría pública y materias conexas

- Que la nacionalidad de ésta, así como la de sus principales socios, accionistas o asociados sea salvadoreña

- Que uno de los socios, accionistas, asociados y administradores, por lo menos, sea persona autorizada para ejercer la contaduría pública como persona natural

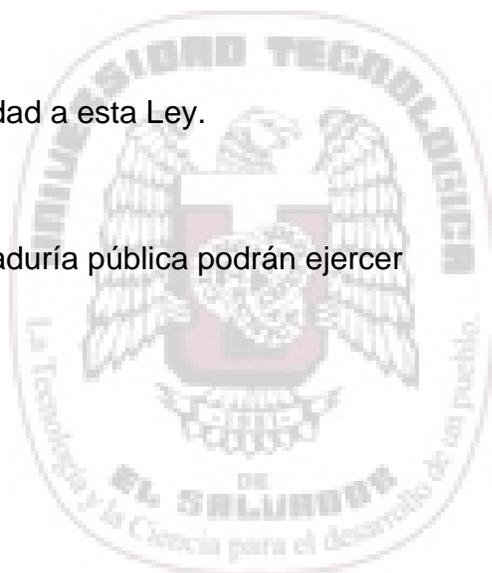
- Que sus socios, accionistas, asociados y administradores sean de honradez notoria

- Que la representación legal de la misma así como la firma de documentos relacionados con la contaduría pública o la auditoría, la ejerzan sólo quienes estén autorizados como personas naturales para ejercer la contaduría pública

- Estar autorizada por el Consejo de conformidad a esta Ley.

Artículo 4

Sólo quienes sean autorizados para ejercer la contaduría pública podrán ejercer la función pública de auditoría.



Artículo 5

La autorización de los contadores públicos estará a cargo del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

Artículo 17

Entre otras cosas, los contadores públicos intervendrán en forma obligatoria en los siguientes casos:

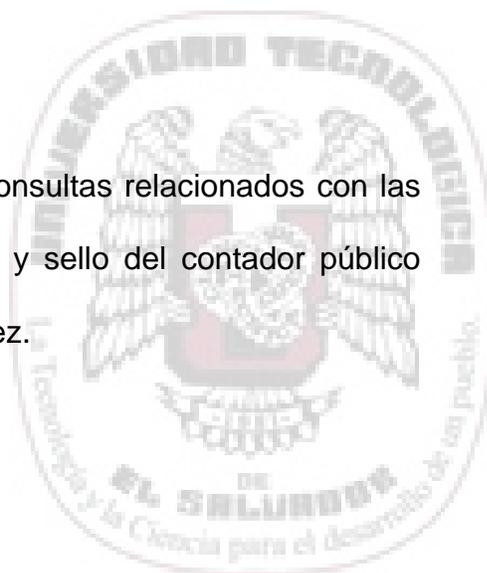
- Dictaminar sobre el cumplimiento de las obligaciones profesionales que deben observar los comerciantes, de conformidad a las leyes pertinentes
- Dictaminar, basados en normas y principios de auditoría internacionalmente aceptados y aprobados por el Consejo; sobre los estados financieros básicos de sociedades o empresas de cualquier clase, asociaciones cooperativas, instituciones autónomas, sindicatos y fundaciones o asociaciones de cualquier naturaleza

Artículo 19

Los auditados deberán prestar toda su colaboración al contador público para que éste pueda desempeñar sus funciones de la mejor manera. Si no se le facilitare la información o documentación solicitada al contador público, éste podrá renunciar al cargo.

Artículo 20

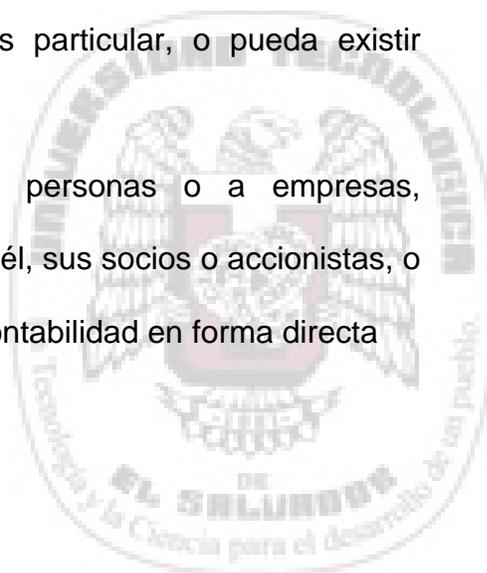
Los dictámenes, informes, estudios, opiniones o consultas relacionados con las funciones antes descritas, deberán llevar la firma y sello del contador público responsable. En caso contrario, carecerán de validez.



Artículo 22

Se prohíbe expresamente a los contadores públicos:

- a) Emitir dictámenes, informes u opiniones sobre registros contables, estados financieros o sobre cualquier otro documento contable o legal, que no tenga respaldo en libros o documentos o que no sea acorde con la realidad
- b) Emitir dictámenes, informes u opiniones que afirmen, confirmen o avalen actos, operaciones o registros inexistentes o que se efectuaron en forma distinta a la consignada en dichos dictámenes, informes u opiniones
- c) Emitir dictámenes, informes u opiniones sobre actos, operaciones o registros que no hayan examinado o verificado directamente o por personal bajo su responsabilidad
- d) Emitir dictámenes, informes u opiniones sobre asuntos que les sean encomendados por Ley o por voluntad de los interesados, en términos falsos, maliciosos, inexactos o de forma que promuevan confusión
- e) Efectuar actuaciones profesionales en las empresas donde él, su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, sean administradores, gerentes, ejecutivos o presten a cualquier título servicios; o donde tengan algún interés particular, o pueda existir conflicto de interés en la misma
- f) Emitir dictámenes, informes u opiniones a personas o a empresas, sociedades, instituciones o asociaciones donde él, sus socios o accionistas, o empleados, sea el responsable también de la contabilidad en forma directa



- g) Omitir en sus actuaciones la metodología o procedimientos utilizados así como el nivel de contabilidad estadístico de ellas, cuando la naturaleza del trabajo lo requiera
- h) Hacer uso de nombres diferentes a los que aparezcan en el Registro del Consejo
- i) Las demás que señala la Ley.

Artículo 45

Para los efectos de esta Ley, se entenderá como infracciones cometidas por los Contadores Públicos, el incumplimiento de las obligaciones establecidas en la presente Ley.

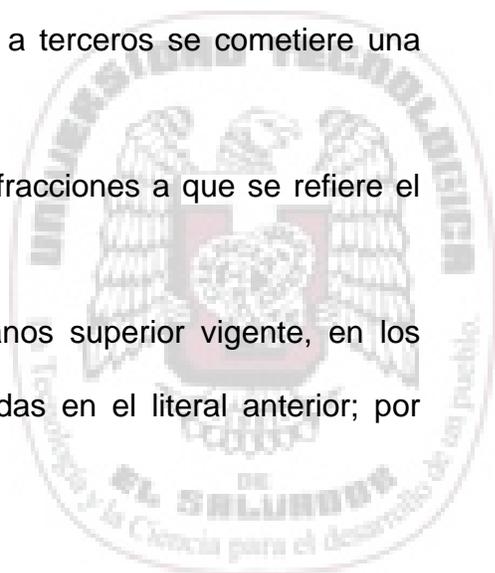
Artículo 46

El Consejo será el encargado de aplicar las sanciones a los contadores públicos, ya sean personas naturales o jurídicas, que incumplan las disposiciones legales, así como las resoluciones emitidas válidamente por el mismo.

Artículo 47

Tipos de sanciones

- a) Amonestación Verbal, cuando por negligencia o descuido en el ejercicio de la profesión, por primera vez y sin causar daños a terceros se cometiere una infracción
- b) Amonestación Escrita, por reiteración de las infracciones a que se refiere el literal anterior
- c) Multa de uno a quince salarios mínimos urbanos superior vigente, en los casos de reiteración de las infracciones referidas en el literal anterior; por



- negligencia o descuido inexcusable en el ejercicio de la profesión causando daños a terceros; por faltas éticas en el ejercicio de la profesión sin que ocasionen daños a terceros
- d) Suspensión temporal hasta por cinco años en el ejercicio de la contaduría pública, por la reiteración continuada de las infracciones anteriores; por faltas de éticas en el ejercicio de la profesión causando daños a terceros; por habersele suspendido o haber perdido los derechos de ciudadano.

La suspensión será sin perjuicio de la imposición de una multa de conformidad a la cuantía establecida en el literal c), de este artículo.

El infractor tendrá la obligación de devolver al Consejo los sellos autorizados, dentro del plazo de ocho días contados a partir del siguiente de la notificación de la resolución definitiva respectiva.

La imposición de las sanciones se hará sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si la infracción fuere constituida de un hecho delictivo. En este último caso el Consejo tendrá la obligación de avisar de inmediato a la Fiscalía General de la República y remitir las certificaciones respectivas.

En los casos del ejercicio ilegal de la profesión, el Consejo procederá de inmediato a dar aviso a la Fiscalía General de la República y remitir las certificaciones respectivas.

