

**LA CONTADURIA FORENSE EN LAS PRINCIPALES
OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR EN COLOMBIA**

POR

**PILAR BARON PEÑA C.P.
MARINEL AVENDAÑO BALLEEN C.P.
HILDEBRANDO GUTIERREZ APONTE C.P.**

DIRECTOR DE LA INVESTIGACION

Dr. ANDRES FORERO MEDINA

Abogado

Profesor de Derecho Aduanero y Comercio Internacional

**MONOGRAFIA PARA OPTAR EL TITULO DE ESPECIALISTA EN
DERECHO TRIBUTARIO**

PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA

BOGOTA D.C., 2010

PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA

LA CONTADURIA FORENSE EN LAS PRINCIPALES OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR EN COLOMBIA

Autores:
Pilar Barón Peña
Marinel Avendaño
Hildebrando Gutiérrez A.

Director de la Investigación:
Dr. Andrés Forero Medina
Profesor de Derecho Aduanero y Comercio Internacional

Año: 2010

SINTESIS

El trabajo investigativo que se presenta referido a la Contaduría Forense en las principales operaciones de Comercio Exterior en nuestro país tiene varias matices partiendo de la normatividad legal vigente al momento de la elaboración de este documento, la determinación regulatoria en materia de pruebas, la aplicación de procedimientos y los mecanismos establecidos por las diferentes entidades regulatorias para adelantar la valoración de información, junto con revisión de la doctrina y la jurisprudencia sobre la materia, nos dieron los elementos suficientes para hacer una evaluación descriptiva sobre el alcance de la labor y el desempeño del profesional contador dedicado a esta rama de la contaduría.

Para llevar a cabo esta investigación fue necesario cumplir varias etapas, incluyendo un trabajo de campo basado en encuestas y visitas realizadas a las principales entidades de gobierno encargadas de la vigilancia y control de la actividad corporativa, las aduanas y el comercio exterior en nuestro país.

Como resultado de las investigaciones adelantadas, podemos concluir que la Contaduría Forense enfocada a las operaciones de comercio exterior está siendo ejercida actualmente por muchos profesionales, que sin saberlo realizan las diferentes actividades propias de esta rama interdisciplinaria de la ciencia contable, que proporciona un método adecuado para el registro, la verificación y la comprobación de los hechos asociados con la actividad empresarial y la función de control y fiscalización a cargo de las autoridades administrativas, para asegurar el desarrollo de las relaciones jurídicas y económicas que incorporan el comercio exterior y las aduanas. Muchos son los profesionales que pueden utilizar los métodos y procedimientos de la contaduría forense, que puede proporcionar herramientas valiosas para el desempeño adecuado de las actividades empresariales y de fiscalización y control estatal.

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCION

1. EL CONTADOR FORENSE EN COMERCIO EXTERIOR Y ADUANAS
 - 1.1. Funciones y Responsabilidades
2. EL AUDITOR FORENSE
 - 2.1. Funciones y Responsabilidades
3. PRINCIPALES OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR
 - 3.1. COMERCIO EXTERIOR DE BIENES
 - 3.1.1. Modalidad de Importación Ordinaria
 - 3.1.1.1. Concepto
 - 3.1.1.2. Principales Características y Beneficios tributarios
 - 3.1.1.3. Aplicación y soportes legales de la prueba documental en aduanas y comercio exterior
 - 3.1.1.4. Registro contable
 - 3.1.1.5. Auditoria y análisis documental
 - 3.1.1.6. Sanciones
 - 3.1.2. Modalidad Aduanera de Importación Temporal para reexportación en el mismo estado
 - 3.1.2.1. Concepto
 - 3.1.2.2. Principales Características y Beneficios tributarios
 - 3.1.2.3. Aplicación y soportes legales
 - 3.1.2.4. Registro contable
 - 3.1.2.5. Auditoria y análisis documental
 - 3.1.2.6. Sanciones
 - 3.1.3. Modalidad de Importación Temporal para perfeccionamiento activo
 - 3.1.3.1. Importación Temporal para perfeccionamiento activo de Bienes de Capital
 - 3.1.3.1.1. Concepto
 - 3.1.3.1.2. Principales Características y Beneficios tributarios
 - 3.1.3.1.3. Aplicación y soportes legales
 - 3.1.3.2. Importación Temporal en desarrollo de sistemas especiales Importación-Exportación
 - 3.1.3.2.1. Los Sistemas Especiales de Importación Exportación - Plan Vallejo
 - 3.1.3.2.1.1. Concepto
 - 3.1.3.2.1.2. Principales Características y Beneficios Tributarios
 - 3.1.3.2.1.3. Aplicación y soportes legales
 - 3.1.3.2.1.4. Registro contable

- 3.1.3.2.2. Importación Temporal para perfeccionamiento industrial
- 3.1.3.2.2.1. Concepto
- 3.1.3.2.2.2. Principales Características y Beneficios Tributarios
- 3.1.3.2.2.3. Aplicación y soportes legales

3.2. COMERCIO EXTERIOR DE SERVICIOS

- 3.2.1. Concepto
- 3.2.2. Principales Características y Beneficios Tributarios
- 3.2.3. Aplicación y soportes legales
- 3.2.4. Registro contable
- 3.2.5. Auditoria y análisis documental

4. APROXIMACION DE LA CONTADURIA FORENSE A LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA EN LAS ENTIDADES ESTATALES

- 4.1. Superintendencia de Sociedades
- 4.2. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

La contaduría forense ha tenido un avance significativo y con un desarrollo importante en los últimos años en Colombia, aunque como disciplina particular se viene estructurando desde hace mucho tiempo. El término forense es confuso para muchas personas ya que generalmente lo asocian a la investigación criminal o a los aspectos probatorios técnicos relacionados con la prueba pericial de un crimen relacionado con un asesinato o un cadáver; esto quiere decir que la actividad forense usualmente se está relacionando con la prueba y en particular con las pruebas de un hecho que debe ser reconstruido con la información y su interpretación para justificar el conocimiento y sustentar la expresión de un juicio.

Es preciso preguntarse ahora ¿de donde viene el término forense?, ¿por qué la contaduría forense? Para responder, en el sentido etimológico, el término forense corresponde al latín forensis, que significa público y su origen del latín forum que significa foro, plaza pública donde se trataban las asambleas públicas y los juicios, sitio en que los tribunales oyen y determinan las causas; Dice el contador Horacio Ayala, en su obra pionera entre nosotros sobre la Contaduría Forense, que “se puede definir de manera muy empírica que Contaduría Forense es el área de la Contaduría vinculada con los procesos o puesta al servicio de los mismos.”¹ Lo que quiere decir, que la contaduría forense entra en acción como disciplina científica que proporciona la herramienta técnica utilizada para estructurar la prueba y la evidencia en el momento en que ocurra un hecho, para reconstruir la información para adoptar un juicio sobre la verdad que se debe comprobar para la decisión jurídica, y por tanto requiere verificación en los registros, por ejemplo, en los casos que se sospeche de un crimen económico y por tanto sea necesario establecer en un juicio los elementos para adoptar decisiones administrativas o judiciales para determinar mediante pruebas la ocurrencia de la verdad sobre un hecho o de un fraude; la actividad forense de la contaduría, tiene pues, como principal objetivo suministrar las evidencias que serán convertidas en prueba, estas evidencias serán objeto de análisis, o evaluación que como expertos o peritos técnicos, transmitirán a través de conceptos y opiniones en materia contable con el fin de que una autoridad, administrativa o judicial se pueda basar en ellas para tomar la mejor decisión en caso determinado; es así como se convierte en un elemento fundamental al momento de una controversia de tipo jurídico.

Se ha dicho por la doctrina nacional que “la prueba, como acción y efecto del verbo probar, es un sustantivo; representa el elemento, el instrumento, en el orden intelectual, con que aquél actúa, con que se ensaya, se experimenta, se examina, se justifica y manifiesta la certeza o la verdad.”²

¹ Ayala Vela, Horacio, La Contaduría Forense, Legis, Bogotá, 2008, pág. 15.

² Cuello Iriarte, Gustavo, Derecho probatorio y Pruebas Penales, Legis, Bogotá, 2008, pág. 10.

La contaduría forense contribuye desde la ciencia contable a la determinación de la prueba, entendida como “el elemento que aplica el entendimiento para comprobar o verificar la veracidad de un juicio.”³ Por tanto, debe analizar desde la ciencia contable, no solo los registros contables sino la información que se encuentre fuera de ellos, evaluar si se ha presentado manipulación en los datos registrados, en los comprobantes, y la información reflejada en los estados financieros y buscar la obtención de evidencias para convertirlas en pruebas jurídicas o en pruebas judiciales.

La contabilidad forense es investigativa, es por tanto auxiliar de la justicia, busca identificar, verificar, probar, comprobar, averiguar la verdad, o la falsedad de la información que puede reposar en los soportes o documentos, para determinar juicios, sobre posibles hechos generadores de responsabilidades, que en el orden económico o empresarial pueden ser casos de desfalcos o casos posibles de doble contabilidad.

La actividad de la contabilidad forense se puede prestar a través de una auditoría que puede ser pública o privada, preventiva o posterior a la ocurrencia de los hechos y se encarga de investigar la ocurrencia de irregularidades en temas financieros, administrativos, tributarios, de comercio exterior, aduaneros, corporativos, contables, entre otros, con relevancia jurídica. Esto es que se orienta a la determinación de pruebas jurídicas.

El profesor Gustavo Cuello Iriarte propone que las pruebas jurídicas son “el acto o el conjunto de actos, debidamente regulados, cuyo artífice el es sujeto de derecho, esto es, la persona en cualquiera de sus manifestaciones y papeles en el mundo jurídico, encaminados a la verificación científica, fáctica y reconstructiva, de la veracidad de un juicio jurídico, con una utilidad a la vez social y judicial.”⁴

En nuestro país hemos visto evolucionar la contaduría forense tanto en la actividad pública como en la actividad privada en especial en materia probatoria en temas financieros y administrativos, pero no ha tenido un especial énfasis en la ocurrencia de hechos relacionados con operaciones que se presentan en materia de comercio exterior y las pruebas relacionadas en la gestión contable; es por esto que hemos decidido hacer el presente trabajo de investigación dirigida, teniendo en cuenta que a través de este campo de la actividad se presentan circunstancias que merecen ser verificadas mediante la prueba contable científica, y que en algunos casos pueden constituir irregularidades o delitos que pueden atentar en muchos casos contra el patrimonio de particulares y en otros tantos contra el patrimonio de la nación.

La contaduría forense en temas de comercio exterior y de aduanas interviene no solamente en la actividad de gestión interna de los registros de la empresa mercantil, sino también de manera particular en el proceso administrativo aduanero, al momento de la actividad probatoria en procesos de fiscalización. Así, sobre el Artículo 511 del Estatuto Aduanero, señala al respecto el profesor Juan Manuel Camargo, que “la autoridad administrativa Aduanera tiene la obligación de decretar mediante auto

³ Idem. Pag.30.

⁴ Ibidem. Pag 343.

motivado, la práctica de las pruebas solicitadas que sean conducentes, eficaces pertinentes y necesarias para el esclarecimiento de los hechos materia de investigación, se denegarán las que no lo fueren y se ordenará de oficio la práctica de las que considere pertinentes y necesarias.”⁵

Por tanto, en el trámite administrativo de control en aduanas, en la fiscalización posterior la prueba contable que es obtenida mediante el ejercicio de la contaduría forense, debe encargarse de identificar, detectar verificar, comprobar y asegurar elementos de verdad, bajo las pruebas técnicas de orden económico y empresarial, que verifiquen los hechos relativos sobre las transacciones de comercio exterior, para poder establecer allí responsabilidad, en los casos que pueden constituirse en infracciones, o hechos ilícitos, como serían operaciones del lavado de activos los cuales generalmente se presentan cobijadas en operaciones de comercio exterior, para ingresar al país dineros o bienes que provienen de actividades ilegales como el narcotráfico, o el contrabando, la subfacturación, el dumping, y otras muchas operaciones irregulares que afectan la seguridad jurídica en el país.

Además en la actividad de la contaduría forense se contribuye a identificar y asegurar las pruebas en los casos de actividades que se desarrollan como el delito de contrabando, que consiste en importar mercancías al territorio colombiano o exportarlas desde él por lugares no habilitados, o que las oculte, disimule o sustraiga de la intervención o control aduanero, o en los casos las infracciones administrativas por no realizar el pago de los tributos aduaneros respectivos sin someter las mercancías a los controles establecidos, lo que significa que estas mercancías son comercializadas en el mercado interno de manera ilegal causando perjuicios a la economía y al empleo.⁶

Uno de los factores que incide en estos hechos del comercio ilegal son los posibles fraudes cometidos por parte de algunos usuarios o de funcionarios de las diferentes entidades encargadas de inspeccionar el ingreso de las mercancías a nuestro país, estos funcionarios se podrían prestar para permitir el ingreso de mercancías en cantidades adicionales a las que se han declarado, generando posibles infracciones a las normas que se consideran delitos económicos, cuya ocurrencia debe ser verificada y comprobada para la establecer las respectivas responsabilidades, a través de los medios de prueba técnicos, que ofrece en este caso la contaduría forense.

Sobre el ejercicio de la actividad contable en el artículo 7 de la Ley 43 de 1990, se indican las normas que debe considerar el contador público en su desempeño así:

- a. El examen debe ser ejecutado por personas que tengan el entrenamiento adecuado y estén habilitadas legalmente para ejercer la contaduría Pública en Colombia.
- b. El contador público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.

⁵ Camargo G. Juan Manuel, Derecho Aduanero Colombiano, Legis, 2010, pág. 667.

⁶ Cfr. Delito de Contrabando Art. 319 y siguientes Ley 599 de 2000 modificado por la Ley 788 de 2002 art. 69.

- c. En la ejecución de su examen y en la preparación de sus informes, debe proceder con diligencia profesional.

En este sentido, recuerda el Contador Público Horacio Ayala, en la obra mencionada, que “El artículo 38 de la Ley 43 de 1990 reitera este razonamiento, cuando subraya al contador público como auxiliar de la justicia:”(…) la importancia de la tarea que la sociedad le encomienda como experto y la búsqueda de la verdad en forma totalmente objetiva.”⁷

Adicionalmente a todo esto en el momento en que ingresan mercancías a nuestro país a través de los diferentes sistemas de importación ofrecidos por nuestra legislación se ven toda clase de casos en los que los importadores quieren evitar a toda costa el pago de los tributos y aranceles establecidos, buscan el sistema de importación que mayores beneficios otorga pero le dan un uso indebido y terminan cometiendo irregularidades que al ser detectadas por las entidades de control el importador se ve expuesto a multas y sanciones que deben ser soportadas por los medios de prueba adecuados. Lo mismo para la defensa de los intereses de los sujetos investigados la prueba técnica ofrece importantes elementos para el adecuado ejercicio del derecho de defensa y de contradicción.

Es en estos casos donde el contador forense especialista en temas de comercio exterior y aduanas es de gran utilidad tanto para las empresas privadas como para las entidades de gobierno encargadas de los respectivos controles. El contador forense debe estar capacitado para indagar en todos y cada uno de los documentos soporte de estas operaciones, para detectar cuando se ha presentado una irregularidad en cualquiera de los sistemas de comercio exterior y para detectar si se ha presentado un lavado de activos o si se ha dado un uso indebido al sistema de importación utilizado.

Como ejemplo de esto podemos plantear una importación bajo el sistema de Plan Vallejo en la cual las mercancías permanecen en el territorio aduanero nacional en disposición restringida, sujeta a condiciones o limitaciones aduaneras. En estos casos también se limita el uso de los residuos y desperdicios de valor comercial o subproductos, sobre los cuales se exige que no se haga disposición o comercialización de ellos sin obtener la respectiva nacionalización con el pago de los tributos aduaneros que correspondan. La irregularidad se presenta en el momento en que el importador usuario del programa de Plan Vallejo, de manera indebida decide comercializar este desperdicio en el mercado nacional. Para la comprobación de tales irregularidades verificar la manera como se manejan los inventarios o se registra en la contabilidad el ingreso por cualquier otro concepto, es allí donde el contador forense debe ser capaz de detectar la irregularidad que se presenta y aportar los elementos probatorios que determinen las medidas administrativas de control.

También es importante tener en cuenta que para el desarrollo de esta modalidad de la contaduría forense es de vital importancia el papel que desempeñan los contadores cuando actúan como peritos, y auxiliares de la justicia, ya que ellos a través de sus

⁷ Cfr. Ayala Vela, Horacio, op. Cit. Pág. 51.

conocimientos técnicos, científicos y prácticos como especialistas y profesionales experimentados, harán más fácil la identificación y la interpretación de pruebas contables para quien haya solicitado su dictamen y llegar a una conclusión justa y equitativa al momento de sustentar las decisiones en las pruebas técnicas contables.

En los casos en que se acude al uso del peritaje contable, se debe tener en cuenta que el profesional que ejerza esta labor debe ser completamente independiente de las partes y dará su opinión sobre un tema específico que es solicitado por un juez o autoridad administrativa.

El dictamen emitido por el perito contable es de gran utilidad ya que se convierte en prueba aceptada en los estrados judiciales. Identificada la importancia de esta disciplina dentro del procedimiento, el derecho probatorio y el derecho procesal, entraremos a describir las expresiones particulares en las principales operaciones de comercio exterior en Colombia.

LA CONTADURIA FORENSE EN LAS PRINCIPALES OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR EN COLOMBIA

1. EL CONTADOR FORENSE EN COMERCIO EXTERIOR Y ADUANAS

En los procesos de fiscalización o de auditoría ante la sospecha de la ocurrencia de irregularidades o fraudes, el Contador Forense se encargará de suministrar las herramientas probatorias necesarias a los interesados en la investigación (gerente, socios de la empresa, inversionistas, entidades de control, juez, etc.) quienes no tienen los conocimientos necesarios para validar e interpretar la documentación presentada como soporte de las operaciones realizadas.

1.1. Funciones y responsabilidades: Dentro de las principales funciones del Contador Forense podemos identificar las siguientes:

- El contador forense debe practicar una evaluación detallada a cada una de las pruebas documentales y presentar dictámenes que serán tenidas en cuenta por un juez para la toma de una decisión.
- Debe testificar en los casos en que ha participado o ha tenido conocimiento de hechos que están siendo investigados. También puede obtener evidencias de testigos, es decir que con base en su experiencia y conocimiento contable puede realizar entrevistas a testigos con el fin de obtener la información necesaria para que el juez tenga una base clara al momento de tomar su decisión.
- El contador forense es el encargado de recopilar la información que será suministrada al auditor forense.
- Realiza las investigaciones necesarias para establecer si existe indicios de un delito que amerite iniciar un proceso judicial.
- El contador forense debe ser conocedor de la normatividad y documentos que se deben tener en cuenta para soportar de manera correcta una operación de comercio exterior.
- El contador forense también debe analizar información que se encuentre fuera de los registros contables, analizar si se ha presentado manipulación en los estados financieros.
- Debe obtener evidencias para convertirlas en pruebas.

2. EL AUDITOR FORENSE

En su actividad el auditor forense cumple una función complementaria a la realizada por el Contador Forense, por cuanto es el encargado del análisis, de tomar las pruebas que le son suministradas por el contador forense y compararlas con las presentadas en los

informes que se están evaluando de la información con el fin de emitir su opinión. Por esta razón el auditor forense debe ser especialista en temas contables, de comercio exterior, de auditoría y de normas legales ya que todas ellas deben integrarse en un todo, es muy importante el conocimiento y formación jurídica que debe tener un auditor forense ya que si las pruebas no son tomadas en debida forma puede llevar al fracaso una investigación.⁸

2.1. Funciones y responsabilidades: El auditor forense es el encargado de:

- Hallar y definir el problema.
- Diseñar las pruebas de auditoría que servirán para descubrir el fraude.
- Recopilar la información necesaria para establecer si se ha presentado un ilícito.
- Determinar si no se respetaron o ejecutaron en debida forma las medidas de administración y control diseñadas por la organización.
- Realizar la evaluación de la información que se ha tomado como evidencia en la investigación.
- Elaborar el informe final que debe ser preparado de manera adecuada, oportuna y clara de tal forma que pueda ser interpretado con facilidad por el juez y que no se preste para confusiones.

El auditor debe tener claro que para cumplir con estas funciones es necesario:

- Estar libre de cualquier relación entre las partes con el fin de que su opinión sea objetiva.
- Ser responsable de realizar un plan adecuado de auditoría.
- Tener como base las evidencias suministradas como pruebas documentales, físicas, escritas, peritajes que deben ser preparadas por expertos.

Así conforme al artículo 233 del Código de Procedimiento Civil, “la peritación es procedente para verificar hechos que interesen al proceso y requieran especiales conocimientos científicos, técnicos o artísticos.”

Con relación a las características del dictamen pericial, es importante recordar que la norma procesal colombiana exige que “El dictamen debe ser claro, preciso y detallado; en el se explicarán los exámenes, experimentos e investigaciones efectuados, lo mismo que los fundamentos técnicos, científicos o artísticos de las conclusiones.”⁹

3. PRINCIPALES OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR

3.1. COMERCIO EXTERIOR DE BIENES

⁸ <http://auditoriaforense.net> Auditoria Forense. El perfil profesional del auditor forense, Delgado H, Rafael

⁹ Cfr. Art. 237 núm. 6 Código de Procedimiento Civil.

3.1.1. Modalidad de Importación Ordinaria

3.1.1.1. Concepto

Según el Art 117 E. A. esta modalidad se define como la introducción de mercancías de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional con el fin de permanecer en él de manera indefinida, en libre disposición, con el pago de los tributos aduaneros a que hubiere lugar y siguiendo el procedimiento establecido.

3.1.1.2. Principales Características y Beneficios tributarios

De acuerdo con lo establecido en el Art 118 E. A. el importador es quien tiene la obligación de declarar. Esta declaración de importación se debe presentar a la Aduana durante el término de almacenamiento, que corresponde al lapso de un mes contado a partir de la fecha de introducción de la mercancía al país; dicho término puede ser prorrogado por un (1) mes adicional con solicitud y autorización previa de la autoridad aduanera. Por otra parte, para evitar los errores aduaneros y tributarios es posible manejar la declaración aduanera para la nacionalización anticipada, que según el Art 119 E. A. consiste en presentar los documentos en forma previa a la llegada de la mercancía en un término de cinco (5) a quince (15) días. El término de firmeza de la declaración aduanera de importación se encuentra reglamentado en el Art 131 E. A. donde se establece que este documento quedará en firme al término de tres (3) años contados a partir de la fecha de presentación y aceptación (Excepto si se notificó Requerimiento Especial Aduanero). Si se presentó declaración de corrección o modificación, el término se contará a partir de la fecha de esta presentación, esta disposición aplica para todo tipo de importación.

Como se mencionó previamente, en la importación ordinaria se deben cancelar los tributos aduaneros (Gravamen Arancelario más el impuesto IVA) que le correspondan de acuerdo con la posición arancelaria en la cual se clasifiquen según la tarifa del Arancel de Aduanas aplicable al producto o los productos importados.

La ley ha otorgado beneficios tributarios a estas operaciones de importaciones, entre otros, para los siguientes casos:

Si se trata de importación ordinaria correspondiente a maquinaria industrial que no se produce en el país y es destinada a la transformación de materias primas, cuyo importador haya sido reconocido por la DIAN como Usuario Altamente Exportador-ALTEX podrá obtener beneficios tributarios como la exención en el pago de IVA.¹⁰ Para tener acceso a este beneficio debe cumplir con requisitos como: Certificación del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo en la cual conste que dicha maquinaria no es producida en el país, que la maquinaria permanezca dentro de su patrimonio por un término no inferior a su vida útil, por tanto no podrá cederla a terceros excepto si se trata de una cesión a favor de una compañía de leasing con el fin de obtener financiación.

¹⁰ Cfr. Decreto 953 /03, el cual reglamentó el Art 428 del Estatuto Tributario.

Estas empresas (ALTEX) también tienen el beneficio de suspensión de gravámenes arancelarios e IVA en la importación de insumos y materias primas a un depósito privado para procesamiento industrial siempre que los productos elaborados sean exportados.

De acuerdo con el Artículo 428 literal e) del Estatuto Tributario, si la importación corresponde a la modalidad importación temporal de largo plazo de maquinaria pesada para las industrias básicas, también tendrá la exención en el pago de IVA mientras permanezca en importación temporal. En estos casos se requiere igualmente obtener previamente a la importación temporal de largo plazo el concepto de maquinaria pesada no producida en el país, destinada a industrias básicas expedido por la autoridad competente del Grupo de Registro de Productores Nacionales del Ministerio de Comercio Industria y Turismo.

De acuerdo con lo establecido en el Art 158-3 del Estatuto Tributario, los contribuyentes del impuesto sobre la renta podrán deducir el 30% (A partir del año gravable 2010) de las inversiones realizadas en activos fijos reales productivos, por tanto si el bien importado tiene esta característica (Activo fijo real productivo) podrá tener acceso al beneficio.

3.1.1.3. Aplicación y soportes legales de la prueba documental en Aduanas y Comercio Exterior

Dentro de los documentos exigidos para soportar la declaración de importación establecidos en el Art 121 E. A. encontramos: soportes originales de registro o licencia de importación que ampara la mercancía, factura comercial, documento de transporte, lista de empaque, documentos exigidos por normas especiales como certificado de origen, certificado de sanidad, mandato cuando no exista endoso aduanero y la declaración de importación se presente a través de una Agencia de Aduana o apoderado, declaración andina del valor y los documentos soporte cuando a ello hubiere lugar, autorizaciones establecidas por la DIAN para la importación de ciertas mercancías, vistos buenos para aquellos productos que lo requieran, luego de haber sido aprobado el Registro de Importación.

Estos soportes se deben conservar por un término de cinco (5) años, contados a partir de la fecha de aceptación de la declaración esto es cuando la autoridad aduanera le asigne número y fecha de la aceptación de la Declaración.

3.1.1.4. Registro contable

En cuanto a la forma como se registra contablemente una operación de importación, en este caso, modalidad ordinaria, de acuerdo con el Art 63 y Art 64 Decreto 2649 de 1993 encontramos que todos los costos y gastos en los cuales se incurre para poner el activo en condiciones de uso o enajenación, forman parte del valor ya sea de Inventarios o Propiedad, planta y equipo, por tanto estos gastos se registran como mayor valor de la importación.

Para el caso de Importación de Activos, se registrará en la cuenta 1588- Maquinaria y Equipo en tránsito, el valor de adquisición, fletes, seguros, tributos aduaneros¹¹, bodegajes, etc., todos los gastos en los cuales se incurrió, contra la cuenta por pagar respectiva.

Cuenta	Nombre Cuenta	Valor Debito	Valor Crédito
1588	Propiedades Planta y Equipo en Transito		
	Costo de adquisición	XXXX	
	Fletes	XXXX	
	Seguros	XXXX	
	Bodegajes	XXXX	
	Tributos Aduaneros	XXXX	
	XXXX	
2210	Proveedores del Exterior		XXXX
2335	Costos y Gastos por pagar		XXXX

Cuando el activo ha llegado a la bodega y se encuentre en condiciones de uso, se descarga de la cuenta 1588- Maquinaria y Equipo en tránsito el valor total registrado por esa importación y se lleva a la cuenta del activo correspondiente (1520, 1524, 1528...)

Cuenta	Nombre Cuenta	Valor Debito	Valor Crédito
15xx	Propiedades Planta y Equipo	XXXXXX	
1588	Propiedades Planta y Equipo en Transito		XXXXXX

¹¹ De acuerdo con lo establecido en el Art 485-2 del Estatuto Tributario:

- El impuesto a las ventas pagado por la importación de activos fijos no otorgará derecho a descuento, por tanto se registra como mayor valor del activo.
- Si se trata de importación de Maquinaria industrial por parte de:
 - *Productores de bienes excluidos: El IVA pagado se podrá descontar del Impuesto sobre la renta, en el año gravable en el cual se importó la maquina.
 - *Productores de bienes exentos o por exportadores: El IVA pagado podrá ser descontado en el impuesto sobre las ventas.

En cuanto a la Depreciación, si el contribuyente toma la deducción del 30% por inversión en activos fijos reales productivos, solo podrá depreciar estos activos por el sistema de línea recta según lo exige el Art. 158-3 Estatuto Tributario.

Si se trata de Importación de Repuestos y de otros bienes, se registrará en la cuenta 1588- Maquinaria y Equipo en tránsito, el valor de adquisición, fletes, seguros, aranceles, bodegajes, etc., todos los gastos en los cuales se incurrió, contra la cuenta por pagar respectiva. Cuando el repuesto llegue a la bodega y se encuentre en condiciones de uso, se descarga de la cuenta indicada anteriormente 1588- Maquinaria y Equipo en tránsito, el valor total registrado por esa importación y se lleva a la cuenta de costos o gastos respectiva.

Si se trata de repuestos para mantenimiento las cuentas contables a afectar serian: 5145, 5245, 73xx, según corresponda.

Cuenta	Nombre Cuenta	Valor Debito	Valor Crédito
5145xx	Mantenimiento y Reparaciones	XXXXXX	
1588	Propiedades Planta y Equipo en Transito		XXXXXX

3.1.1.5. Auditoria y Análisis documental

El contador forense en desarrollo de su actividad deberá observar que todos los requisitos y documentos o comprobantes contables que respaldan la importación se encuentran elaborados de acuerdo con las normas y cumplen con los plazos establecidos por la ley, comprobar la veracidad de los datos consignados en la declaración de importación y demás documentos exigidos, comprobar el cumplimiento del pago de tributos aduaneros dentro del término establecido, también se debe verificar que no hayan irregularidades en el proceso, que la mercancía introducida al país no es de contrabando y por tanto se cumplió con las normas aduaneras y cambiarias establecidas.

El auditor forense por su parte, debe prestar especial atención a los soportes y registros contables ya que le podrán servir como base para dar su opinión, y demostrar un fraude o una irregularidad, para lo cual se debe realizar una revisión de los documentos que soportan la importación, verificar si hubo autenticidad o falsedad en los documentos, comprobantes o se verificó manipulación intencional de los soportes, incumplimiento de las normas que regulan estas operaciones y buscar las pruebas necesarias que demuestren si la importación se realizó en forma legal o ficticia.

Con estos documentos el auditor forense podrá realizar la cuantificación del fraude y recopilar las pruebas que van a servir de evidencia en el trámite administrativo o judicial.

Tanto el contador como el auditor forense deberán tener en cuenta que cada uno de los documentos soporte cumpla con los requisitos exigidos como prueba documental de acuerdo con la ley así:

- La Factura comercial debe cumplir con los requisitos establecidos en el Art. 188 Resolución 4240/2000, como son: No presentar borrones, enmendaduras o adulteraciones, contener como mínimo fecha de expedición, nombre y dirección del vendedor, nombre del comprador, descripción de la mercancía, cantidad y precio a pagar por la mercancía objeto de negociación, moneda de negociación (Dólares de los Estados Unidos, libras italianas o yenes), condiciones de entrega de la mercancía, de acuerdo con los INCOTERMS, y para las facturas electrónicas, se debe cumplir con la certificación de la firma electrónica.

- En la Declaración Andina del Valor se debe verificar el valor de la importación, ya que esta declaración se presenta si es igual o superior a USD5.000 (Art 161 Resol 4240 /2000), igualmente verificar que los tributos aduaneros se hayan pagado sobre el valor en Aduanas determinado en esta declaración.

- En la Licencia Previa, se debe verificar que los productos importados se encuentren dentro de los bienes sometidos a este régimen de comercio exterior y que esté debidamente aprobada por el Comité de Importaciones.

Esta licencia la requieren principalmente: Productos químicos para el tratamiento de narcóticos, armas, municiones y explosivos, las licencias de importación presentadas por entidades oficiales con excepción de gasolina y urea importados por ECOPETROL, la importación de bienes usados, imperfectos o saldos, las que tengan carácter no reembolsable, las licencias anuales de minería y petróleo y las que amparen bienes para los que se solicite exención de derechos de aduana.¹²

- En el Registro de Importación se debe tener en cuenta que sea expedido por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Será obligatorio exclusivamente para las importaciones de bienes no sometidas al régimen de licencia previa, descripciones mínimas, visto bueno o autorizaciones previas, según Art. 1. Dec. 2680/99 y el Decreto 3803 de 2006.

- En el Certificado de Origen y Certificado de sanidad se debe observar que la fecha del certificado sea igual o posterior a la fecha de la factura comercial.

- Verificar en la Declaración de Cambio correspondiente (Formulario No. 1), que se hayan declarado el pago de los valores y las formas de realización de la transacción de manera correcta.

- Verificar el plazo de pago, ya que si es superior a seis (6) meses (fecha documento de transporte), se constituye una operación de endeudamiento externo, y por tanto se deberá informar al Banco de la República en caso que el valor FOB sea superior a USD 10.000 (Formulario Declaración No. 6 y 3).

¹² Cfr. Decreto 3803 de 2006.

- Verificar los términos de negociación (INCOTERMS) y de acuerdo a estos cotejar con los demás documentos soportes como son factura por transporte internacional y seguros.

3.1.1.6. Sanciones Administrativas

Al momento de realizar estas operaciones, el importador deberá cumplir con todos los requisitos establecidos en la ley de manera clara y precisa, pues de lo contrario, puede verse sometido a sanciones de tipo económico, a la aprehensión de la mercancía, a pérdida de beneficios como el Plan Vallejo o a que se le culpe del delito de contrabando.

De acuerdo con lo establecido en el Decreto 2685 de 1999 Art 482, las infracciones y sanciones aduaneras en las que puede incurrir un declarante se determinan desde las leves con una sanción de 7 SMLMV hasta las gravísimas con sanción del 100% sobre el valor en aduanas, estas sanciones son:

➤ Faltas Gravísimas:

Sanción del 100%:

Por sustraer y/o sustituir mercancías sujetas a control aduanero. Esta sanción se aplicará sobre el valor en aduana de la mercancía sustraída o sustituida.

Si el declarante es una Agencia de Aduanas, Usuario Aduanero Permanente o Usuario Altamente Exportador, de acuerdo con el perjuicio causado a los intereses del Estado, se podrá imponer una sanción de suspensión hasta por tres (3) meses o la cancelación de la autorización, reconocimiento o inscripción sin perjuicio del pago de los tributos aduaneros correspondientes a la mercancía que fue objeto de sustracción o sustitución.

➤ Faltas Graves:

- Sanción del 15%:

Por no tener los documentos soporte de la declaración de importación, porque los documentos no cumplan con los requisitos legales o que no se encuentren vigentes al momento de la presentación y aceptación de la declaración de importación, para el caso de las declaraciones anticipadas se tendrá en cuenta al momento de la inspección física o documental o cuando se realice el levante automático de la mercancía.

Esta multa se aplicara sobre valor FOB de la mercancía.

- Sanción del 10%:

Por consignar en las Declaraciones de Importación datos errados o inexactos que

conlleven a un menor valor pagado de los tributos aduaneros.

Esta multa se aplicara sobre el valor de los tributos dejados de cancelar.

- Sanción de 30 salarios mínimos legales mensuales vigentes:

- Por consignar en las Declaraciones de Importación datos errados o inexactos que conlleven al no cumplimiento de requisitos que constituyan una restricción legal o administrativa.

- Por no tener a disposición de la autoridad aduanera los originales o copias, según corresponda, de las Declaraciones de Importación de Valor y de los documentos soporte por el término previsto en la ley.

Para todos estos casos, si el declarante es una Agencia de Aduanas, Usuario Aduanero Permanente o Usuario Altamente Exportador, de acuerdo con el perjuicio causado a los intereses del Estado, se podrá imponer una sanción que corresponde a la suspensión de la autorización, reconocimiento o inscripción, hasta por un (1) mes.

➤ Faltas Leves:

Sanción de 7 salarios mínimos legales mensuales vigentes:

- No haber registrado el número y fecha de la Declaración de Importación en cada uno de los documentos originales que la soportan, excepto para declarantes reconocidos e inscritos como Usuario Aduanero Permanente o como Usuario Altamente Exportador.

- No asistir a la práctica de las diligencias previamente ordenadas y/o comunicadas por la autoridad aduanera.

- Impedir u obstaculizar la práctica de las diligencias ordenadas por la autoridad aduanera.

- No terminar las modalidades de importación temporal o suspensiva de tributos aduaneros.

Para este caso, la sanción será aplicada solamente al importador.

3.1.2. Modalidad Aduanera de Importación Temporal para Reexportación en el mismo estado

3.1.2.1. Concepto

Según el Art. 142 E.A. esta modalidad es la importación al territorio aduanero nacional, con suspensión de tributos aduaneros, de determinadas mercancías destinadas a la reexportación en un plazo señalado, sin haber experimentado modificación alguna, con excepción de la depreciación normal originada en el uso que de ellas se haga, y con base en la cual su disposición quedará restringida.

No podrán importarse bajo esta modalidad mercancías fungibles, ni aquellas que no puedan ser plenamente identificadas.

Según el Art. 143 E.A. Estas mercancías pueden ser importadas de corto plazo, máximo de seis (6) meses prorrogables por tres más o en la modalidad de importación temporal de largo plazo máximo cinco (5) años.

En el caso de operaciones de importación temporal sobre mercancías que sean objeto de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra por un plazo no inferior a seis meses se pueden declarar e importar al territorio bajo la modalidad de importación temporal para reexportar al mismo estado bienes de capital (maquinaria, equipos, repuestos, accesorios, etc.), cancelando los tributos aduaneros correspondientes de manera proporcional al tiempo de permanencia en el país y que permanecen en disposición restringida.

3.1.2.2. Principales Características y Beneficios Tributarios

Al realizar esta modalidad aduanera de importación temporal, el declarante importador está obligado a establecer una garantía a favor de la Nación correspondiente al 150% de los tributos aduaneros con el fin de que se cumpla con la terminación de la modalidad al vencimiento del plazo de la importación y se responda por el pago de los tributos aduaneros diferidos en cuotas periódicas, sanciones e intereses moratorios a que haya lugar en caso de incumplimiento. Cuando la mercancía tenga exención total de los tributos aduaneros la garantía será por el 10% del valor CIF, en los casos de importaciones para eventos científicos, culturales o recreativos no se exigirá garantía. Las condiciones de esta garantía serán establecidas por la DIAN, lo anterior según lo establecido en el Art. 147 E.A.

En este tipo de importación se debe tener en cuenta que la mercancía no sea consumible y sea plenamente identificada de manera individualizada.

En el caso de modificaciones en los términos o plazos de duración de la importación, se deberán reliquidar las cuotas y se deberán ampliar las garantías.

Esta importación temporal termina con la reexportación de las mercancías o por cambio de modalidad en una declaración de modificación, la destrucción de la mercancía, aprehensión y decomiso de la mercancía, la legalización y el abandono, esto según lo establecido en el Art. 150 E.A.

Dentro de los Beneficios tributarios que otorga esta modalidad de importación tenemos: El no pago de tributos aduaneros en la importación a corto plazo: Al verificar la declaración de importación el auditor deberá tener en cuenta que sí se trata de una

importación a corto plazo se debe indicar el término por el cual permanecerá la mercancía en el país. Se debe verificar la liquidación de los tributos aduaneros respectivos, y tener en cuenta que en esta importación no se deben pagar estos tributos.

El pago de los tributos aduaneros en forma diferida en la importación a largo plazo y en la importación de mercancías en arrendamiento o leasing: Cuando se verifica una importación temporal a largo plazo, se debe tener en cuenta que hay que establecer el término de permanencia de la mercancía en el país y se deben liquidar los tributos aduaneros respectivos en dólares EEUU. Estos tributos se pagarán en semestres vencidos que se distribuirán en cuotas iguales por el término de permanencia de la mercancía en el país, se verificará que la conversión a pesos colombianos se haga a la tasa de cambio vigente en el momento del pago.

El contador y el auditor forense deben ser muy cuidadosos al realizar estas verificaciones documentales sobre el cumplimiento de las obligaciones, debe cerciorarse de que los pagos fueron realizados oportunamente y en los lugares establecidos por la DIAN. Hay que tener en cuenta que si los pagos no se han realizado de manera oportuna se deben haber liquidado los respectivos intereses de mora según la normatividad vigente en el momento de su pago.¹³

3.1.2.3. Aplicación y soportes legales:

En la importación temporal el contador y auditor forense verificarán que la importación esté soportada por los siguientes documentos establecidos en el Art. 155 E.A.:

Factura comercial o Documento que acredite la tenencia de la mercancía, Documento de transporte, Certificado de origen, cuando se requiera para la aplicación de disposiciones especiales, Certificado de sanidad y aquellos otros documentos exigidos por normas especiales, lista de empaque, cuando hubiere lugar a ella, Mandato, cuando no exista endoso aduanero y la Declaración de Importación se presente a través de una Agencia de Aduanas o apoderado, Recibos Oficiales de Pago en Bancos, en la importación temporal de largo plazo y copia de la garantía otorgada. Licencia previa cuando se trate de bienes de capital y a ello hubiere lugar, en los casos de leasing deberá conservarse el soporte que demuestre el contrato de arrendamiento.

3.1.2.4. Registro contable

Veremos la contabilización de importación temporal para reexportar al mismo estado en el caso de un contrato de arrendamiento o leasing sin opción de compra:

<u>Cuenta</u>	<u>Nombre Cuenta</u>	<u>Valor Debito</u>	<u>Valor Crédito</u>
---------------	----------------------	---------------------	----------------------

¹³ Art. 543 Dec. 2685 de 1999.

5120	Gastos Adm.- Arrendamiento	XXXX	
5120	Gastos Adm.- Arrend. (arancel)	XXXX	
5305	Gastos Financieros- Intereses	XXXX	
2408	Impuesto a las ventas- Descontable	XXXX	
2335	Costos y Gastos por pagar		XXXX

3.1.2.5. Auditoria y análisis documental:

Al realizar el estudio de una operación importación temporal bajo esta modalidad tanto el contador como el auditor forenses deben tener en cuenta que la mercancía tendrá una disposición restringida, esto es que “es aquella mercancía cuya circulación, enajenación o destinación está sometida a condiciones o restricciones aduaneras”,¹⁴ debido a que no se practicarán liquidaciones ni pagos de los tributos aduaneros y la mercancía deberá ser reexportada en un plazo predeterminado, estas mercancías no pueden sufrir ninguna modificación, únicamente la depreciación según el uso que se presente.

En el caso de las importaciones, el contador y auditor forenses deben recopilar los documentos soportes con el fin de encontrar el fraude, debe examinar cada uno de los documentos mencionados anteriormente como soportes legales que deben presentarse en debida forma y conservarse por el tiempo establecido por la ley, estos documentos no deben tener enmendaduras ni haber sido adulterados.

3.1.2.6. Sanciones:

Cuando se ha importado un bien bajo la modalidad de importación temporal y no fue reexportado o modificada su modalidad antes del vencimiento del plazo o no se pagaron oportunamente las cuotas de los tributos aduaneros, la sanción a imponer de acuerdo con las normas vigentes será equivalente al 5% del valor FOB de las cuotas a la tasa de cambio representativa del día del vencimiento del plazo más el 5% del valor de la cuota incumplida a la tasa de cambio de la fecha en que se debió pagar dicha cuota.

En la importación a corto plazo adicional a la sanción anterior, se aprehenderá la mercancía y se hará efectiva la garantía por el valor de los tributos aduaneros.

Cuando la mercancía ha sido aprehendida se deberá pagar el rescate de la misma.

El no pago de las cuotas de los tributos aduaneros dentro de los términos establecidos, acarreará sanción del 5% del valor de la cuota incumplida, la cual se liquidará tomando la tasa representativa de la fecha en que se debió realizar el pago.

No finalizar oportunamente dentro del término señalado a la modalidad de importación temporal antes del vencimiento del plazo, acarreará sanción equivalente a siete (7) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

¹⁴ Cfr. Art. 1 Decreto 2685 de 1999 - Estatuto Aduanero.

3.1.3. Modalidad de Importación Temporal Para Perfeccionamiento Activo

3.1.3.1. Importación Temporal Para Perfeccionamiento Activo de Bienes de Capital

3.1.3.1.1. Concepto

Según lo establece el Art. 163 E.A. esta es la modalidad que permite la importación temporal de bienes de capital, así como de sus partes y repuestos, con suspensión de tributos aduaneros, destinados a ser reexportados, después de haber sido sometidos a reparación o acondicionamiento, en un plazo no superior a seis (6) meses y con base en la cual su disposición queda restringida. En casos debidamente justificados, la autoridad aduanera podrá autorizar plazos superiores a los previstos en este artículo, hasta por un término igual al otorgado inicialmente.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales determinará la mercancía que podrá ser objeto de esta modalidad de importación.

3.1.3.1.2. Principales características y beneficios tributarios:

En estas operaciones aduaneras se debe establecer una garantía global o específica a favor de la Nación, hasta por el 100% de los tributos aduaneros correspondientes a la mercancía importada en las condiciones, modalidades y plazos que se señalen, según lo establecido en el Art. 165 E.A.

Esta modalidad termina por la reexportación de la mercancía, por la aprehensión y decomiso cuando se haga efectiva la garantía por incumplimiento, por el abandono voluntario o destrucción de la mercancía, por fuerza mayor o caso fortuito demostrados ante la autoridad aduanera según lo establece el Art. 166 E.A.

3.1.3.1.3. Aplicación y soportes legales:

En la importación temporal para perfeccionamiento activo de bienes de capital el declarante deberá conservar los siguientes documentos según lo establece el Art. 167 E.A.:

Documento que acredite la razón de la importación, documento de transporte, mandato cuando no exista endoso aduanero y la declaración de importación se presente a través de una Agencia de aduanas o de apoderado y copia de la garantía otorgada.

3.1.3.2. Importación Temporal en Desarrollo de Sistemas Especiales de Importación-Exportación. – Plan Vallejo

Según el art 168 E.A. se entiende por importación temporal en desarrollo de Sistemas Especiales de Importación-Exportación, la modalidad que permite recibir dentro del territorio aduanero nacional, al amparo de los artículos 172, 173 y 174 del Decreto Ley 444 de 1967, con suspensión total o parcial de tributos aduaneros, mercancías específicas destinadas a ser exportadas total o parcialmente en un plazo determinado, después de haber sufrido transformación, elaboración o reparación, así como los

insumos necesarios para estas operaciones.

Bajo esta modalidad regulada además por el Decreto 631 de 1985 y la Resolución 1860 de 1999 del Incomex y el Estatuto Aduanero, podrán importarse también las maquinarias, equipos, repuestos y las partes para fabricarlos en el país, que vayan a ser utilizados en la producción y comercialización, en forma total o parcial, de bienes y servicios destinados a la exportación.

3.1.3.2.1. Los Sistemas Especiales de Importación Exportación - Plan Vallejo

3.1.3.2.1.1. Concepto

Es una modalidad de importación temporal de materia prima e insumos, bienes de capital y repuestos creada con el fin de promover las exportaciones ya que bajo este mecanismo no se pagan tributos aduaneros siempre y cuando los productos elaborados sean 100% exportados, es de aclarar que esta modalidad se encuentra restringida para la importación de bienes de capital y repuestos para procesos industriales.

3.1.3.2.1.2. Principales Características y Beneficios tributarios

Este sistema especial de Importación–Exportación regulado por el Decreto Ley 444 de 1967, El Decreto 631 de 1985, la ley 7 de 1991, y la Resolución 1860 de 1999 del Incomex, y recientemente por el Decreto 2685 de 1999 y la Resolución 4240 de 2000, y demás normas concordantes se puede tramitar mediante las siguientes modalidades:

- Importación de Materia Prima e Insumos: El Decreto ley 444/67 en sus artículos 172, 173 literal b manifiesta que la modalidad de estas importaciones; tienen un cupo que es autorizado por la DIAN con base en la solicitud del usuario, donde se le da un plazo de utilización dentro del año calendario entre el 1º. de enero y el 31 de diciembre. Para esto se deben cumplir ciertos compromisos de exportaciones como el monto, que deber ser el 100% de las materias primas e insumos importados o como mínimo el valor FOB del cupo de importación autorizado, otro compromiso son los plazos de demostración que están dentro de los dieciocho (18) meses siguientes a la fecha de levante de la primera declaración (en el sector agropecuario el plazo puede ser hasta de treinta y seis (36) meses). Este tipo de importación es manejable dentro de la modalidad directa o indirecta, reembolsable o no reembolsable. En el proceso de maquila únicamente se acepta la modalidad no reembolsable.

Cuando el importador cumple con los requisitos, obtiene beneficios de comercio exterior e incentivos tributarios y aduaneros, que se concretan en la exención del gravamen arancelario, al momento de la introducción al territorio Nacional y por tanto el no pago de gravamen y la exención del IVA; Así lo regula el Artículo 428 literal b) que dispone como importación que no causa el impuesto IVA: “ la introducción de materias que van a ser transformadas en desarrollo del plan

Importación –Exportación de que trata la sección segunda del capítulo Quinto del Decreto Ley 444 de 1967”.¹⁵

Es importante señalar que el compromiso de exportación en estos casos aplica a la totalidad de los materiales importados consumidos en el proceso de producción e incorporados o utilizados en la producción del producto de exportación. Pero en el evento de no cumplirse con los plazos de los compromisos de una manera justificada deberá pagar los tributos aduaneros. Si por el contrario, los incumple injustificadamente, debe pagar los tributos aduaneros más sanción del 100% del gravamen.

- Bienes de Capital y Repuestos: El Decreto ley 444/67 art 173 literal c y 174 hace la aclaración sobre esta modalidad; el Cupo de importación es el que autorice la DIAN con base en lo solicitado y el plazo será el determinado según el programa. Los compromisos de exportación son del 70% del aumento de producción que generarían los bienes importados o 1.5 veces el valor del cupo asignado o autorizado, el plazo de demostración será el determinado por cada programa, mínimo el que se requiera para producir la cantidad o valor exigido como compromiso. La modalidad es directa o indirecta, reembolsable o no reembolsable. Si cumple con los compromisos de importar maquinaria y equipos destinados a la instalación o ensanche de empresas en las que los aumentos de producción se destinen exclusivamente a exportaciones y se tenga la respectiva garantía de que los equipos se utilizarán para tal fin de acuerdo al art 173 lit. c decreto 444/67 no paga gravamen, el IVA es diferido hasta el final del contrato .Si se importa sin poder destinar el 70% de los incrementos de la producción a la exportación o se obtiene financiación externa para estas importaciones de bienes de capital y repuestos se podrán también solicitar programas según lo establece el art 174 del mismo decreto 444 de 1967 modificado por el Decreto 631 de 1985. En este caso no se tiene licencia previa de importación y se pagará gravamen arancelario a que haya lugar, pero el impuesto IVA a la importación es diferido y lo paga al final de cumplimiento de los compromisos de exportación, que en este caso serán de 1,5 veces el valor de los bienes importados. En el caso de no cumplir los compromisos para el caso de programas de bienes de capital y repuestos en el caso de las operaciones bajo el Art 173 literal c, se pagarán los tributos aduaneros proporcionales al incumplimiento, y adicionados con una sanción del 100% del gravamen arancelario aplicable En el caso del incumplimiento de compromisos en el Art 174 pagará el valor diferido del IVA mas una sanción del 10% del valor de aduanas.

Es importante tener en cuenta que bajo esta modalidad de importación y debido a los atractivos beneficios que otorga al importador se puede prestar para dar un manejo inadecuado, y seria reiterar sobre lo mismo pero es aquí donde no simplemente basta

¹⁵ Cfr. Art 428 b – Estatuto Tributario

una prueba documental elaborada por el contador o auditor forense donde éste tenga la capacidad de demostrar la infracción cometida, aplicando su parte analítica y partiendo del principio que lo que él debe descubrir, probar y soportar es la presunción de la buena fe.

- Reposición de materias primas e insumos: El decreto Ley 444 de 1967 art 179 y la reglamentación del Decreto 631 de 1985, manifiesta que quien exporte con el lleno de requisitos legales bienes elaborados en el país con materias primas o insumos importados por canales ordinarios por reposición, tiene derecho a importar una cantidad igual de los bienes utilizados, y el cupo de importaciones así acreditado y autorizado estará exento del pago de tributos aduaneros el cual será igual a la cantidad de las materias primas incorporadas en el producto exportado. El plazo de utilización está dentro del año siguiente a la exportación. No existe compromiso de exportación ni en cantidad, ni en valor. La modalidad es directa o se puede realizar cesión al productor o importador u otra persona, y también puede ser reembolsable o no reembolsable. Los incentivos tributarios y aduaneros en este caso consisten en que no se paga gravamen arancelario ni IVA, por esas mercancías en reposición y las mismas una vez importadas quedan el libre disposición.¹⁶

Por tanto en la evaluación y desarrollo de estos programas de sistemas especiales no se trata simplemente llenar un cuadro pre-elaborado por la autoridad que administra el proceso, sino mirar que ese cuadro tenga los soportes suficientes y coherentes con la información y el proceso que se está reportando, y en la eventualidad de fraude tener las herramientas necesaria para poder demostrar cual o cuantas cantidades se deberían reponer de acuerdo al cupo y el proceso productivo realmente realizado, y establecer cual fue el fraude cometido para poder determinar si la sanción es simplemente administrativa o penal. Se debe actuar observando y separando claramente que en Colombia la evasión fiscal desde un punto de vista real *no es penalizable*, pero puede el Contador Forense identificar si además de la infracción administrativa la conducta puede generar la tipificación de otros delitos conexos o concurrentes que se llevaron a cabo con el fin de evadir o adquirir un beneficio, falsificando o disimulando importaciones corrientes apoyadas en sistemas como el plan Vallejo.

- Exportación de Servicios: De acuerdo con el Decreto 2331 de 2001, el Decreto 2099 de 2008 y el Decreto 2100 de 2008, esta modalidad de importación temporal, es un instrumento de comercio exterior por medio del cual las empresas exportadores de servicios pueden solicitar autorización a la DIAN para importar bienes de capital y repuestos (estos últimos solamente se autorizan de manera exclusiva para programas de exportación de servicios de transporte aéreo) con suspensión total o parcial de los

¹⁶ Cfr. Art 183 Decreto 2685 de 1999.

derechos de aduana y diferir el pago del IVA para destinar los bienes a la prestación de servicios exportables. El cupo para importaciones es el que autorice la DIAN con base en lo solicitado, el plazo de utilización es el determinado por la DIAN, el compromiso de exportaciones es uno punto cinco (1.5) veces el valor FOB de los bienes de capital. El plazo de la demostración de exportaciones de servicios es el determinado por la DIAN, la modalidad es directa o indirecta, reembolsable o no reembolsable.



- El incentivo tributario y aduanero está en que la importación temporal no paga gravamen y el IVA es diferido, paga el IVA al final del programa con la demostración de compromisos de exportaciones de servicios. Si no se cumple los compromisos justificadamente se pagarán tributos aduaneros, pero si el incumplimiento es injustificado, se pagarán tributos aduaneros más una sanción del 20% del cupo de importación utilizado.

Para determinar las posibles irregularidades en la aplicación para este programa, si que es necesario que el contador forense se comprometa de manera integral en la verificación documental que acredita el cumplimiento de las operaciones y para determinar la veracidad o falsedad, aquí debe manejar criterios técnicos, indagación de los hechos de las operaciones realizadas, creatividad, juicio profesional, para poder aportar el soporte de la prueba documental y fundamento de la acción de fiscalización administrativa y posible aplicación sancionatoria.

3.1.3.2.1.3. Aplicación y soportes Legales:

Los documentos que soportan esta modalidad son:

Registro o licencia de importación, factura comercial o documento que acredite la tenencia de la mercancía, documento de transporte, certificado de origen (cuando se requiera), lista de empaque, mandato (cuando no exista endoso aduanero y la declaración de importación se presente a través de una Agencia de Aduanas o apoderado), declaración andina del valor y sus documentos soporte.

De acuerdo con lo establecido en el Art 121 Decreto 2685/99, el importador debe conservar por el término de 5 años, contados a partir de la fecha de aceptación de la declaración.

También corresponde determinar el cumplimiento de los compromisos de exportaciones de los servicios considerando los soportes que en su oportunidad fueron determinados por la autorización administrativa. Serán estos las ventas de servicios en moneda extranjera, los pagos recibidos del exterior por los servicios prestados, los registros contables en cuentas en el exterior del mercado libre cambiario o incluso los soportes de los reintegros de divisas realizados correspondientes a las operaciones de servicios voluntariamente canalizadas por el mercado cambiario. Se deberá tener en cuenta

igualmente lo dispuestos por los Decreto 2681 de 1999 y 1805 de 2010 en materia de registro de la declaración escrita sobre los contratos de exportación de servicios ante la Ventanilla Única de Comercio Exterior VUCE, y los requisitos de oportunidad correspondientes para estas operaciones, cuando a ello hubiere lugar.

3.1.3.2.1.4. Registro contable

Según el Decreto 2649 /93 Art 63 modificado por el Decreto 1536/07, Art 7 señala que, el valor del inventario considerando operaciones de materias primas e insumos, incluye todas las erogaciones y los cargos directos e indirectos necesarios para ponerlos en condiciones de uso o venta, por tanto para el caso de importación temporal bajo la modalidad Plan Vallejo, todos los gastos como fletes, seguros, etc., harán parte del costo de la materia prima importada.

Entonces, tanto el costo de la materia prima o insumos como los gastos en los cuales se incurrió, se registrarán en la cuenta 1465- Inventarios en Transito contra la cuenta por pagar respectiva.

Cuenta	Nombre Cuenta	Valor Debito	Valor Crédito
1465	Inventario en Transito		
	Costo Materia prima	XXXX	
	Fletes	XXXX	
	Seguros	XXXX	
	Bodegajes	XXXX	
	XXXX	
2210	Proveedores del Exterior		XXXX
2335	Costos y Gastos por pagar		XXXX

Cuando la materia prima ha llegado a la bodega y se encuentre en condiciones de uso, contablemente se descarga de la cuenta 1465- Inventario en transito, el valor total registrado por esa importación y se lleva a la cuenta Inventarios Materias Primas (1405)

Cuenta	Nombre Cuenta	Valor Debito	Valor Crédito
1405	Inventario Materia Prima	XXXXXX	
1465	Inventario en Transito		XXXXXX

Se realiza el proceso normal de producción, pasando por las cuentas Inventario en Proceso y finalmente Inventario Producto Terminado y teniendo en cuenta que bajo la

modalidad Plan Vallejo este producto terminado debe ser exportado, los registros contables serian:

Cuenta	Nombre Cuenta	Valor Debito	Valor Crédito
1405	Inventario Materia Prima		XXXXXX
61	Costo de Ventas (Ventas exportación)	XXXXXX	

Cuenta	Nombre Cuenta	Valor Debito	Valor Crédito
130510	Deudores Clientes del Exterior	XXXXXX	
41	Ingresos Operacionales –Ventas Exportac		XXXXXX

3.1.3.2.2. Importación Temporal para Procesamiento Industrial

3.1.3.2.2.1. Concepto:

Para el caso de empresas reconocidas e inscritas como Usuarios Altamente Exportadores ALTEX o Usuarios Aduaneros Permanentes así calificados, autorizan las normas aduaneras el establecimiento de depósitos habilitados para procesamiento industrial. Así por el artículo 184 E.A. se define la modalidad aduanera para introducir las mercancías en esos depósitos, y se considera como la modalidad bajo la cual se importan temporalmente materias primas e insumos que van a ser sometidos a transformación, procesamiento o manufactura industrial, por parte de industrias reconocidas como Usuarios Altamente Exportadores en los depósitos habilitados para el efectos, autorizadas por la autoridad aduanera, y con base en la cual su disposición quedará restringida.

Los Usuarios Altamente Exportadores autorizados para utilizar esta modalidad, en los depósitos habilitados, deberán presentar la Declaración de Importación indicando la modalidad para procesamiento industrial y sin el pago de tributos aduaneros.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales impartirá las instrucciones para el desarrollo de esta modalidad y habilitará el depósito dentro del cual se realizarán las operaciones de procesamiento industrial.

3.1.3.2.2.2. Principales Características y Beneficios tributarios

Para recibir el beneficio del no pago de los tributos aduaneros en esta modalidad se deben cumplir los siguientes requisitos:

El art 184-1 establece los requisitos para los usuarios aduaneros permanentes y usuarios ALTEX para utilizar la modalidad de importación temporal para procesamiento industrial deberán cumplir con las obligaciones previstas en los artículos 185 a 188 del E.A., salvo en lo relativo al monto de las exportaciones de los bienes resultantes de la transformación.

Los bienes resultantes de la transformación, procesamiento o manufactura industrial efectuada por los Usuarios Aduaneros Permanentes, deberán destinarse por lo menos en el treinta por ciento (30%) a la exportación, en la oportunidad que hubiere señalado la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con la solicitud formulada por el Usuario Aduanero Permanente.

El incumplimiento de las obligaciones de la modalidad de importación temporal para procesamiento industrial, por parte de los Usuarios Aduaneros Permanentes o ALTEX dará lugar a la aplicación de las sanciones de que tratan los numerales 2.2 y 3.3 del artículo 487 de E.A.

Los usuarios altamente exportadores para el almacenamiento en depósito en esta modalidad están regulados en el art 185 E.A. Los bienes resultantes de la transformación, procesamiento o manufactura industrial, deberán destinarse en su totalidad a la exportación, en la oportunidad que hubiere señalado la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con la solicitud formulada por el Usuario Altamente Exportador.

Los Usuarios Altamente Exportadores deberán entregar a la Aduana, con la periodicidad que establezca dicha entidad, un informe del desarrollo de sus operaciones de importación y exportación, identificando las declaraciones que hubieren tramitado durante el periodo correspondiente y los saldos iniciales y finales de materias primas, insumos, productos en proceso y bienes terminados.

Cuando el Usuario Altamente Exportador realice operaciones de importación temporal para procesamiento industrial, deberá acreditar la contratación de una firma de auditoría que certifique las operaciones tributarias, cambiarias y de comercio exterior realizadas por el Usuario Altamente Exportador, y sobre los componentes de materias primas extranjeras y de materias primas nacionales utilizados en la producción de sus bienes finales, respecto de cada una de las operaciones realizadas bajo la modalidad de importación temporal para procesamiento industrial. En tales certificaciones la auditoría forense en aspectos privados y administrativos resulta plenamente aplicable.

El cumplimiento de las obligaciones adquiridas bajo esta modalidad serán respaldadas con la garantía global constituida según lo establece el Art 38 Decreto 2685 /99.

Esta modalidad termina con la exportación definitiva de los productos resultantes, con la reexportación de materias primas e insumos, con la destrucción de mercancía por fuerza mayor o caso fortuito, con la importación ordinaria pagando los tributos aduaneros mas un recargo del 100% de los mismos, con el abandono voluntario, con la aprehensión y decomiso o con la legalización de la mercancía.

3.1.3.2.2.3. Aplicación y soportes Legales:

El importador está obligado a conservar los siguientes documentos:

Factura comercial o contrato que originó la importación, documento de transporte, documentos exigidos por normas especiales, lista de empaque, mandato cuando la

declaración de Importación se presente a través de una Agencia de Aduanas.

- Auditoria y análisis documental en Importación Temporal para perfeccionamiento activo

Pero bien, cual es la intervención del contador forense en mecanismos como estos y cual es el enfoque que se le debe dar a su actividad?. Es aquí donde verdaderamente se verifica el acceso a los beneficios tributarios, aduaneros y de comercio exterior. En necesario entonces tener la suficiente capacidad de observación para detectar la manera como se ha realizado la debida utilización de estas modalidades de importaciones en la actividad empresarial, o para establecer de ser el caso, y que de acuerdo con las pruebas documentales y registros la manera como se puede llegar a comprobar la utilización inadecuada de estos incentivos, en el proceso contables de acuerdo a las disposiciones legales, tributarias y de comercio exterior. Es importante que estos mecanismos no se conviertan en puente para cometer fraudes al Estado, como importaciones ficticias, lavado de activos, o contrabando y que por el contrario contribuyan al desarrollo empresarial. En la fiscalización se debe evitar que el incentivo tributario y aduanero se convierta en instrumento de abuso, especulación y detrimento del patrimonio nacional.

Es aquí donde el análisis y la revisión de las operaciones y sus soportes debe ser profunda y delicada, donde verdaderamente sea identificado el soporte documental y el análisis de los registros contables para investigar la manera como efectivamente se realizó la operación de comercio exterior, sea en la importación y se cumplieron y acreditaron los requisitos con las exportaciones. En el caso de verificar que no se ha cumplido con los compromisos, ya sea justificada o injustificadamente comprobar y determinar que no sea haya realizado con el propósito de cometer un fraude o evasión, o indebida utilización del beneficio, verificando que se hayan cancelado las sanciones correspondientes.

3.2. COMERCIO EXTERIOR DE SERVICIOS

3.2.1. Concepto

Se presentan a continuación algunos conceptos relevantes para el estudio del comercio de los servicios.

COMERCIO DE SERVICIOS

El comercio de servicios se define desde los acuerdos internacionales, como el Acuerdo General sobre Comercio de Servicios de la OMC del cual hace parte la República de Colombia, desde la ley 170 de 1994. Así se determina como la prestación de servicios de una persona que se encuentra en un país miembro con destino a otra persona que se encuentra en otro país miembro, esta prestación se puede llevar a cabo mediante

presencia comercial, presencia de personas físicas o de manera transfronteriza sin ninguna de estas.

TECNOLOGIA

Conocimientos necesarios utilizados para la transformación o utilización de insumos o la prestación de servicios.

ASISTENCIA TECNICA

Es la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados mediante un arte o técnica y susceptible de cederse.

SERVICIOS TECNICOS

Aplicación de conocimientos tecnológicos, por parte de personas especializadas, directamente sobre el producto o el servicio sin que exista transferencia de estos conocimientos.

3.2.2. Principales Características y beneficios tributarios

En Colombia existe un régimen de registro de comercio exterior de servicios, tanto para las operaciones de importación como para las operaciones de exportación, cuando en tales casos se pretende tener acceso a beneficios de tratamientos tributarios. Estos registros y sus procedimientos se deben tener en cuenta al momento de planear cualquier proyecto y así tener acceso a los beneficios que otorga el régimen legal para este tipo de operaciones de importación y exportación de servicios.

Se pueden distinguir así los cuatro (4) modos bajo los cuales se realiza el suministro de servicios, así:

- Modo No. 1 como Servicios Transfronterizos, es decir, un servicio que es prestado en un país miembro pero que es utilizado en otro.
- Modo No. 2 Consumo en el extranjero, cuando un sujeto residente de un país miembro se traslada a otro para obtener un servicio, como por ejemplo, los servicios de turismo, servicios de tratamiento medico.
- Modo No. 3 Presencia Comercial, presencia de una empresa de un país miembro en otro con el fin de suministrar un servicio, esta presencia la realiza a través de una sucursal o de un apoderado, por celebración de contratos de franquicia, aquí se da la transferencia de conocimiento o de Know How.
- Modo No. 4, Presencia de personas Físicas, una persona que se desplaza al exterior para prestar un servicio, como por ejemplo, un medico.

Para la importación de servicios, la Decisión 291 de la CAN, Art 12 señala que los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones CAN, podrán establecer

mecanismos para promover la transferencia de tecnología, de asistencia técnica, de manera tal que este tipo de operaciones tenga un tratamiento especial.

Para la exportación de los servicios realizados bajo el Modo 1, si el contrato se registra, de acuerdo con lo establecido en el Decreto 2681 de 1999, modificado por el Decreto 1805 del 24 de Mayo de 2010, se puede tener acceso a una serie de beneficios para la realización esas exportaciones, si el servicio va a ser utilizado en el exterior por empresas o personas que no tengan negocios o actividades en Colombia y se garantice que el servicio será utilizado total y exclusivamente en el exterior, sin que en estos casos se exigible que que no tengan ningún tipo de vinculación económica en el país (filial, subsidiaria, sucursal, casa matriz, etc.). En esos eventos se aplican los beneficios establecidos para estas operaciones de exportación soportadas en contratos de exportación de servicios, conforme al Art 481 Literal e) E.T. y a la reglamentación de los decretos mencionados. Por tanto ese comercio de servicios que son exportados estará exento de Impuesto a las Ventas IVA.

La ley otorga a las exportaciones de servicios otros beneficios como la exención de impuesto de timbre (Art 530 núm. 51), beneficio que actualmente no tiene mayor aplicación por la reciente reforma tributaria sobre este impuesto con tarifa del 0%, y también la no causación de retención en la fuente por renta (Art 366-1 Par 1 E.T.), por los ingresos recibidos del exterior al canalizar a través del mercado cambiario los ingresos provenientes de estas exportaciones. Este beneficio igualmente tiene un nivel de retención en 0% fijado por el Gobierno Nacional.

Si se trata de operaciones de exportaciones de servicios bajo el Modo 2, en la medida en que se registre el contrato y los servicios prestados correspondan a paquetes turísticos ofrecidos por empresas o agencias de viajes inscritas en el registro nacional de turismo, ese tipo de servicios estará exento de Impuesto a la renta. Igualmente para los hoteles inscritos en el registro de turismos en los servicios prestados a turistas extranjeros.¹⁷

Si se trata del Modo 4, en la exportación de servicios con el desplazamiento del prestador o proveedor de los servicios al exterior, en materia de retención en la fuente por renta se aplica lo establecido en el Art 366-1 E.T., norma que establece que los ingresos recibidos del exterior por personas o empresas colombianas no están sujetos a retención en la fuente. En cuanto se refiere al tratamiento correspondiente al impuesto IVA como el servicio es prestado con el desplazamiento del prestador o proveedor de los servicios, estas operaciones quedaron expresamente por fuera del régimen de exenciones del IVA, tal como están establecidas por las normas reglamentarias del artículo 6 Decreto 2681 de 1999 modificado por el Decreto 1805 del 24 Mayo de 2010 y por el artículo 1 de este mismo decreto. Por tanto aplicarán las normas generales del Estatuto Tributario para los servicios prestados en el exterior. Igualmente si se celebra el contrato por escrito, este contrato estará exento de Impuesto de timbre.

El Gobierno nacional ha querido incentivar la exportación de servicios, es así como a través del Decreto 4051/07 establece la posibilidad de constituir usuarios industriales

¹⁷ Cfr. Decreto 1805 del 24 de Mayo de 2010.

exclusivos de Zonas Francas dedicados a prestar servicios para exportarlos o venderlos al mercado nacional y a ellos se les da un tratamiento preferencial.

Lo mismo sucede con el tema de el sistema especial de importación exportación para servicios o Plan Vallejo para exportar servicios, regulado en el Decreto 2131/02, modificado por los decretos 2099/08 y Decreto 2100/08, normas en las cuales se establece la posibilidad de prestar servicios como transporte aéreo, hotelería, y otros para exportación. Por tanto, es posible solicitar un Plan Vallejo para importar bienes o repuestos que se utilicen para prestar servicios que se exporten, es decir, importar bienes para exportar servicios, con suspensión total o parcial de tributos aduaneros.

Los servicios prestados pueden ser: Servicio de informática y servicios conexos, consultores en equipos y en programas de informática, contabilidad, servicios médicos, servicios de empaque y envase y otros.

En materia de comercio exterior de servicios, encontramos beneficios tributarios como:

Los pagos efectuados al exterior por importaciones de servicios, se podrán tomar como deducción, si además de cumplir con los requisitos establecidos en el Estatuto Tributario, se registra en las importaciones de servicios el contrato ante el Ministerio de Comercio Industria y Turismo, (Art 12 Decisión 291 de la CAN y Decreto reglamentario). También para exportaciones tiene el beneficio en la exención de IVA, si el servicio es prestado en el país y se utiliza exclusivamente en el exterior por empresas o personas que no tengan negocios o actividades en el territorio nacional, para lo cual debe inscribirse en el RUT y registrar el contrato y operación en el Ministerio de Comercio Industria y Turismo como exportador de servicios. (Art 481 lit e) E.T.); También no se aplicara Retención en la fuente, si las divisas provenientes de los servicios prestados por colombianos en el exterior, a personas naturales o jurídicas no residentes en Colombia, son canalizadas a través del mercado cambiario (Art 366-1 Par 1. E.T.) y estarán exentos del impuesto de timbre cuando a ello hubiere lugar, en los documentos privados en los cuales se pacte la exportación de bienes de producción nacional y de servicios, (Art 530 Num. 51 E.T.) es importante tener en cuenta que a partir del año 2010 la tarifa de impuesto de Timbre es cero y por tanto el efecto fiscal resulta asumido por la norma actual del impuesto e Timbre.

Para el caso de las importaciones de servicios en materia de Impuesto a la ventas, se debe evaluar la operación dependiendo si es Asistencia o Servicio Técnico se causa o no el impuesto a las ventas.

En materia de timbre los contratos asociados a la exportación de bienes y de servicios, estarán exentos, pero en materia de servicios de importación no hay tratamiento preferencial, por tanto el impuesto se causará, si existe un contrato que sea hecho generador de timbre, pero si lo que existe es una oferta comercial aceptable no se causaría este impuesto (La tarifa de impuesto de timbre a partir del año 2010 es cero 0%).

De acuerdo con el Art 408 E.T. los pagos efectuados al exterior que correspondan a intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos compensaciones por servicios personales o explotación de propiedad industrial o Know How, estarán sometidos a retención a título de renta, a una tarifa del 33%.

Cuando se efectúen pagos a personas no residentes en el país, que correspondan a Consultorías, Servicios Técnicos y Asistencia Técnica, se aplicará retención en la fuente a una tarifa del 10%, sin importar si el servicio es prestado dentro o fuera del país. (Art 408 E.T.)

En materia cambiaria, todos los pagos asociados a servicios que se importan y reintegran al país son de mercado libre, pero se puede optar también por su reintegro a través del mercado cambiario, en cuyo caso se deben realizar a través del formulario No. 5 “Servicios, Transferencias y Otros Conceptos” con indicación del numeral cambiario que corresponda a cada tipo de servicio. Así, por ejemplo:

- 2903 Marcas, Patentes y regalías
- 2906 Servicios y Asistencia técnica

Ya que estos pagos serán deducibles solamente si se efectuó la respectiva retención, si se registró el contrato respectivo y se cumplió con las normas establecidas en el régimen cambiario vigente, el papel del contador forense será el de verificar el cumplimiento y obtener los soportes de estos pagos, evaluando su veracidad y el pleno cumplimiento de la normatividad vigente.

3.2.3. Aplicación y Soportes legales

En desarrollo de operaciones de comercio de servicios, encontramos:

- Declaración escrita sobre contratos de exportación de servicios – Forma 01
- Registro de contratos de importación de tecnología – Forma 03
- Contrato y la factura.
- En caso de reintegro por el mercado cambiario el Formulario No. 5 Declaración de cambio por servicios, transferencias y otros conceptos.

3.2.4. Registro contable

Registro contable correspondiente a un servicio de importación por concepto de Asistencia Técnica:

<u>Cuenta</u>	<u>Nombre Cuenta</u>	<u>Valor Debito</u>	<u>Valor Crédito</u>
523515	Servicios- Asistencia técnica	XXXX	
236550	Retención en la fuente- Por pagos al exterior		XXXX
236565	Retención en la fuente- Por Impuesto de Timbre		XXXX
2408	Impuesto sobre las ventas por pagar-Descontabl	XXXX	

2367	Impuesto a las ventas retenido		XXXX
2335	Costos y Gastos por pagar		XXXX

3.2.5. Auditoria y Análisis documental

El contador forense deberá prestar especial atención que quien haya realizado este tipo de operaciones, primero que todo, se encuentre registrado en el RUT como exportador de servicios y que haya señalado las casillas correspondientes con los códigos 55, 56 y 57, si es un exportador de bienes y si lo es de servicios, si es Directo o Indirecto y además que tipo de servicios exporta, ya que existe una clasificación internacional CPC elaborada por las Naciones Unidas.

Dentro de esta clasificación podemos encontrar entre otros los siguientes servicios relacionados:

- 54 Servicios de Construcción
- 63 Servicios de Hospedaje, Alimentos y Bebidas
- 64 Servicios de Transporte Terrestre
- 65 Servicios de Transporte Marítimo
- 66 Servicios de Transporte aéreo
- 82 Servicios profesionales, Científicos y técnicos (Servicios legales, de contabilidad y asesorías en impuestos)
- 83 Otros servicios Profesionales (Servicios de arquitectura, ingeniería y otros servicios técnicos)
- 87 Servicios de reparación y mantenimiento
- 92 Servicios de Educación
- 93 Servicios de salud

Para el caso de las exportaciones de servicios el Gobierno Nacional a través del decreto 2681 de 1999, modificado por el Decreto 1805 de 2010, ha regulado este tipo de operaciones de comercio exterior de exportaciones de servicios, por tanto el contador forense deberá verificar que el sujeto cumpla con los requisitos establecidos en este decreto, como:

- El registro de la declaración escrita sobre contratos de exportación de servicios ante la VUCE el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo anexando el respectivo contrato y/o la factura; en esta declaración el exportador certifica bajo la gravedad de juramento que el servicio es utilizado o consumido exclusivamente en el exterior, que el beneficiario no tiene actividades en Colombia, además indica el valor del contrato o el valor de reintegro cuando a ellos hubiere lugar, la manifestación sobre exención del impuesto sobre las ventas (Art. 481 literal e) E.T.) y la no aplicación de retención en la fuente por ingresos de exportaciones (Art. 333-1 par. 1 E.T.). Igualmente el exportador debe conservar documentos soportes de la operación con el certificado de existencia y representación legal del contratante del exterior. El registro de la declaración escrita sobre los contratos de exportación de servicios, de acuerdo con el Decreto 1805 del 24 de Mayo de 2010, deberá realizarse antes de la prestación del servicios.

Por tanto, se debe verificar que la información contenida en esta declaración corresponde fielmente a la realidad de la operación, pues de lo contrario se podría incurrir en sanciones de tipo penal por el delito de exportaciones ficticias, tal como lo expresa el Decreto 1805 de 2010.

Este trámite a partir del mes 24 de Mayo de 2010, se realizará entonces antes de la prestación de los servicios, a través de la Forma 01, en la Ventanilla Única de Comercio Exterior, VUCE, como documento electrónico, la cual debe ser firmada por el representante legal de la compañía exportadora o de apoderado especial mediante la firma digital.

Igualmente cuando se trate de operaciones de importación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica, transferencia de tecnología y demás contratos tecnológicos, deberá observarse el correcto registro del contrato ante el Ministerio de Comercio Industria y Turismo, (Art 12 Decisión 291 de la CAN).

A pesar de que las operaciones de servicios son del mercado libre cambiario según lo dispone la Ley 9 de 1991, también es recomendable verificar que se haya cumplido con las normas cambiarias establecidas en los casos que se decida el reintegro por quien realiza la operación de servicios, como en el caso de la canalización de las divisas a través del mercado cambiario, diligenciamiento y presentación de los respectivos formularios, como el Formulario No. 5 de declaración de cambio en caso de decidirse realizar de manera voluntaria el reintegro libremente por el mercado cambiario para el caso de operaciones de importación de servicios.

El contador forense verificará que el contribuyente cumpla con cada uno de los requisitos para que pueda tener acceso a cada beneficio mencionado, solicitando los soportes respectivos (RUT, Registro ante la VUCE del Ministerio de Comercio Industria y Turismo), igualmente deberá remitirse a los registros contables. En caso contrario de no haberse cumplido con los requisitos, se debe verificar que el contribuyente no haya tomado como deducción el pago efectuado al exterior, también que haya causado el IVA, Retención en la fuente, Retención de Timbre correspondiente considerando que para documentos con fecha del año 2010 y siguientes, la tarifa de impuesto de timbre es cero por ciento 0%.

4. APROXIMACION DE LA CONTADURIA FORENSE EN LA FUNCION ADMINISTRATIVA EN LAS ENTIDADES ESTATALES

4.1. SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES

En nuestro país tenemos algunas entidades encargadas de la vigilancia y control de las diferentes entidades en desarrollo de la facultad Presidencial consagrada en el artículo 189 de la Constitución. Una de ellas es la SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES, quien desarrolla la facultad del Presidente de la República, y es la encargada de ejercer la función de vigilar y controlar el cumplimiento de obligaciones en el régimen societario colombiano y de las empresas comerciales e industriales. Dentro de esta

entidad se asignaron funciones a un Superintendente delegado que se encarga de la Inspección, Vigilancia y control de las sociedades en marcha; esta dependencia realiza básicamente tres procesos:

- 1) Seguimiento económico, financiero y contable de las sociedades.
- 2) Actuaciones administrativas especiales.
- 3) Autorización de reformas estatutarias.

En los casos en que la Supersociedades, de oficio avoca el conocimiento una situación de inspección, vigilancia o control, en casos justificados porque según la información y alertas contables, los estados financieros que presentan las sociedades o por alguna situación en particular, se evidencia que la situación de la compañía no es normal en cuanto a los aspectos administrativo, financiero o contable, entonces procede a realizar una investigación o hace una visita con el ánimo de iniciar una investigación administrativa.

Mediante una entrevista detallada a los funcionarios de esta entidad, ha sido posible identificar los principales rasgos de la actividad de contaduría forense y auditoría forense administrativa que se realiza por parte de los funcionarios en la inspección vigilancia y control de las sociedades en la Superintendencia de Sociedades.

Esta investigación puede ser a solicitud de parte o una investigación administrativa de oficio.

A solicitud de parte es, por ejemplo, cuando la investigación societaria la solicitan los socios o los administradores, en los casos en que los socios tienen generalmente conflictos societarios, sobretodo en las sociedades de familia, y por ello solicitan una investigación y exponen las irregularidades sobre las cuales consideran se debe basar la investigación. En estos casos la Superintendencia de Sociedades las evalúa y determina si genera o no la visita, en cuyo caso puede dar lugar a una investigación administrativa.

En cuanto a investigación administrativa: se habla de investigación porque es todo un proceso que genera la visita de la Superintendencia de Sociedades, donde se realiza el análisis de la información no solo financiera y contable sino también, en muchos casos, administrativa, debido a que pueden presentarse malos manejos administrativos o conflictos societarios, como en los casos en que se esté cercenando el derecho de inspección al no permitir a los socios entrar a la sociedad.

Como esta entidad es quien tiene que velar porque se cumplan los derechos de los socios debe hacer la respectiva investigación administrativa, cuyo proceso en términos generales se describe a continuación:

Previa solicitud, autorización y comisión mediante acto administrativo, los funcionarios encargados se presentan a la visita en las instalaciones de la sociedad. Como resultado de alcance de la comisión y la visita realizan las actividades de levantamiento de información con los papeles de trabajo, en desarrollo de la contaduría forense, y acopian la información necesaria mediante el levantamiento del acta de visita con los

documentos, pruebas y datos requeridos para la auditoría correspondiente. Como resultado de la información y pruebas evalúan la situación, una vez evaluada, determinan si archivan el caso o generan un oficio o una resolución de cargos a la administración o los órganos de la sociedad. En tales casos en desarrollo del debido proceso la sociedad tendrá derecho a proceder y a dar respuesta a los requerimientos de la Superintendencia de Sociedades en el sentido de explicar cada una de las irregularidades o hallazgos determinados en la diligencia de investigación administrativa.

En estas investigaciones administrativas no se podría considerar que se está involucrando totalmente una auditoría como la auditoría forense o que se está utilizando contadores que tengan el perfil de “forenses” no obstante se realizan medidas y actuaciones administrativas en desarrollo de la función contable para el recaudo de pruebas requeridas para la toma de decisiones.

En la Superintendencia de Sociedades se ha verificado que no existe un departamento que realice específicamente esta labor, tampoco se tienen profesionales que sean considerados como contadores con especialización “forense”. En el equipo de trabajo la mayoría de los contadores tienen la experiencia que han adquirido a través de los años en la entidad, experiencia que les permite conocer de manera adecuada y suficiente todo lo referente a la labor de inspección y vigilancia sobre la actividad realizada frente a sociedades comerciales.¹⁸

Esta experiencia tan valiosa en la entidad se ha obtenido en desarrollo práctico de la contaduría forense debido a que tienen a su cargo todos los campos de inspección sobre el sector real, con excepción del sector solidario y sector financiero. El universo de actuación administrativa se verifica mientras que en el sector financiero pueden ser hasta treinta (30) bancos, la superintendencia tiene bajo el nivel de inspección, vigilancia y control de un número estimado de más de doscientas mil (200.000) sociedades. Estas sociedades están dadas desde la más sencilla hasta la más compleja, donde se pueden ver registros de operaciones y contabilidades de operación tradicional (Deudores, Cuentas por pagar, Patrimonio normal), hasta contabilidades en las que se tienen registros de operaciones más complejas tales como patrimonios autónomos, leasing, métodos de participación, holding, situaciones de control, grupo empresarial, fusiones de una o dos sociedades, hasta fusiones de grupos empresariales que superan más de veinte (20) sociedades, escisiones, disminuciones de capital, etc.,

Todos estos antecedentes y la experiencia ganada por la función administrativa realizada por los profesionales y funcionarios de esta Superintendencia de Sociedades, da pie para que los jueces soliciten la intervención como peritos contables a estos profesionales de la Superintendencia de Sociedades, en materia mercantil y contable. Cuando el juez solicita un perito, lo que hace generalmente la Superintendencia de Sociedades es designar el contador o funcionario correspondiente para que como auxiliar de la justicia

¹⁸ Entrevista realizada al Dr. Mauricio Español, Coordinador Contable, Superintendencia de Sociedades

le ayude al juez en la evaluación de la prueba contable, entonces también actúan como auxiliares de la justicia.

Este tipo de casos de la actuación administrativa es lo que más se aproxima a la actividad práctica como contador forense y la labor del perito está reglamentada de acuerdo a lo establecido en el Código de Procedimiento Civil.

Ante la pregunta planteada a los funcionarios de la Superintendencia de Sociedades ¿donde se podría decir que se involucran realmente Contadores Forenses? Se indica que se considera que su aplicación se verifica en casos, por ejemplo de un proceso muy conocido actualmente en nuestro país, el que se tiene que ver con las captadoras masivas e ilegales de dinero de ahorradores.

En estos casos la Fiscalía le ha dado a la Superintendencia de Sociedades las facultades de policía judicial, allí se establece todo un proceso con la Fiscalía para poder obtener las evidencias contables que sirvan para un juicio penal acusatorio; durante el desarrollo de este proceso se maneja la cadena de custodia de las evidencias, entregarlas a un juez, mantenerlas protegidas y limpias de manera tal que sirvan ante un juicio, que sirvan como evidencia ante un juez, que puedan ser aceptadas posteriormente, no en contra sino haciendo parte del proceso y respaldándolo, si el juez determina que son aceptadas como prueba, se daría la culminación para la adopción de decisiones como pruebas jurídicas.

Debido a que la Superintendencia de Sociedades también tiene las facultades de intervención, en el caso de llegar a tener conocimientos de estas captadoras, lo que hace es la visita administrativa y conjuntamente con la Superintendencia Financiera determina si en estos casos hay o no la situación de captación masiva e ilegal de recursos del ahorro privado.

Eventualmente si hay un proceso en el que se tenga que involucrar algo que sea estrictamente judicial, se debe hacer directamente con la Fiscalía General de la Nación y con Policía Judicial, en donde esta el CTI, policía judicial, personal civil, contadores que tienen el perfil estrictamente forense, ellos si están involucrados directamente en todo lo referente a obtención de evidencias a través de sus investigaciones para luego llevarlas ante los jueces que posteriormente determinarían si corresponde a pruebas judiciales o no para ser consideradas dentro de un juicio.

Al ser la Superintendencia de Sociedades una autoridad administrativa especializada en el Derecho Comercial, en ejercicio de la función pública administrativa, es una entidad eminentemente técnica porque todos los días están verificando información y haciendo sus actuaciones en desarrollo de las normas propias del derecho comercial y profundizando en este mismo campo, ayudan mucho en lo que corresponde a la interpretación y aplicación de la regulación contable en materia comercial. Entonces cuando un juez de la República, tiene una situación relativa a las pruebas contables o mercantiles de este tipo, acude a la Superintendencia de Sociedades donde pueden encontrar las personas más técnicas para ser peritos y poder adelantar adecuadamente la actividad probatoria contable con el dictamen pericial.

Para los casos que tenga que adelantar con la Fiscalía General de la Nación, por ejemplo, y se requiera verificar la información de la contabilidad, la Superintendencia de Sociedades es la institución mas técnica para conocer y pronunciarse, aunque no tienen es posible señalar que estrictamente se cuente con profesionales o personas especializadas técnicamente como auditores o contadores forenses, tampoco existe un departamento de contabilidad o de contadores forenses ni una dependencia que tenga a disposición esos contadores para hacer esta clase de trabajos especiales. En esos casos la Superintendencia de Sociedades pondrá a disposición los mejores contadores y los que tengan más experiencia, quienes irán adelantando esas funciones de policía judicial a verificar la situación de la contabilidad, por cuanto en gran parte ejercen las funciones de un contador forense pero sin tener ese perfil de formación técnica o sistemática completamente definido.

En cuanto al manejo que tiene la Superintendencia en el tema específico de Comercio Exterior, es muy poco lo que se hace, por ejemplo, para el caso de las sociedades de Comercialización Internacional o comercializadoras internacionales. En estos casos lo que interesa a la Superintendencia de Sociedades es la inspección, vigilancia y control, hacer seguimiento económico, financiero y contable y que los estados financieros sean razonables y estén cumpliendo con todas las disposiciones de orden legal, además del cumplimiento del Decreto 2649 de 1993 y que por tanto se esté reflejando la realidad económica y financiera de la compañía.

Lo que se hace en la función administrativa de Inspección Vigilancia y Control de la Superintendencia de Sociedades, es ver la empresa en un contexto económico, financiero, contable y la parte administrativa, para que se cumplan los fines de la empresa, los derechos de los socios, los intereses de los deudores y acreedores todo ello de acuerdo con la ley. Por eso en la actuación administrativa se solicita informe de gestión, si la sociedad tiene por ejemplo situaciones difíciles que la están llevando a una crisis porque tiene perdidas recurrentes, porque es eminente la cesación de pagos, entonces se le hace un seguimiento a la compañía para ver cuáles son las medidas administrativas que se están adoptando para salir de esa crisis o para poder cumplir con sus acreedores. Pero la Superintendencia de Sociedades no tiene ninguna facultad de interferir en lo que sea el desarrollo de su objeto social, como por ejemplo, la comercialización del producto y sus relaciones con comercializadores en el exterior o como colocan su producto en el exterior.

Igualmente como autoridad administrativa tienen regulación reglamentaria mediante resoluciones que establecen los lineamientos o parámetros generales que se deben tener en cuenta al momento de levantar información en una visita, los papeles de trabajo, y es una resolución interna que todo funcionario visitador, y todo contador debe conocer. Allí se encuentran lineamientos claros y concretos que les permite verificar la información en cada uno de los rubros del balance y los demás estados financieros.

Mecanismos de prevención de fraude

El fraude contable se tiene establecido para el caso de apropiación de activos, corrupción administrativa, fraude a los estados financieros, certificaciones fraudulentas, el cual se

detecta a través de todo el trabajo, con la identificación de operaciones no regulares u operaciones sospechosas, tanto a nivel interno como a nivel externo, también se hacen previsiones generales que se deben tener en cuenta para determinar si dentro de una compañía se podrían estar dando o no esas operaciones sospechosas.

La Superintendencia de Sociedades puede tener conocimiento de situaciones o tendencias en las que determine que una compañía no esta ejerciendo adecuadamente actividades de su objeto social o en donde se puedan presentar operaciones sospechosas. Por ejemplo, una compañía que crece en su propiedad, planta y equipo de manera inusitada y no lo hace con los recursos de los socios ni se asumen obligaciones o deudas financieras tampoco, y al propio tiempo no se encuentran soportes del ingreso del dinero con el que se compro esa propiedad, planta y equipo, esa es una situación que se puede detectar contablemente y de la cual se pueden generar las evidencias de orden contable y financiero. Pero hasta aquí pueden llegar el alcance de las indagaciones por ser la Superintendencia de Sociedades una autoridad netamente administrativa, no puede detectar si los recursos adicionales que se invirtieron y se reflejan en el movimiento de la sociedad provienen de una actividad ilícita o no. Este juicio no le corresponde realizarlo a la autoridad administrativa porque seria extralimitarse en sus funciones. En esos casos, lo que se hace es dar traslado de la información y los hechos verificados a las entidades que son competentes para ello, tales como la Fiscalía o la DIAN cuando se trate de situaciones o hechos que puedan constituir conductas calificadas como delitos, o que puedan ir en contra del erario público por evasiones en el sistema de impuestos.

Esa entidad de inspección, vigilancia y control no puede detectar o calificar el ilícito, lo que si puede detectar es todo lo que pueda observarse como operación sospechosa o que no es regular dentro de la actividad de compañía y que podría estar generando alguna situación fraudulenta. Pero como no tiene facultad como jueces de la República, como no son Fiscalía General de la Nación, ellos no la pueden determinar. Lo que los funcionarios de la Superintendencia de Sociedades, lo que hacen es entregar las investigaciones y las evidencias para que los organismos competentes determinen si hay algún tipo de ilícito y procedan a su investigación judicialización y sanción.

La experiencia de la Superintendencia de Sociedades se fundamenta en ciertos aspectos contables que determinan alertas cuando se detecta la presunta existencia de irregularidades. Por ejemplo se verifican casos como aparece en las compañías inspeccionadas con las *Cuentas por cobrar a Socios*, las cuales no están garantizadas o no tienen ningún tipo de respaldo. Muchas veces lo que hacen las compañías es prestarle a los socios afectando el flujo de caja y no pagarle a los acreedores, o se verifica que las cuentas por cobrar a socios se utilizan para sacar el dinero de la compañía sin tener que liquidar previamente las utilidades; esas cuentas por cobrar a socios deben tener la característica de estar de acuerdo con el desarrollo del objeto social, tener las garantías necesarias para el recaudo, tener establecido el beneficio económico para la compañía, etc.. Pero lo que se ha verificado con frecuencia es que, en muchas compañías, no se cumple con estas características en las transacciones, y lo que se hace es utilizar las *Cuenta por Cobrar a socios* para sacar el dinero de la compañía, esta cuenta nunca es cancelada y lo que hacen es de manera provisional o llevarla al estado de resultados. Esto es un ejemplo ilustrativo de muchas situaciones que con la

experiencia de la Superintendencia de Sociedades y a través de las estadísticas que tienen, han detectado que son presuntas irregularidades, por tanto es un tema en lo que ponen más énfasis en la función de vigilancia de las sociedades comerciales.

Si hay operaciones relacionadas con el lavado de activos, se puede detectar los hechos a través del análisis del estado de resultados. Allí, posiblemente habrá un incremento inusitado de los ingresos registrados, sin que corresponda necesariamente a la actividad operativa del negocio o de las ventas de la compañía, sino que pueden tener “un ente económico que sea fachada”, el cual no vende mucho pero si tiene registrados ingresos muy altos sin justificación en el desarrollo de las actividades societarias o de la empresa social.

Se pregunta entonces ¿Frente a este tipo de situaciones que puede hacer la Superintendencia de Sociedades?

Pueden detectar estas tendencias en su base de datos, ya que tienen información de hasta quince (15) años de los registros y estados financieros numerosas sociedades en diversos sectores y pueden detectar con alertas contables, las tendencias a través de estados financieros comparativos, pero esto no significa que haya efectivamente una irregularidad en la organización societaria. Existe una presunción o una situación que se debe verificar; si ya al momento de verificar este incremento de ingresos, se encuentra que la compañía sometida a vigilancia o control no puede soportar la procedencia de estos ingresos, proceden a generar las observaciones y se imparten las instrucciones, las ordenes administrativas y se proponen las multas correspondientes a los administradores y revisores fiscales. Lo anterior, si se llega a la conclusión que no están realmente soportados, que no se sabe el origen de esos recursos, se traslada el caso a las autoridades competentes y ellos serán los que determinan cualquier tipo de ilícito o de fraude y procederán a imponer las medidas correspondientes.

Los tipos de soporte que se pueden solicitar en desarrollo de la supervisión societaria dependen de la situación y hechos que estén manejando en las diligencias administrativas. Si se están adelantando actividades en la visita y se está verificando la venta de bienes, por ejemplo, para corroborar que realmente se generaron los ingresos, los comprobantes contables a los cuales se requiere tener acceso es a toda la facturación y todos los soportes, o las remisiones que se hicieron o contratos celebrados. Incluso la Superintendencia tiene la facultad de generar visitas en otras sociedades por operaciones cruzadas. Es decir para el caso de la venta se pueden ir a la compañía que supuestamente compro y verificar si se recibió o no la mercancía, quien la recibió, etc., y pueden hacer todo este recorrido, pero todo es de carácter administrativo y pueden pedir desde todos los soportes hasta las certificaciones que expida el revisor fiscal, el contador o el representante legal dentro del marco y alcance de la comisión y facultades señaladas en el alcance de la visita o actuación administrativa.

Aunque la Superintendencia de Sociedades no tiene dentro de sus funciones el establecer si el control interno adoptado por la compañía es el adecuado ni la verificación del cubrimiento de sus riesgos, eventualmente si en algún estado financiero

se detecta o el revisor fiscal les manifiesta que hay problemas de control interno porque la sociedad no esta cubriendo esos riesgos, como no tener asegurados sus activos fijos, no realizar en forma adecuada sus inventarios, no tener pólizas o no tener provisiones o cubrimientos financieros, la Superintendencia de Sociedades lo que hace es dar traslado a la sociedad para que tome las medidas que permitan cubrir o salvar esas necesidades que tienen identificadas frente a los riesgos que les esta informando el revisor fiscal, pero de ninguna manera tiene intromisión en ellos, ya que esto le corresponde estrictamente al revisor fiscal como lo establece el Código de Comercio.

Actualmente están creando dentro del equipo de funcionarios integrados por sus contadores y visitadores, una actitud y formación más investigativa, para que sus profesionales tengan una mente totalmente abierta a la investigación, que puedan desarrollar esa capacidad de indagación que les permita detectar algún tipo de operación irregular y la actitud para poder ir entrando en la contabilidad o en lo que pueda determinarse como una operación sospechosa. En esos casos se deben estar generando los papeles de trabajo, tomando registro de las evidencias para que sirvan de soporte tanto para los informes de visita, como para las observaciones o las medidas o sanciones administrativas a que haya lugar, para finalmente y si es el caso, dar traslado a la Fiscalía General de la Nación.

En la actividad administrativa desplegada por la entidad de control administrativo, en muchos de los casos de las sociedades que presentan reportes de información ante la Superintendencia de Sociedades, se tienen situaciones de carácter contable, pero no son muchas las que presentan situaciones que deban ser reportadas a la Fiscalía o se consideren operaciones sospechosas.

4.2. ACTUACIONES POR PARTE DE LA DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Dentro de las grandes responsabilidades que tiene la DIAN se encuentra la de verificar las operaciones aduaneras y de comercio exterior en nuestro país, dentro de estos procedimientos de verificación se debe apoyar en entidades auxiliares tales como la Policía Fiscal y Aduanera.

La DIAN a través de sus áreas de fiscalización, realiza inspecciones físicas que se llevan a cabo en el territorio nacional, en zonas primarias aduaneras, y la zona secundaria aduanera y en las zonas francas, lugares donde se realizan actuaciones administrativas tanto para las mercancías que ingresan como para las que salen del país, en este proceso intervienen con la participación de la Policía Fiscal y Aduanera, encargada de colaborar en la revisión de mercancías que circulan en el territorio nacional, sean extranjeras y el transporte terrestre quien se encarga de inspeccionar las mercancías nacionales que circulan en el territorio.

En estas inspecciones se verifica que la mercancía que se describe en los documentos que amparan la importación o exportación coincidan con las unidades y características allí descritas. Pero, se pregunta si presentan fraudes en esta etapa del proceso de importación de mercancías? Pues si es posible determinar se presentan fraudes de

muchas clases, algunas veces errores involuntarios, en otros casos errores voluntarios o intentos de trampa que son detectados por los funcionarios de la DIAN.

Y entonces se pregunta que se hace por la autoridad administrativa aduanera en estos casos? Como primera medida, al momento de la importación en zona primaria se verifican los hechos, se inmoviliza la mercancía y se establece la ocurrencia de las causales de aprehensión establecidas en el Artículo 502 del Estatuto Aduanero. En tales casos se elabora un acta de aprehensión de mercancía con la finalidad de darle la oportunidad al contribuyente de corregir los errores que se han detectado, y la misma no se notifica personalmente sino por estado. Esta es una debilidad detectada del sistema aduanero que impide muchas veces el adecuado ejercicio del derecho de defensa. Si transcurre el término el con el que se cuenta para presentar las correcciones o descargos y el usuario aduanero contribuyente no se reporta ante la DIAN, se considera no justificada la oposición y se procede a decidir sobre el decomiso de la mercancía y si mediante acto administrativo pasará a poder de la Nación a través de la DIAN. Si el contribuyente realiza las correcciones necesarias se continúa con el proceso de definición de situación jurídica con la entrega o legalización de la mercancía.

La DIAN también se encarga de realizar controles posteriores conocidos como fiscalizaciones posteriores, dentro del plazo de firmeza de la declaración de importación. En esta etapa posterior a la importación se realiza la actuación de la DIAN, con una verificación de los soportes o verificación documental en materia aduanera y tributaria, para lo cual el funcionario encargado debe tener presente la importancia de respetar el debido proceso, y garantías al ejercicio del derecho de defensa ya que si esto no se tiene en cuenta se puede incurrir en hechos que perjudiquen al contribuyente y finalmente será la Nación quien pague costosas indemnizaciones.

En la etapa de fiscalización se realizan pruebas documentales, cruces de información con bases de datos y otras que el funcionario a cargo considere necesarias. Se preguntaría entonces si ¿en esta etapa interviene el contador forense? Pues en el momento, el termino forense suena muy extraño, los funcionarios de la DIAN entrevistados dicen que “muy posiblemente si somos especialistas en temas forenses pero no porque hayamos asistido a una universidad a realizar la especialización, somos forenses porque al desarrollar nuestro trabajo hemos adquirido esa habilidad de recaudar pruebas para la toma decisiones judiciales o administrativas, contando con el conocimiento y la experiencia que nos ha llevado a desarrollar nuestro trabajo de manera eficiente y ágil, por nuestra experiencia podemos atrevernos a realizar pruebas especificas dependiendo del contribuyente y en muchos casos acertar en las indagaciones para comprobar nuestras sospechas.”¹⁹

Pues bien, al llevar a cabo una fiscalización en temas aduaneros o de Comercio Exterior la DIAN realiza procedimientos tales como: verificaciones previas a las visitas en bases de datos para cruces de información, envío de comunicación al contribuyente informando que se realizará la inspección de los documentos contables libros oficiales y auxiliares, cuando el funcionario realiza la visita solicita al contribuyente los libros

¹⁹ Entrevista realizada a varios funcionarios de la DIAN (Aduanas)

auxiliares de costos, inventarios, IVA, proveedores del exterior, bancos y los extractos bancarios con el fin de verificar la manera como se realizaron ingresos y pagos que la operación fue canalizada a través del mercado cambiario. La operación de comercio exterior que se este fiscalizando debe coincidir con cada uno de los registros realizados en estos libros auxiliares, adicionalmente el funcionario debe tener la capacidad de indagar tanto en estos registros como en los registros de ventas generadas por los bienes importados.

El agente fiscalizador debe buscar la razonabilidad y la lógica contable que se soportan en estas operaciones, ya que en varios casos los contribuyentes cometen errores involuntarios como clasificación inadecuada de cuentas o registros con terceros errados. Igualmente se debe verificar que las utilidades generadas por la comercialización de los productos importados sean razonables con el tipo de bien, si en este proceso se sospecha de algo indebido, se procede a solicitar copia de la factura de venta al proveedor del exterior a través del consulado del país de origen que la emitió, para así poder constatar que las unidades y valores registrados en la contabilidad sean los correctos, esta verificación se realiza cuando se presenta una utilidad mayor a la que un producto puede generar.

Se han encontrado casos en los que el contribuyente realiza compras de unas unidades a un valor y las registra en su contabilidad por menor valor, luego a través del mercado cambiario realiza el pago de este menor valor y la diferencia es pagada en efectivo directamente al proveedor. Estos hechos, para tener organizada la contabilidad resulta que se falsifica o modifica la factura del proveedor internacional, cuando esta operación se verifica y se encuentra fraude se realiza la aprehensión de la mercancía, se establecen las sanciones correspondientes para la empresa y para la Agencia de Aduanas, además de la pérdida de los beneficios que el contribuyente tenía como importador y si se trata de un monto significativo se da traslado a la Unidad Penal de la DIAN para identificar la ocurrencia de delitos asociados con el contrabando.

En los casos en que el funcionario sospeche de un posible fraude y la verificación de la factura con el proveedor internacional es correcta, procede a revisar las diferentes cuentas del estado de resultados ya que en ocasiones ocurre que los contribuyentes registran la importación por un menor valor y la diferencia la contabilizan con un concepto de gasto diferente, si se detecta alguna inconsistencia el caso es remitido a la división de Fiscalización de la DIAN para establecer ajustes en el valor aduanero y la base gravable para la liquidación adicional de tributos aduaneros y sanciones.

De las fiscalizaciones que realiza la DIAN, aproximadamente un 50% presenta error, de ese porcentaje un 15% son evasores o quienes se puede determinar que cometen fraude internacional.

CONCLUSIONES

Este trabajo de investigación dirigido sobre el Contador Forense en las principales operaciones aduaneras y de comercio exterior, ha sido dedicado a dar a conocer las herramientas tanto contables como de auditoría más utilizadas en estas operaciones.

Una vez identificados y analizados los requisitos y beneficios tributarios establecidos en la normatividad legal vigente, se da a conocer la importancia que tiene la función forense, ya que para respaldar un juicio es importante la opinión de una persona especialista en este campo pues como lo ha demostrado nuestra investigación se necesita de una persona idónea con los conocimientos suficientes para analizar en debida forma las respectivas pruebas y emitir su concepto profesional.

La prueba documental obtenida mediante el ejercicio de la contaduría forense a través de pruebas técnicas de orden económico y empresarial, asegura elementos de verdad para poder establecer responsabilidad en aquellos casos en que se incurra en infracciones o hechos ilícitos y en los casos en que pueda llegar a constituir una prueba de tipo jurídico.

BIBLIOGRAFIA GENERAL

- ✓ Ayala Vela, Horacio, El Contador Forense, Legis, 2008.
- ✓ Camargo G. Juan Manuel, Derecho Aduanero Colombiano, Legis, 2010.
- ✓ Cuello Iriarte, Gustavo, Derecho Probatorio y Pruebas Penales, Legis, Bogotá, 2008
- ✓ Forero Medina, Andrés, Planeación de Proyectos de Comercio Exterior y Aduanas - Apuntes de Clase en la Especialización de Derecho Tributario. Pontificia Universidad Javeriana.
- ✓ Estatuto Aduanero - Decreto 2685 de 1999 – Resolución 4240 de 2000 Dian.
- ✓ Estatuto Tributario
- ✓ Código de Procedimiento Civil
- ✓ Perilla Gutiérrez, Rogelio, Manual para Importadores y Exportadores, Bogotá, 12 edición, 2010.
- ✓ Pruebas Judiciales y Derecho Probatorio,
- ✓ Estatuto Aduanero Decreto 2685 de 1999 y Resolución 4240 de 2000
- ✓ Procedimiento Aduanero

- ✓ Revistas Instituto de Derecho Tributario- Temas aduaneros y contables de impuestos.
- ✓ PAGINAS DE INTERNET
 - www.mincomercio.gov.co
 - www.dian.gov.co
 - www.proexport.gov.co
 - www.comunidadandina.org
 - www.auditoriaforense.net
 - www.wto.org/indexsp.htm
- ✓ Leyes, Decretos, y normatividad vigente al momento de realizar esta Monografía 2010.