

Responsabilidad de los contadores públicos ante ilícitos tributarios en empresas comerciales del sector ferretero del Municipio Alberto Adriani del estado Mérida

Almeida, Jhoner; Cote, Marilys;
Briceño, Ma. Eugenia; Rojas, Ma. Elizabeth¹

Recibido: 12/07/2009 • Revisado: 05/08/2009
Aceptado: 15/08/2009

Resumen >>

La actuación del contador público está cubierta de responsabilidad y compromiso y ante esto debe actuar con rectitud y buena fe, mantener el honor, dignidad y capacidad profesional. No obstante, hay situaciones en la que los contadores incurrir en actos contrarios a la norma legal, lo cual puede provocar daños a terceros o al Estado. Tal es el caso de los ilícitos tributarios que constituyen toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias previstas en el Código Orgánico Tributario. La presente investigación está desarrollada bajo una metodología descriptiva, con un diseño de campo y tiene como finalidad, analizar la responsabilidad de los contadores públicos ante los ilícitos tributarios incurridos por empresas comerciales del sector ferretero de El Vigía municipio Alberto Adriani del estado Mérida. Para recabar la información se aplicaron dos cuestionarios con alternativas de selección múltiple, ambos validados por un panel de jueces quienes concordaron con su viabilidad para el fin propuesto. Los datos obtenidos se analizaron cualitativa y cuantitativamente. Se determinó que los contribuyentes incurrir en ilícitos ante la falta de diligencia de su asesor tributario, por cuanto es él quien debe, con observancia de los ordenamientos éticos, profesionales y jurídicos que lo rigen, verificar todas aquellas situaciones y actos jurídicos de las personas que contrataron sus servicios.

Palabras Clave: Responsabilidad, Contador Público, Ilícito Tributario.

Abstract >>

RESPONSIBILITY OF PUBLIC ACCOUNTANTS IN TAX EVASION, CASE: ENTERPRISES IN THE HARDWARE SECTOR OF THE ALBERTO ADRIANI MUNICIPALITY, MÉRIDA STATE

The performance of the public accountant demands responsibility and commitment, that's why he or she must act with righteousness and good faith, keep honor, dignity and professional competence. However, many times, public accountants incur in acts against the law, and may cause damages to third parties or to the State, such is the case of tax evasion. Tax evasion is the legal term used to describe any act or omission that breaks what is established in the tax law. The purpose of this research project is to investigate the responsibility of public accountants for tax evasion incurred by commercial hardware companies located in El Vigía, Alberto Adriani Municipality, Merida State. The study was carried out by applying a descriptive methodology with a field design, in order to obtain the information two questionnaires with multi-select alternatives were applied; both validated by a panel of judges, who agreed with their viability for the proposed purpose. The obtained data were analyzed qualitatively and quantitatively and led to the following conclusions: It was found that taxpayers incur in tax evasion because of their tax advisors' lack of diligence, accountants are the ones that should know the ethics, procedures, and the legal system that govern their profession, is their duty to verify the ensemble of factors or circumstances that affects the people who hires their services as well as the legal transactions performed by them.

Key words: responsibility, public accountant, tax avoidance.

1 Lic. en Contaduría Pública. MSc. en Ciencias Contables. Profa. Agregado Universidad de Los Andes – Núcleo “Rafael Rangel”. Departamento de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables. Venezuela. Investigador activo del CRIHES.
Lic. en Administración. MSc. en Gerencia de Recursos Humanos. Profa. Agregado Universidad de Los Andes – Núcleo “Rafael Rangel”. Departamento de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables. Venezuela. Investigador activo del CRIHES.
Lic. en Administración. MSc. en Gerencia de Recursos Humanos. Profa. Asociado. Universidad de Los Andes – Núcleo “Rafael Rangel”. Departamento de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables. Venezuela. Investigador activo del CRIHES.
Licenciado en Contaduría Pública. Egresado de la Universidad de los Andes- Núcleo Universitario “Rafael Rangel”. Venezuela.

1. Introducción

Los profesionales de la contaduría ejercen dentro de las empresas diferentes funciones que involucran responsabilidades de tipo administrativas, disciplinarias, tributarias, civiles y hasta penales. Es así como los contadores públicos se deben regir por normas y principios de ética profesional, así como normativas legales y disposiciones reglamentarias que regulan su comportamiento y su actuación en la sociedad.

El contador público puede desempeñarse en funciones enfocadas a generar, revisar, controlar y analizar la información contable que va a ser utilizada para la toma de decisiones. Asimismo, tal toma de decisiones involucra aspectos tributarios y fiscales, lo que deja en evidencia la cuota de responsabilidad respecto a su desempeño como asesor. Por tanto, la actuación del contador está cubierta de responsabilidad y compromiso y requiere de conocimiento sobre las normas y disposiciones que regulan cada área del ejercicio profesional de la Contaduría Pública. En este sentido, el contador público debe estar preparado ante los constantes cambios normativos a los fines de prestar un adecuado asesoramiento que garantice no sólo el éxito laboral, sino el cumplimiento de las normas tributarias. Como puede intuirse, del adecuado o inadecuado asesoramiento puede depender que un contribuyente incurra en un determinado ilícito tributario.

En Venezuela la Administración Tributaria ha realizado operativos a los fines de verificar el cumplimiento de las normas tributarias y ha sancionado a los contribuyentes por las faltas u omisiones contrarias a las leyes y demás disposiciones de carácter tributario. A estos

operativos no escapan los contribuyentes del estado Mérida, -incluyendo el sector ferretero de El Vigía-, siendo en los últimos años, sancionados por la comisión de ilícitos tributarios.

No obstante, pudiera existir desconocimiento en cuanto a cuáles son los hechos que pueden dar lugar a ilícitos tributarios en este sector de gran importancia comercial en el estado Mérida, así como falta o inadecuado asesoramiento por parte de los profesionales del área, lo cual conllevaría a incurrir en ilícitos y por ende en sanciones pecuniarias y clausura de establecimientos, entre otros.

Cabe destacar en ese sentido, que en muchas ocasiones el contribuyente no posee el conocimiento para interpretar lo que la Ley exige e incurre en un ilícito tributario. Sin embargo, esta situación pudiese evitarse si el contador público, quien sí cuenta con la capacitación al respecto, dedica el tiempo y conocimientos al asesoramiento y la realización de informes contables de tipo impositivo para presentarlos a la administración tributaria en cumplimiento con las formalidades del cliente en esta materia.

La realidad refleja que los contribuyentes están siendo sancionados por la administración tributaria, aun cuando son asesorados por contadores públicos, tal es el caso de los contribuyentes de las empresas comerciales del sector ferretero del municipio Alberto Adriani, los cuales han sido objeto de procedimientos de verificación y fiscalización, realizados por los funcionarios del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

Por todo lo expuesto y considerando que dentro del desempeño profesional los

contadores públicos deben proyectar una conducta equilibrada dentro de los parámetros de la sana conciencia de libertad y es éste el valor primario y fundamental para elegir lo que es bueno -o lo que se considera como tal en oposición a lo que se supone malo- en el ámbito particular o colectivo. En consecuencia, este artículo tiene como propósito analizar la responsabilidad de los contadores públicos ante los ilícitos tributarios incurridos por empresas comerciales del sector ferretero de El Vigía, Municipio Alberto Adriani del estado Mérida.

2. Bases Teóricas

2.1 Rol del contador público como asesor tributario

El contador público es un profesional dedicado a aplicar, manejar e interpretar la información financiera de una organización con la finalidad de diseñar mecanismos de apoyo a la gerencia para la toma de decisiones. Anteriormente, las funciones del contador público abarcaban responsabilidades que iban desde la instalación de un sistema de contabilidad, teneduría de libros, preparación de informes financieros hasta la de ser contralor. Hoy día es además consultor contable-financiero y asesor tributario y el responsable del suministro a la gerencia de los datos para controlar las operaciones de la empresa y la de interpretar sus resultados.

En este sentido, Romero (2002:10), señala que la función del profesional de la Contaduría Pública consiste en:

Proporcionar información financiera a las entidades económicas, mediante la creación de servicios de consultoría, auditoría e impuestos, y a través de la reflexión, análisis

y síntesis, emitir juicios para la toma de decisiones, contribuyendo al desarrollo de las organizaciones y de la sociedad.

Por tanto, el contador público como asesor tributario debe encauzar con fluidez las relaciones entre el ciudadano y la Administración Tributaria, personificada por el Servicio Integrado de Administración Tributaria y Aduanera (SENIAT). Este profesional debe estudiar y sopesar con responsabilidad, las distintas opciones que se puedan plantear a la luz de una interpretación racional y justificada de la Ley, dando cumplimiento a los deberes formales establecidos en el Código Orgánico Tributario (COT), leyes especiales y demás disposiciones de carácter general. Así también, debe intervenir en la planeación fiscal y en la participación de los procesos de toma de decisiones que conduzcan al éxito de la empresa.

Es precisamente a raíz de la problemática señalada que Moreno (2004), plantea que el contador público participa como asesor tributario apoyando a los grandes, medianos y pequeños grupos empresariales con miras al adecuado y oportuno pago de impuestos y encaminados a la optimización de la carga fiscal. Este profesional a lo largo del tiempo ha desarrollado un alto grado de confianza por parte de la sociedad, debido en gran parte a que ha desempeñado su trabajo con un elevado nivel de calidad y ética profesional.

2.2 Los ilícitos tributarios

Según el COT (2001), en su artículo 80, "Constituye ilícito tributario toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias" y se clasifican en ilícitos formales; relativos a especies fiscales y gravadas; inmateriales y sancionados con pena restrictiva de libertad.

Por otra parte en el Artículo 81: expresa que “Cuando ocurran dos o mas ilícitos tributarios sancionados con penas pecuniarias, se aplicará la sanción más grave aumentada con la mitad de las otras sanciones”. En el Artículo 82 se establece que “Habrá reincidencia cuando el imputado, después de una sentencia o resolución firme sancionadora cometiere uno o varios ilícitos tributarios de la misma índole durante los cinco (5) años contados a partir de aquellos”. Por otra parte, las disposiciones

expuestas en el artículo 79, del precitado Código, establece que se aplicarán sus disposiciones a todos los ilícitos tributarios exceptuando lo relativo a materia aduanera, que a falta de disposiciones especiales se aplicará suplementariamente los principios y normas de Derecho Penal compatible con la naturaleza y fines del derecho tributario. A continuación en el cuadro N° 1, se mencionan algunos de los ilícitos tributarios, establecidos en el COT:

Cuadro 1 >>>
Los ilícitos formales y las sanciones

a- Ilícitos formales originados por incumplimiento de deberes	
Ilícito	Sanción
<p>1. Inscribirse en los registros exigidos por normas tributarias (Art. 100, C.O.T.):</p> <ul style="list-style-type: none"> - No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, estando obligado a ello. Al igual, que no proporcionar o comunicar a las autoridades la información relativa a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros dentro de los plazos legales. <p>Inscribirse extemporáneamente en los registros y proporcionar o comunicar la información relativa a los antecedentes o datos para la inscripción o actualización en los registros en forma: parcial, insuficiente y errónea.</p>	<p>Multa de 50 Unidades Tributarias (U.T.) la cual se incrementará en 50 U.T. por cada infracción hasta un máximo de 200 U.T.</p> <p>Multa de 25 U.T. la cual se incrementará en 25 U.T. hasta un máximo de 100 U.T.</p>
<p>2. Ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - No emitir facturas u otros documentos obligatorios. 	<p>Multa de 1 U.T. por cada factura o documento dejado de emitir, hasta un máximo de 200 U.T. por cada período o ejercicio fiscal en caso de IVA; cuando el documento dejado de emitir (monto total de las facturas, comprobantes, entre otros), exceda de 200 U.T. en un mismo período, además clausura de la oficina por período entre 1 a 5 días continuos.</p>
<ul style="list-style-type: none"> - No entregar facturas u otros documentos obligatorios. Emitir facturas o documentos obligatorios con prescindencia total o parcial de los requisitos y características exigidas, cuando se emiten a través de máquinas fiscales o electrónicas u otros medios tecnológicos que no reúnan los requisitos legales establecidos. 	<p>Multa de 1 U.T. por cada factura, comprobante o documento hasta un máximo de 150 U.T. por cada período.</p>

<ul style="list-style-type: none"> - No exigir a los vendedores o prestadores de servicios las facturas, recibos o comprobantes, cuando exista la obligación de emitirlo. 	<p>Multa de 1 U.T. a 5 U.T.</p>
<p>3. Ilícitos formales relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales y contables (Art. 102, C.O.T.):</p> <ul style="list-style-type: none"> - No llevar libros y registros contables especiales. 	<p>Multa de 50 U.T. incrementada en 50 U.T. por cada nueva infracción hasta un máximo de 250 U.T., caso IVA clausura por plazo máximo de 3 días continuos.</p>
<ul style="list-style-type: none"> - Llevar los libros, registros contables y especiales, sin cumplir con las formalidades legales o llevarlos con atraso superior a un mes. No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad y otros registros contables, excepto los contribuyentes autorizados por la Administración Tributaria. 	<p>Multas de 25 U.T., la cual se incrementará en 25 U.T. por cada nueva infracción hasta un máximo de 100 U.T., en caso de IVA, se clausura por un máximo de tres (3) días continuos.</p>
<p>4. Ilícitos formales relacionados con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones (Art. 103, C.O.T.):</p> <ul style="list-style-type: none"> - No presentar las declaraciones que contengan la determinación del tributo y otras declaraciones o comunicaciones. - Presentar las declaraciones o comunicaciones que contengan la determinación del tributo en forma incompleta o extemporánea, presentar más de una declaración sustitutiva, o la primera declaración sustitutiva con posterioridad al plazo establecido. - No presentar o presentar con retardo la declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal. 	<p>Multa de 10 U.T. la cual se incrementará en 10 U.T. por cada nueva infracción hasta un máximo de 50 U.T.</p> <p>Multa de 5 U.T., la cual se incrementará en 5 U.T. por cada nueva infracción hasta un máximo de 25 U.T.</p> <p>Multa de 1000 U.T. a 2000 U.T. (multa adicional).</p>
<p>5. Ilícitos formales relacionados con la obligación de permitir el control de la Administración Tributaria (Art. 104, C.O.T.):</p> <ul style="list-style-type: none"> - No facilitar a las autoridades los equipos técnicos de recuperación visual, pantalla, visores y artefactos similares para la revisión de orden tributario de la documentación micro grabada que se realicen en el local del contribuyente. - Imprimir facturas u otros documentos, sin la autorización otorgada por la Administración Tributaria, o cuando otorgan la autorización pero incumpliendo con los deberes previstos en las normas. 	<p>Multa de 10 U.T., la cual se incrementará en 10 U.T. por cada nueva infracción hasta un máximo de 50 U.T., además los que incurran en los ilícitos establecidos en el artículo 104 numerales 5, 6, 7 y 8 del C.O.T. vigente, les será revocada la respectiva autorización.</p>

<ul style="list-style-type: none"> - Impedir por sí mismo o por interpuestas personas el acceso a los locales, oficinas o lugares, donde deban iniciarse o desarrollarse las facultades de fiscalización. - La no utilización de la metodología establecida en materia de precios de transferencia. 	<p>Multa de 150 U.T. a 500 U.T.</p> <p>Multa de 300 U.T. a 500 U.T.</p>
<p>6. Ilícitos formales relacionados con la obligación de informar y comparecer ante la Administración Tributaria (Art. 105, C.O.T.):</p> <ul style="list-style-type: none"> - No proporcionar información que sea requerida por la Administración Tributaria sobre sus actividades o la de terceros con los que guarde relación dentro de los plazos específicos y no notificar la compensación y cesiones en los términos establecidos en el C.O.T. - Proporcionar información falsa o errónea o no comparecer ante la Administración Tributaria cuando esta lo solicite. - Los funcionarios de la Administración Tributaria que revelen información de carácter reservado o hagan uso indebido de la misma. 	<p>Multa de 10 U.T. la cual se incrementará en 10 U.T. por cada nueva infracción hasta un máximo de 200 U.T.</p> <p>Multa de 10 U.T., la cual se incrementará en 10 U.T. por cada nueva infracción hasta un máximo de 50 U.T.</p> <p>Sanción hasta 200 U.T. a 500U.T. En caso de divulgación o que hagan uso personal o indebido de la información referida a los precios de transferencia, multa de 500 U.T. a 2000 U.T.</p>
<p>7. Ilícito formal de desacato a las órdenes de la Administración Tributaria (Art. 106, C.O.T.):</p> <ul style="list-style-type: none"> - La reapertura de un establecimiento con violación de una clausura impuesta por la autoridad no suspendida o revocada por orden administrativo o judicial. - La destrucción o alteración de los sellos, precintos o cerraduras puestos por la autoridad tributaria, o la realización de cualquier operación destinada a desvirtuar la colocación de sellos, precintos o cerraduras no suspendida o revocada por orden Administrativa Tributaria o Judicial. - La utilización, sustracción, ocultación o enajenación de bienes o documentos que queden en poder del presunto infractor, en caso de que se haya adoptado medidas cautelares. 	<p>Provoca multa de 200 U.T. a 500 U.T.</p>
<p>8. Ilícito Formal Incumplimiento de cualquier otro deber (Art. 107, C.O.T.):</p> <ul style="list-style-type: none"> - El incumplimiento de cualquier otro deber formal sin sanción específica establecido en las Leyes y demás Normas de carácter Tributario. 	<p>Multa de 10 U.T. a 50 U.T.</p>
<p>b- Ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas</p>	

1. Ejercer la industria o importación de especies gravadas sin autorización, ni perjuicio de la pena establecido el artículo 116 del C.O.T. vigente.	Multa de 350 U.T. a 350 U.T. y comiso de los aparatos, vehículos, útiles, entre otros, relacionados a la industria clandestina.
2. Comercializar o expender en territorio nacional especies gravadas, destinadas a la exportación o al consumo, zona franca, puerto libre y demás zonas aduaneras especiales.	Multa de 100 U.T. a 250 U.T. y comiso de las especies gravadas.
3. Expende especies fiscales, aunque sean de lícita circulación sin autorización.	Multa de 50 U.T. a 150 U.T. comiso de las especies fiscales.
4. Comercializar o expender especies gravadas, aunque sean de lícita circulación sin autorización.	Multa de 50 U.T. a 150 U.T. y retención preventiva de las especies gravadas. Después de 3 meses sin autorización-comiso.
5. Producir, comercializar o expender especies fiscales o gravadas sin haber renovado la autorización. Efectuar sin la debida autorización, modificación o transformación capaces de alterar las características, índole o naturaleza de las industrias, establecimientos y expendios de especies gravadas.	Multa de 25 U.T. a 100 U.T. y suspensión de la actividad respectiva, hasta tanto se obtengan las autorizaciones necesarias o renovaciones. En caso de reincidencia se revocará el respectivo registro.
6. Circular, comercializar, distribuir o expender especies gravadas que no cumplan los requisitos legales para su elaboración o aquellas de procedencia ilegal o adulterada.	Multa de 100 U.T. a 250 U.T. y comiso de las especies gravadas. En caso de reincidencia se suspenderá la autorización hasta por un lapso de 3 meses o se revocará dependiendo de la gravedad.
7. Comercializar o expender especies gravadas sin las guías o documentos de soporte o que estén amparados en guías o documentos falsos o adulterados. Circular especies gravadas que carezcan de etiquetas, marquillas, timbres, sellos, capsulas, bandas o éstos sean falsos o alterados.	
8. Expende especies gravadas a establecimientos o personas no autorizadas para su comercialización y vender especies fiscales sin valor facial. Ocultar, acaparar o negar injustificadamente las plantillas, los formatos, formularios o especies fiscales.	Multa de 100 U.T. a 300 U.T.
c- Ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad.	

1. El que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño induzca en error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido superior a las 2000 U.T. (Art.116, C.O.T. vigente).	Prisión por un período de 6 meses a 7 años. Se aumentará de a dos terceras partes, cuando la defraudación se ejecute mediante la ocultación de inversiones realizadas en las jurisdicciones de baja imposición fiscal. Cuando la defraudación se ejecute mediante la obtención indebida de devoluciones o reintegros por una cantidad superior a 100 U.T., será penada con prisión de 4 a 8 años.
2. Con intención no entere las cantidades retenidas o percibidas de los contribuyentes, responsables o terceros dentro de los plazos establecidos y obtenga para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido (Art. 118, C.O.T. vigente).	Se sanciona con prisión de 2 a 4 años.
3. Funcionarios públicos, sujetos pasivos y sus representantes, las autoridades judiciales y cualquier otra persona que directa o indirectamente revele, divulgue o haga uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva. (Art. 119, C.O.T. vigente).	El proceso penal que se instaure con ocasión de los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad no se suspenderá en virtud de controversias suscitadas en la tramitación de los recursos administrativos y judiciales previstos en el COT en el artículo 120, es penado con prisión de 3 meses a 3 años.
d- Ilícitos materiales (Art. 109, C.O.T.)	
El retraso u omisión del pago de tributos o de sus porciones (Art. 110, C.O.T., vigente).	Multa cuando pague con retraso, los tributos, 1% del monto del tributo.
El que cause una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, inclusive mediante el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones u otros beneficios (Art. 111 C.O.T., vigente).	Multa de un 25% hasta el 200% del tributo omitido y cuando exista una aceptación pacífica del reparo, la multa del 10%.
Omisión en el pago de anticipo a cuenta de la obligación tributaria principal o que no efectuó retención o percepción.	Omitir el pago anticipo: 10% al 20% de los anticipos. Retraso del pago anticipado 1.5% mensual con mes de retraso. Por no retener o no percibir los fondos 100% al 300% del tributo. Por tener o percibir menos de los que corresponde de lo no retenido o no percibido 50% al 150% del tributo.
No enterar las cantidades retenidas o percibidas dentro del plazo (Art. 113, C.O.T., vigente).	Multa de un 50% de los tributos retenidos por cada mes de retraso en su enterramiento, hasta un máximo de un 500%, sin perjuicios de los intereses moratorios y la sanción de prisión establecida en artículo 118 del C.O.T.
Quien obtenga devoluciones o reintegros indebidos en virtud de beneficios fiscales, desgravaciones u otra causa, sea cual sea la forma de devolución (Art. 114, C.O.T., vigente).	Multa de un 50% a un 200%.

Fuente: elaboración propia sobre la base del COT.

2.3 Responsabilidad del contador público en los ilícitos tributarios

Según Cañiza (2005), en los fenómenos tributarios se observan diferentes comportamientos y posicionamientos de la profesión. Esto es particularmente frecuente en contadores que dedican su tiempo y vuelcan sus conocimientos a la realización de informes contables de tipo impositivo, con el fin de presentarlos a la administración tributaria y cumplir con las presentaciones formales del cliente en esta materia. En este caso, la esencia misma de la contabilidad, que consiste en brindar información útil y oportuna para la toma de decisiones empresariales, queda relegada.

Señala el autor, que esta situación afecta a la mayoría de los profesionales contables e influye directamente sobre la profesión de manera negativa, pues los clientes, contribuyentes no requerirían de sus servicios a no ser que exista una ley tributaria que los obligue. Entonces, la actuación profesional queda comprimida a un sólo campo de actuación, se le discrimina socialmente, posee escasa validez y por ende, la retribución económica es muy inferior al no existir la demanda necesaria. Por el contrario, el contador es el profesional con la idoneidad, experiencia y representatividad del contribuyente, responsable de llevar los libros de contabilidad, reunir los datos para la presentación de declaraciones juradas y actuar de mediador entre el contribuyente y el Fisco.

En cuanto a la participación en un hecho punible de acción dolosa, ésta puede reflejarse en tres categorías: autor, instigador y cómplice (Cañiza, 2005). Asimismo, el COT (2001) en su artículo 88, establece que al cómplice y al encubridor “Se aplicará la misma sanción

correspondiente al ilícito de defraudación tributaria, disminuida de dos terceras partes a la mitad”. Por su parte, el artículo 89 impone que “Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, se les aplicará la inhabilitación para el ejercicio de la profesión, por un término igual a la pena impuesta, a los profesionales y técnicos que con motivo del ejercicio de su profesión o actividad participen, apoyen, auxilien o cooperen en la comisión de ilícitos de defraudación tributaria”. En ese orden de ideas el artículo 90 establece que: “Las personas jurídicas responden por los ilícitos tributarios. Por la comisión de ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad, serán responsables sus directores, gerentes, administradores, representantes o síndicos que hayan personalmente participado en la ejecución del ilícito”.

A los efectos de la participación en calidad de **autor**, no se toma en cuenta sólo la clasificación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, sino que además puede reunir la calidad de tal, cualquier persona que materialmente proporcione datos dolosamente en representación del contribuyente. Cabe destacar que esto también se aplica en los casos en que la persona actúe en nombre y representación del contribuyente, aunque no cuente con un poder de representación por escrito sino simplemente con un mandato del mismo. A modo de ejemplo, el contador que obre en representación, aún cuando no reúna la calidad de contribuyente y/o responsable que proporciona datos falsos y con ello logre el resultado previsto en la ley, puede ser calificado como autor. Se reitera, no es autor por el ejercicio de su profesión, sino por actuar en nombre del contribuyente.

El contador también puede ser calificado como **instigador** o **co-autor** del delito

de evasión en representación de personas jurídicas contribuyentes, pues en virtud de las disposiciones de la ley, es al representante a quien se le impone la obligación de proporcionar datos. Sin embargo, en este caso particular, él propiamente no realiza la declaración falsa, sino que se vale del contador. Siendo así, no se puede hablar de que los contadores sean un instrumento, puesto que los mismos saben que están proporcionando información falsa.

En consecuencia, el COT(2001) en el artículo 87: recalca que “Se aplicará la misma sanción que al autor principal del ilícito disminuida de dos terceras partes a la mitad, sin perjuicio de la graduación de la sanción que corresponda, a los instigadores que impulsen, sugieran o introduzcan a otro a cometer ilícito o refuercen su resolución”.

Los contadores son autores y el contribuyente podría, según las circunstancias, ser **cómplice**. En la práctica, muchas veces la declaración jurada del contribuyente la firma el contador y siendo así, es suya también la responsabilidad y por ende debe enfrentar las consecuencias de sus actos. En el caso de existir una declaración conjunta del contador y del contribuyente, ambas personas estarían declarando o informando falsamente. Este sería un caso de co-autoría y uno y otro serían considerados como representantes de la persona jurídica contribuyente.

Cabe resaltar, que no se trata de sancionar al contador por inexactitudes o irregularidades consistentes en faltas normales que puedan ser cometidas, sino solamente aquellas declaraciones falsas con entidad suficiente como para causar daño o perjuicio, derivado de la información económica que se presenta. Falsear la contabilidad es falsear a la verdad

en la narración y en el registro de los hechos económicos. El contador, por su idoneidad y conocimiento, debe respetar las reglas tributarias y guiarse por los principios contables generalmente aceptados.

Los datos falsos sobre hechos relevantes inciden en la determinación de la obligación tributaria y, en la mayoría de los casos, produce un déficit entre el impuesto liquidado total o parcialmente y el impuesto ingresado al fisco, lo cual, de acuerdo al COT, configura una evasión de impuestos.

3. Metodología

De acuerdo al propósito del estudio, la investigación es descriptiva con un diseño de campo, pues se logra la descripción o caracterización de los ilícitos tributarios en empresas ferreteras. Los datos se recabaron en su ambiente cotidiano, lo que permitió conocer detalladamente el estado actual de una situación relativa al área de la Contaduría Pública, específicamente, los ilícitos tributarios. La población objeto de estudio la conformaron trece (13) empresas comerciales del sector ferretero del Municipio Alberto Adriani, estado Mérida y siete (7) Contadores Públicos independientes que prestan sus servicios en las empresas anteriormente mencionadas. Debido a que la población era pequeña y accesible para el investigador, no se consideró necesario aplicar técnicas de muestreo.

Se aplicaron dos cuestionarios con alternativas de selección múltiple y preguntas semiabiertas para ofrecer a los informantes la oportunidad de expresar o complementar, según sea el caso, su respuesta respecto a lo indagado. El primero de los cuestionarios fue aplicado a los contadores públicos que laboran como asesores tributarios en las empresas del

sector ferretero de la población de El Vigía, estado Mérida. El segundo fue aplicado a los contribuyentes del mismo sector ferretero de la población antes mencionada. Para validar los instrumentos se utilizó el método de panel de jueces, quienes expresaron de manera cualitativa su opinión respecto a la viabilidad de los instrumentos, con el fin de obtener los datos requeridos para la elaboración satisfactoria del estudio.

Para el análisis de la información se utilizó la estadística descriptiva, con frecuencia absoluta y relativa. Asimismo, sobre esta base se realizó una interpretación cruzada entre los dos instrumentos aplicados, sustentada en la revisión de las teorías relacionadas con la investigación.

4. Análisis de los resultados

4.1 Resultados obtenidos con la aplicación del Instrumento dirigido a los contadores públicos (asesores de los

contribuyentes del sector ferretero de El Vigía Municipio Alberto Adriani, estado Mérida)

Con respecto a las acciones de apoyo del contador público a sus clientes del sector ferretero, en la tabla N° 1 se evidencia que los contadores consultados realizan acciones en apoyo a sus clientes tales como actuar en su nombre y en representación pero sin contar con un poder por escrito para actuar (42%); el 29% señaló sugerirle formas de disminuir la carga impositiva y una cantidad similar afirmó que disminuye la base imponible para aliviar la alícuota del impuesto correspondiente. En este sentido, no toman en cuenta el ilícito tributario, incumplen con la normativa legal y obvian la formación profesional que le fue impartida en sus respectivas casas de estudios superiores. Además están actuando, según Cañiza (2005), como autor e instigador, lo cual acontece si el contador que obre en representación, aún cuando no reúna la calidad de contribuyente y/o responsable, proporciona datos simulados y con ello, según la Ley, puede ser calificado como autor.

Tabla 1 >>>
Apoyo al cliente

Ítem 1. ¿En cuál de las siguientes acciones apoya Usted a su cliente?	F	%
a) Actúa en su nombre y representación aunque no cuente con un poder de representación por escrito	3	42
b) Le ayuda a construir evidencias para soportar los resultados del ejercicio		
c) Le sugiere formas de disminuir la carga impositiva	2	29
d) Disminuye la base imponible para aliviar la alícuota del impuesto correspondiente	2	29
e) Usted firma la Declaración Jurada del cliente a solicitud suya		
Total	7	100

Fuente: elaboración propia.

En cuanto a las acciones realizadas por el contador público para ayudar a su cliente en el cumplimiento de sus deberes con la administración tributaria, en la tabla N° 2 se señala que el 71% de los contadores dicen regirse cabalmente por la normativa del COT, mientras que el 29% señaló que además de esta acción, son solidarios con el contribuyente y le ayudan a disminuir sus cargas impositivas. Por tanto, la mayor parte de los contadores sugieren a sus clientes regirse por la normativa del COT, aunque eventualmente algunos de los contadores públicos, al solidarizarse con los contribuyentes, en este caso sus clientes, les ayudan a disminuir su carga impositiva.

Se evidencia una actitud por parte de los contadores, contraria a lo establecido en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública, la cual establece en el Capítulo V, artículo 24... “Ejercen ilegalmente la profesión de contador público: Quienes siendo contadores públicos presten su concurso profesional, encubran o amparen a personas naturales o jurídicas que realicen actos de ejercicio ilegal de la profesión”. Así también, según Cañiza (2005), puede dar lugar a su responsabilidad como instigador o como cómplice al convertirse en co-autor del delito de evasión en representación de personas jurídicas contribuyentes.

Tabla 2 >>>
Cumplimiento de los deberes

Ítem 2 ¿Cuáles acciones desarrolla para apoyar a su cliente en el cumplimiento de los deberes con la administración tributaria?	F	%
a)	5	71
b) Es solidario con el contribuyente y le ayuda a disminuir sus cargas impositivas		
c) Le disminuye la alícuota del impuesto para que cancele lo menos posible		
d) Opciones a y b	2	29
Total	7	100

Fuente: elaboración propia.

Siguiendo con el análisis, en la tabla N° 3, referida a las razones por las cuales el SENIAT ha llamado la atención a sus clientes, se puede observar que el 42% de los contadores indican que ha sido por no comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros dentro de los plazos establecidos en las normas tributarias respectivas. Asimismo, el 29% señaló que a sus clientes les han llamado la atención al comunicar la información relativa a los antecedentes o datos para la inscripción o

actualización en los registros, en forma parcial, insuficiente o errónea, en tanto que al 29% restante no le han llamado la atención por ninguna de estas razones.

En función de estos resultados, la mayoría de los clientes de los contadores consultados han sido objeto de sanciones por parte de la Administración Tributaria. En ello incide la responsabilidad del Contador como asesor tributario, dado que es él quien debe, con observancia de los ordenamientos éticos, profesionales y legislativos que lo rigen, verificar los actos jurídicos de las personas que

contratan sus servicios y ejecutarlos en forma correcta, dando cumplimiento a sus obligaciones fiscales.

Tabla 3 >>>
Razones por las cuales han llamado la atención a los clientes

Ítem 3 ¿Por cuál de las siguientes razones el SENIAT le ha llamado la atención a sus clientes?	F	%
a) No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, estando obligado a ello		
b) Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, fuera del plazo establecido en las leyes, reglamentos, resoluciones y providencias		
c) Proporcionar o comunicar la información relativa a los antecedentes o datos para la inscripción o actualización en los registros, en forma parcial, insuficiente o errónea	2	29
d) No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros, dentro de los plazos establecidos en las normas tributarias respectivas	3	42
e) Ninguna	2	29
Total	7	100

Fuente: elaboración propia.

En cuanto a las acciones ilícitas en las que los clientes contribuyentes incurren eventualmente, se observa en la tabla N° 4 que el 57% de los contadores conoce que sus clientes, eventualmente, colocan nombres ficticios de contribuyentes al momento de emitir las facturas; y el 43% aseguró que facturan sólo las ventas importantes obviando las pequeñas. En ese sentido, los clientes contribuyentes incurren en ilícitos formales, lo cual al ser del conocimiento de su asesor tributario, es decir, su contador, se hace autor de defraudación y a su vez se relaciona con

la evasión de impuestos e inevitablemente se corre el riesgo de ser sancionado. Para evitar estas acciones ilícitas, el contador debe mejorar su asesoramiento y seguimiento a los procedimientos del cliente.

El responsable es el sujeto pasivo de la obligación jurídica tributaria que junto con el contribuyente, en régimen de solidaridad, puede responder de manera conjunta y solidaria tanto en la obligación de pagar el tributo como de la relación jurídica tributaria que envuelve el cumplimiento de los deberes formales.

Tabla 4 >>>
Acciones

Ítem 5 ¿Sus clientes contribuyentes acuden eventualmente a acciones como las siguientes?	F	%
a) Simular operaciones de compra, venta, importación, exportación		
b) Colocar nombres ficticios de contribuyentes	4	57
c) Presentar declaraciones juradas con mayor crédito que débito		
d) Clonar facturas		
e) Facturar sólo las ventas importantes	5	43
f) Ninguna		
Total	7	100

Fuente: elaboración propia.

Con respecto a los tipos de sanciones aplicados a los clientes contribuyentes, en la tabla N° 5 se observa que el 100% de los contadores señalan que son las multas y la clausura temporal del establecimiento. Esto como consecuencia de las facturas u otros documentos obligatorios que emiten a través de sus máquinas fiscales, sistemas de facturación electrónica u otros medios tecnológicos o no reúnen los requisitos exigidos por las normas

tributarias. Por tanto, los clientes han sido sancionados por incumplir con las normativas establecidas en el artículo 101 y 104 del COT.

Por consiguiente, los contadores tienen que fortalecer su papel como asesores tributarios y deben facilitar a sus clientes la información necesaria para evitar los errores que a menudo cometen, los cuales son las causas de las sanciones a las que han sido sometidos.

Tabla N° 5. >>
Tipo de sanciones

Ítem 6 ¿Qué tipo de sanciones le han sido aplicadas a sus clientes contribuyentes?	F	%
a) Multas	7	100
b) Comiso y destrucción de materiales objeto del ilícito		
c) Clausura temporal del establecimiento	7	100
d) Suspensión de licencia		
e) Revocación de la licencia		
f) Ninguna		
Total	7	100

Fuente: elaboración propia.

4.2 Resultados obtenidos con la aplicación del Instrumento dirigido a los contribuyentes del sector ferretero de El Vigía municipio Alberto Adriani, estado Mérida

En relación al cumplimiento, por parte de la empresa, de los deberes formales exigidos por la administración tributaria, en la tabla N° 6 se revela que el 100% de los contribuyentes afirmó

cumplir con ellos. No obstante, se observa en la tabla N° 5, que han sido objeto de sanciones por incumplimiento de la normativa. Esto implica la disposición y actuación de sus asesores tributarios a guiarlos en la materia, con lo cual evitan, aparte de una posible sanción, que sean considerados como cómplices del desacato de la Ley.

Tabla N° 6. Deberes que cumple como contribuyente >>

Item 1 ¿Con cuál de los siguientes deberes formales cumple su empresa?	F	%
a) Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas		
b) Emitir o exigir comprobantes		
c) Llevar libros o registros contables o especiales		
d) Presentar declaraciones y comunicaciones		
e) Permitir el control de la Administración Tributaria		
f) Informar y comparecer ante la Administración Tributaria		
g) Todos los anteriores	13	100
Total	13	100

Fuente: elaboración propia.

Con respecto a las razones por las que la Administración Tributaria le ha llamado la atención a los contribuyentes, en la tabla N° 7 se muestra que el 62% de éstos señaló como causas, no proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción y cambio de domicilio o actualización en los registros dentro de los plazos establecidos en las normas tributarias respectivas. Los llamados de atención al 38% restante, ha sido por proporcionar o comunicar en forma parcial, insuficiente o errónea, la

información relativa a los antecedentes o datos para la inscripción o actualización en los registros.

Estas respuestas concuerdan con lo aseverado por los contadores y en esencia, los contribuyentes incurrir en ilícitos por la falta de diligencia de su asesor tributario, ante cuya responsabilidad, obra como eventual cómplice, pues en la práctica, muchas veces la declaración jurada del contribuyente la firma el Contador.

Tabla N° 7. >>
Razones por las que les llaman la atención

Ítem 2 ¿Por cuál de las siguientes razones les ha llamado la atención la autoridad tributaria?	F	%
a) No inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, estando obligado a ello		
b) Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, fuera del plazo establecido en las leyes, reglamentos, resoluciones y providencias		
c) Proporcionar o comunicar la información relativa a los antecedentes o datos para la inscripción o actualización en los registros, en forma parcial, insuficiente o errónea	5	38
d) No proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros, dentro de los plazos establecidos en las normas tributarias respectivas	8	62
e) Ninguna		
Total	13	100

En cuanto a las razones por las que han sido sancionados los contribuyentes, en la tabla N° 8 se refleja que el 31% ha sido por emitir facturas u otros documentos obligatorios a través de máquinas fiscales, sistemas de facturación electrónica u otros medios tecnológicos, que no reúnen los requisitos exigidos por las normas tributarias y el 23% de los contribuyentes manifestó haber sido sancionado por emitir facturas u otros documentos obligatorios con prescindencia total o parcial de los mismo requisitos. Estas respuestas coinciden con las dadas por los

contadores en el análisis de la tabla N° 5, lo que permite deducir que las sanciones le han sido aplicadas motivado por la falta de orientación por parte del asesor tributario. De incurrir estos contribuyentes en acciones ilegales, el contador puede ser acusado de autor, pues es quien tiene la responsabilidad del manejo de la documentación respectiva. No obstante, si el cliente no quiere acatar las recomendaciones del contador, éste debe cesar sus servicios de inmediato con el fin de no verse involucrado en responsabilidades que no le corresponden.

Tabla N° 8. >>
Razones por las que han sido sancionado

Item 3 ¿Por cuál de las siguientes razones ha sido sancionado?	F	%
a) No emitir facturas u otros documentos obligatorios		
b) No entregar las facturas y otros documentos cuya entrega sea obligatoria		
c) Emitir facturas u otros documentos obligatorios con prescindencia total o parcial de los requisitos y características exigidos por las normas tributarias	3	23
d) Emitir facturas u otros documentos obligatorios a través de máquinas fiscales, sistemas de facturación electrónica u otros medios tecnológicos, que no reúnan los requisitos exigidos por las normas tributarias	4	31
e) Ninguna	6	46
Total	13	100

En relación a algunas prácticas que constituyen ilícitos tributarios, en la Tabla N° 9 se observa que el 24% de los contribuyentes consultados manifestó que eventualmente en la empresa se colocan nombres ficticios de clientes; el 38% afirmó facturar sólo las ventas importantes; y el 38% aseguró no acudir a ninguna de estas prácticas. En este punto, también coinciden con las respuestas

de los contadores expresada en la tabla N° 4, quienes señalaron que sus clientes acuden a estas prácticas. En este sentido, se denota la posibilidad de que el contribuyente sea sancionado, aún cuando el contador como su asesor tributario le pueda orientar respecto de las consecuencias negativas de estas prácticas.

Tabla N° 9. >>
Ilícitos tributarios

Item 5 ¿Esta empresa acude eventualmente a prácticas como las siguientes?	F	%
a) Simular operaciones de compra, venta, importación, exportación		
b) Colocar nombres ficticios de contribuyentes	3	24
c) Presentar declaraciones juradas con mayor crédito que débito		
d) Clonar facturas		
e) Facturar solo las ventas importantes	5	38
f) Ninguna	5	38
Total	13	100

Fuente: elaboración propia.

En cuanto a las sanciones que le han sido aplicadas por la Administración Tributaria, la totalidad de los contribuyentes consultados admitió haber sido objeto de multas y clausura temporal de su establecimiento. De esta manera, es responsabilidad de los contadores aquellas acciones que impliquen actos ilegales

y por los cuales sus clientes sean penados. Toda sanción, tanto cierre temporal o multa, genera efectos negativos debido a que representan pérdidas para la empresa e incide en que el negocio deje de percibir ingresos disminuyendo su rentabilidad y liquidez. Esto también ocurre con la multa, puesto que se

tiene que realizar un desembolso que puede pertenecer al capital de trabajo de la empresa.

5. Conclusiones

Respecto a la responsabilidad del contador público en los hechos que dan lugar a los ilícitos tributarios incurridos por empresas comerciales del sector ferretero de El Vigía Municipio Alberto Adriani, estado Mérida, se encontró lo siguiente:

Los contadores consultados realizan acciones en apoyo a sus clientes, tales como actuar en su nombre, representación sin poder escrito y sugerirles formas de disminuir la carga impositiva; esta participación los puede calificar de autor o instigador, según sea el caso.

Se pudo constatar que la mayor parte de los contadores sugieren a sus clientes regirse por la normativa del COT, aunque eventualmente algunos de los contadores al solidarizarse con los contribuyentes les ayudan a disminuir su carga impositiva, lo cual traduce su responsabilidad a los términos de instigador o cómplice al convertirse en co-autor del delito de evasión en representación de personas jurídicas contribuyentes. Las consecuencias de estos actos pueden resumirse en sanciones por parte del tribunal disciplinario del Colegio de Contadores, las cuales pueden ir desde la multa hasta la inhabilitación para el ejercicio de la Contaduría.

Por otra parte, en cuanto a los ilícitos tributarios en que incurren las empresas mencionadas anteriormente, se concluye que:

Los contribuyentes cumplen con algunos de los deberes formales exigidos por la

Administración Tributaria, no obstante, han sido sancionados por no proporcionar o comunicar a la Administración Tributaria informaciones relativas a los antecedentes o datos para la inscripción, cambio de domicilio o actualización en los registros dentro de los plazos establecidos en las normas tributarias respectivas, o en tal caso, por no proporcionar o comunicar la información relativa a los antecedentes o datos para la inscripción o actualización en los registros, en forma parcial, insuficiente o errónea.

Se constató que la totalidad de los clientes contribuyentes han sido sancionados por incumplir con las normativas establecidas en el artículo 104 del COT. Los contribuyentes incurren en ilícitos ante la falta de diligencia de su asesor tributario, cuya responsabilidad obra como eventual cómplice.

Hasta el momento no han sido aplicadas sanciones con penas restrictivas de libertad a los contribuyentes y tampoco han sido aplicadas sanciones a los contadores públicos. Sin embargo, la totalidad de los contribuyentes consultados han sido objeto de multas y clausura temporal de su establecimiento.

Por otra parte, los contribuyentes están al tanto de las acciones que constituyen ilícitos tributarios, es decir, todas las circunstancias establecidas en el COT susceptibles de convertirse en ilícitos tributarios. Sin embargo, acuden a prácticas como la colocación de nombres ficticios de clientes en las facturas y en facturar sólo ventas importantes. En este sentido, se denota la posibilidad de que el contribuyente sea sancionado, aún cuando el contador como su asesor tributario le puede orientar respecto de las consecuencias negativas de estas prácticas.

De manera general, se puede concluir que el total de los contribuyentes incurren en ilícitos tributarios y según los resultados obtenidos en este estudio, la responsabilidad de estos ilícitos se debe a la falta de diligencia de su asesor tributario, por cuanto es el

contador público quien debe, con observancia de los ordenamientos éticos, profesionales y legislativos que lo rigen, verificar que todas aquellas situaciones y actos jurídicos de las personas que contratan sus servicios, se ejecuten conforme a las disposiciones legales.

Bibliografía >>

- Cañiza, C. (2005). *La participación del Contador en los ilícitos tributario*. Añazco & Asociados – Estudio Contable Ahrlan Consultores & Asociados.
 - Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial N° 37.305, Extraordinario del 17 de octubre de 2001. Caracas-Venezuela.
 - Moreno, A. (2004). *Responsabilidad personal de los representantes, gerentes, administradores y asesores tributarios de Empresa*. AVDT . Caracas.
 - Romero, J. (2002). *Principios de Contabilidad*. Mc Graw Hill Interamericana Editores, S.A. de C. V. México.
-