

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA



**“MODELO DE PERITAJE CONTABLE EN EL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA
DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS”**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PRESENTADO POR:

Yensy Estrella Avalos Serrano

Manuel Alexander Méndez Vásquez

Alicia Raquel Ramos Guevara

PARA OPTAR EL GRADO DE:
LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

JULIO 2019

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	: Msc. Roger Armando Arias Alvarado
Secretario General	: Lic. Cristóbal Hernán Ríos Benítez
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	: Lic. Nixon Rogelio Hernández Vásquez
Secretario de la Facultad de Ciencias Económicas	: Licda. Vilma Marisol Mejía Trujillo
Directora de la Escuela de Contaduría Pública	: Licda. María Margarita de Jesús Martínez de Hernández
Coordinador general de Seminario de graduación	: Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez
Coordinador de Seminario Graduación de la Escuela de Contaduría Pública	: Lic. Daniel Nehemías Reyes López
Docente Director	: Lic. Rodolfo Pérez Córdova
Jurado Examinador	:Msc. Edgar Ulises Mendoza :Lic. Claudio Eugenio Barahona

Julio 2019

San Salvador, El Salvador, Centroamérica

AGRADECIMIENTO

Primeramente, doy gracias a Dios por haberme permitido culminar esta etapa de mi vida y darme la fuerza, sabiduría, dirección y paciencia para superar los diversos obstáculos a lo largo de esta; luego a mi padre y hermana por estar conmigo apoyándome en todo momento; finalmente a mis compañeros de tesis y a todas aquellas personas, profesores y asesores, que estuvieron conmigo a lo largo de este recorrido brindándome su conocimiento y apoyo moral.

Yensy Estrella Avalos Serrano

Agradezco primeramente a Dios todo poderoso por haberme dotado de fe, fuerzas, perseverancia, sabiduría y entendimiento para coronar mi carrera profesional con éxito; a mi madre Patricia Polanco, Abuela Nicolasa Vásquez, a mis hermanos Oscar Méndez y Jenny Méndez y mi novia Andrea Mata por creer siempre en mí, por sus palabras en el momento indicado que me recordaron mis metas y objetivos trazados durante toda mi carrera.

Manuel Alexander Méndez Vásquez

Agradezco a Dios por iluminar mi camino y darme la sabiduría y perseverancia para culminar esta etapa de mi carrera profesional. A mi madre Dora Alicia Guevara Cruz por su apoyo incondicional en todo momento, y por guiar siempre mi caminar. A todos los docentes que compartieron sus conocimientos y consejos, a nuestro asesor de tesis por su orientación, tiempo y la confianza para desarrollar este trabajo. A mis compañeros de tesis y todas las personas que me acompañaron en el recorrido para llegar a esta meta.

Alicia Raquel Ramos Guevara

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN	iii
CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
1.1. SITUACIÓN PROBLEMÁTICA	1
1.2. ENUNCIADO DEL PROBLEMA	4
1.3. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	5
1.3.1. Novedoso	5
1.3.2. Factibilidad	6
1.3.3. Utilidad social	6
1.4. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	7
1.4.1. Objetivo general	7
1.4.2. Objetivos específicos	7
1.5. HIPÓTESIS	8
1.5.1. Hipótesis de trabajo	8
1.5.2. Determinación de variables	9
1.6. LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN	9
CAPÍTULO II: MARCO CONCEPTUAL, TEÓRICO, TÉCNICO Y LEGAL	10
2.1 ANTECEDENTES	10
2.1.1. A nivel internacional	10
2.1.2. Antecedentes a nivel nacional	12
2.2 MARCO CONCEPTUAL	15
2.2.1 Definiciones	15
2.3 GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA FORENSE	17
2.3.1 Objetivo	17
2.3.2 Características	18
2.3.3 Importancia	19
2.3.4 Ámbito de estudio	19
2.3.5 Diferencias de la auditoría forense en relación a otros tipos de auditorías	20
2.3.6 Fases de la auditoría forense	20
2.4. GENERALIDADES DEL PERITAJE CONTABLE FORENSE	23

2.4.1	Características	23
2.4.2	Proceso de requerimiento del perito	24
2.4.3	Fases de un peritaje contable judicial	24
2.4.4	La prueba pericial y prueba documental	25
2.4.5	El debido proceso y cadena de custodia	28
2.4.6	Participación del perito contable en el proceso administrativo y judicial para la liquidación de impuestos.	29
2.5	GENERALIDADES DEL FRAUDE	31
2.5.1	Triángulo del fraude	31
2.5.2	Tipos de fraude	31
2.5.3	Defraudación fiscal en El Salvador	32
2.6	MARCO TÉCNICO	34
2.7	MARCO LEGAL	42
	CAPÍTULO III: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	51
3.1	ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN	51
3.2	DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL	52
3.2.1	Delimitación espacial	52
3.2.2	Delimitación temporal	52
3.3	SUJETOS Y OBJETO DE ESTUDIO	52
3.3.1.	Unidad de análisis.	52
3.3.2.	Universo y muestra.	53
3.3.3	VARIABLES E INDICADORES	54
3.4	TÉCNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS	55
3.5.1	Procesamiento de la información	57
3.5.2	Análisis e interpretación de los datos procesados.	57
3.6	CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES	58
3.7	PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS	59
3.7.1	Comprobación de la problemática y situación actual.	59
3.7.2	Necesidad de una solución	68
3.8	DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN	70
	CAPÍTULO IV: MODELO DE PERITAJE CONTABLE EN EL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS	72
4.1	OBJETIVO DEL MODELO	72
4.2	ALCANCE	72

4.3	PROCESO DE CITACIÓN DEL PERITO CONTABLE POR PARTE DEL JUEZ	72
4.4	ESQUEMA DEL MODELO PARA REALIZAR UN PROCESO DE PERITAJE CONTABLE EN LA DETECCIÓN DE EVASIÓN	76
4.5	ASUNTOS DE ÉTICA E INHABILITACIONES	78
4.6	ETAPA 1: PLANIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE RIESGOS.	78
4.6.1	Términos del encargo	79
4.6.2	Características del tema y criterios identificados	81
4.6.3	Proceso del encargo y las posibles fuentes de evidencia	81
4.6.4	Comprensión del profesional ejerciente de la entidad y de su entorno.	84
4.6.5	Identificación de los usuarios a quienes se destina el informe y sus necesidades	86
4.6.6	Requisitos del personal y de sus conocimientos	86
4.7	ETAPA 2: RESPUESTA AL RIESGO Y DESARROLLO DE PROGRAMAS	88
4.7.1	Elaboración de programas	88
4.7.2	Realización de pruebas	104
4.7.3	Obtención de evidencia	126
4.7.4	Técnicas aplicables	126
4.8	ETAPA 3: CONCLUSIONES E INFORME PERICIAL	128
4.8.1	Definición de características de forma y fondo	128
4.8.2	Estructura y redacción	131
4.8.3	Documentación de anexos y evidencia	142
	CONCLUSIONES	143
	RECOMENDACIONES	145
	BIBLIOGRAFÍA	146
	ANEXO	151

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 Pérdidas tributarias por evasión de IVA en América Latina	13
Figura 2 Etapa de planificación del peritaje contable judicial	26
Figura 3 Etapa de ejecución del peritaje contable judicial	27
Figura 4 Etapa de presentación del informe del peritaje contable judicial	27
Figura 5 Proceso de liquidación de impuestos vía administrativa y vía judicial	30
Figura 6 Proceso penal por defraudación al fisco	33
Figura 7 Procedimientos de valoración del riesgo NIA 240	35
Figura 8 Requerimientos NIEA 3000	37
Figura 9 Proceso de citación del perito contable por parte del juez	73
Figura 10 Esquema del modelo para realizar un proceso de peritaje contable en la detección de la evasión	77

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Diferencias entre auditoría forense y los otros tipos de auditoría.	21
Tabla 2 Consideraciones de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios.	44
Tabla 3 Consideraciones del Código Penal sobre la evasión de impuestos	45
Tabla 4 Medios de evasión de impuestos en los ámbitos tributarios y penal	47
Tabla 5 Asignación de peritos en el proceso judicial	48
Tabla 6 Prueba pericial	50
Tabla 7 Variables e Indicadores formulados a partir de la hipótesis	56
Tabla 8 Actividades a ejecutar en la etapa 2	89
Tabla 9 Técnicas de auditoría	127

RESUMEN EJECUTIVO

La auditoría forense es una de las auditorías especiales que surge ante la necesidad de detectar los hechos fraudulentos en las diferentes entidades e instituciones de la sociedad. Con los cambios en el entorno económico y social, se diversifican estos actos delictivos, por lo que se requiere de especialistas que investiguen y desarrollen mecanismos para reducir el riesgo de fraude en los sectores económicos del país.

El peritaje contable es un enfoque de esta auditoría especial, convirtiéndose en una actividad dedicada a la investigación de fraudes y delitos de diversa índole, por ejemplo, la evasión de impuestos siendo uno de los delitos que más afecta a los países de América Latina y El Salvador no es la excepción. Si bien se ha reducido en los últimos años, el monto que deja de percibir el Estado cada año sigue siendo significativa, y los casos por evasión de impuestos se siguen presentando en los tribunales. No obstante, los profesionales en contaduría pública especializados en esta área son pocos y recientemente se emitió la normativa técnica que se debe aplicar para el desarrollo de esta actividad.

Es por ello, que el objetivo del trabajo es desarrollar un modelo de peritaje contable basado en la normativa técnica y legal, para la detección de la evasión del impuesto IVA y proporcionar una herramienta al profesional en el área de auditoría forense basada en los lineamientos técnicos y legales que sigue un peritaje en la etapa judicial; y despertar el interés para que sean más los especialistas en este tema.

En consecuencia, la investigación se desarrolló bajo el enfoque cuantitativo dado que consiste en un proceso secuencial y probatorio que permite la medición de las variables del contexto para posteriormente realizar conclusiones basadas en datos estadísticos obtenidos a través de la recopilación de datos. Además, es deductivo partiendo de lo específico a lo general, es decir que a partir de la obtención de información de la unidad de análisis se realizaron conclusiones generales del fenómeno objeto de estudio. Logrando de esta manera comprobar la problemática y la situación actual del estudio; así como, la necesidad de una solución.

En base a lo anterior, el modelo de peritaje contable para la detección de la evasión del impuesto IVA es considerado importante para los profesionales en contaduría pública, ya que les servirá como herramienta para lograr esclarecer el cometimiento de dicho delito y determinar los montos evadidos en los encargos donde se requiera su participación. Así mismo, la necesidad y responsabilidad de éstos de mantenerse a la vanguardia de las nuevas normativas, leyes o cambios que se realicen en estas, para ser aplicados en el área de auditoría forense específicamente en peritajes contables; logrando así, ser más competitivos en el ámbito laboral, puesto que dicha rama de la auditoría está siendo muy demandada en la actualidad.

Al finalizar la presente investigación, los resultados obtenidos demuestran que los contadores públicos son requeridos para la elaboración de informes periciales, y dar conclusiones fundamentadas a los puntos periciales establecidos por el Juez, por tal razón dicho profesional adquiere un rol importante en la resolución de demandas en peritajes contables financieros y tributarios.

INTRODUCCIÓN

El delito de la evasión de impuesto, es una práctica que los contribuyentes realizan desde años atrás siendo una decisión propia de cada individuo, para lo cual analizan la estimación de los costos y beneficios de evadir realizando una evaluación de los riesgos involucrados. Por tal motivo se ha convertido en un problema internacional, ya que se consideran como tramas evasivas confusas y están elaboradas por bufetes especializados en asesoramiento para realizar esta práctica, ya sea pagando una cuantía menor al impuesto determinado o una evasión total, razón por la cual es necesario que los profesionales en contaduría pública contribuyan para combatir la corrupción en la sociedad a través de la auditoría forense.

En el desarrollo de la investigación se plantea una problemática orientada a determinar las situaciones o factores que inciden en el cometimiento de la evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, y que deben ser considerados por el profesional en contaduría pública en una auditoría forense específicamente en la realización del peritaje contable.

El presente trabajo consta de cuatro capítulos, en el Capítulo I describe el planteamiento del problema, la caracterización donde se resaltan los aspectos negativos encontrados entorno a la problemática y la formulación del mismo; en la delimitación se explica el área en la cual se desarrollará la investigación, el período objeto de estudio y se manifiesta el sector de profesionales que se estudiará. Además, en la justificación se explica lo novedoso de la investigación y la perspectiva de detección de la evasión del impuesto IVA a través del peritaje contable siendo importante mencionar que no se ha realizado ningún trabajo anteriormente bajo este enfoque, estableciendo la factibilidad bibliográfica y de campo, así también los recursos materiales, económicos y tecnológicos con los que el equipo de trabajo dispuso para el desarrollo del trabajo.

Finalmente se concluye con formulación de los objetivos de la investigación y el diseño de la hipótesis y sus indicadores.

En el Capítulo II, se presenta la recopilación del marco conceptual, teórico y legal que sustenta y limita el estudio de la problemática, analizando el acontecer nacional e internacional, las principales definiciones para comprender el contexto de la investigación, así como las generalidades de esta temática. Además, se presenta el marco técnico y legal que es aplicable a los profesionales en esta área de especialización.

La metodología de la investigación se desarrolla en el Capítulo III, en el cual se establece el tipo de estudio que se desarrolló, las unidades de análisis, el universo y muestra que se consideró para la investigación; así como los instrumentos utilizados para la recolección de datos, el análisis de los resultados obtenidos, concluyendo con el diagnóstico de la investigación y el cronograma de actividades.

En el Capítulo IV, se encuentra la propuesta de solución a la problemática basada en una Modelo de peritaje contable para la detección de la evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, la cual contiene los elementos, programas y procedimientos que se deben de considerar para la realización de esta actividad.

Finalmente, se presentan las conclusiones y recomendaciones de la investigación, y los anexos que complementan la información de los diferentes capítulos.

CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1.SITUACIÓN PROBLEMÁTICA

El crecimiento de la actividad económica y las experiencias de sustracción ilegal de recursos en las organizaciones, tuvo como efecto la necesidad de que las empresas requieran servicios de auditorías especiales, con el objetivo de detectar fraudes y errores en los informes presentados, posteriormente determinar la razonabilidad de las cifras de los estados financieros se convirtió en el objetivo principal. Sin embargo, con los escándalos en materia de corrupción surge la auditoría forense cuyo propósito era investigar los errores, fraudes y desfalcos que ocurrían en las empresas privadas y públicas, convirtiéndose en soporte para la obtención de pruebas.

Existen diferentes tipificaciones de fraudes, de los cuales se puede mencionar la evasión de impuestos, siendo uno de las principales dificultades que enfrentan los países de América Latina, dado que es la principal fuente de ingresos del Estado. En El Salvador la recaudación ha dependido principalmente de los impuestos indirectos, específicamente del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) (DGII, 2012).

La creación de este impuesto dio un cambio muy importante a la estructura total de los ingresos que percibe el Estado, representando más del cincuenta por ciento de la carga tributaria. No obstante, por el impacto económico que genera en la sociedad siempre existen entidades que si bien perciben este impuesto al transferirlo con los bienes o servicios que comercializan, éste no es declarado total o parcialmente surgiendo con ello la defraudación; y paralelo a esa práctica se

encuentra la evasión en donde el contribuyente emplea mecanismos para no cobrar el impuesto al cliente.

Según las estadísticas publicadas por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), en el 2016 el fisco dejó de percibir 900 millones de dólares en concepto de evasión del IVA, siendo una cifra similar al presupuesto ejecutado en salud y seguridad en ese año, lo cual colocó al país en el primer lugar en la lista de pérdidas tributarias por evasión en América Latina. En los datos presentados por el Ministerio de Hacienda, la Administración Tributaria dejó de percibir \$750 millones de dólares durante el año 2016 por evasión de dicho impuesto. (Diario El Mundo, 2018, pág. s/n).

Si bien, las cifras registradas en dicho concepto siguen una tendencia a disminuir hasta los últimos años, la cantidad que deja de percibir el Estado sigue siendo significativa y afectando el desarrollo económico del país, dado que limita la asignación de recursos a las diferentes instancias del Estado. Además, es importante mencionar que si bien se han desarrollado trabajos de investigación que abordan esta temática, no han sido desarrollados desde la perspectiva de la detección del fraude específicamente la evasión del IVA.

Por consiguiente, es necesario que se analicen los factores que inciden en el cometimiento de este tipo de prácticas en el país, tanto los relacionados con la Administración Tributaria, los derivados de la formación teórica y práctica que poseen los profesionales en contaduría pública; y los provenientes de la ética y moral que poseen los contribuyentes que tienen la obligación de cumplir con los requerimientos fiscales. A continuación, se mencionan algunas de las características identificadas:

- ✓ Ocultamiento de ingresos y sobrevaloración ficticio de las compras. El valor de las compras efectuadas es alterado con la documentación que respalda dichas transacciones, lo cual da como resultado que no se determine el impuesto a pagar. En ese sentido una entidad se deduce más al ser mayor el crédito fiscal que el débito fiscal.
- ✓ Baja probabilidad de ser fiscalizado. Debido a que la Dirección General de Impuestos Internos intensifica esta labor en los meses en que las temporadas de ventas y compras tienden a aumentar; y la selección de la muestra es aleatoria y mínima.
- ✓ Existe una cultura de incumplimiento tributario. Los responsables ante la Administración Tributaria y demás sujetos que tienen la obligación de asegurar el cumplimiento del mencionado pago, optan por no cumplir con ello.
- ✓ Costo/Beneficio de evadir. En el sentido que el costo es mínimo en relación al beneficio que considera el contribuyente puede obtener al evadir los impuestos de las operaciones declaradas.
- ✓ Las estadísticas publicadas por el Ministerio de Hacienda reflejan que la mayor recaudación de impuestos proviene de la declaración del Impuesto a la Tránsito de Bienes Muebles y Prestación de Servicios (IVA) (DGII, 2012).
- ✓ Los datos presentados por el Ministerio de Hacienda muestran que la mayor evasión ocurre en el impuesto antes mencionado (Diario El Mundo, 2018, pág. s/n).
- ✓ Deficiencia en la existencia de herramientas que permitan la detección de fraudes en las entidades, específicamente relacionado a la evasión del IVA que abarca la omisión de declaración de ingresos por los sujetos obligados.
- ✓ Desconocimiento del profesional sobre el proceso para la detección de fraudes específicamente en la evasión del IVA.

✓ El número de profesionales especializados en el área de auditoría forense es mínimo en relación a los que se encuentran en las demás áreas.

De ahí, radica la necesidad de profesionales especializados que contribuyan a la prevención y detección de este tipo de fraude y la importancia de impartir educación fiscal; logrando así, mejorar la economía del país a través de mayor captación de impuestos para la asignación de recursos a las diferentes carteras del Estado y disminuir las prácticas de corrupción en el país.

1.2. ENUNCIADO DEL PROBLEMA

Los diferentes actos ilícitos y de corrupción generan un gran impacto en la economía del país, uno de ellos es la evasión en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios que representa el mayor porcentaje de la recaudación que percibe la Administración Tributaria. Dado que las cifras por evasión publicadas por el Ministerio de Hacienda son significativas (Diario El Mundo, 2018, pág. s/n), el profesional en contaduría pública debe de poseer los conocimientos y las competencias que le permitan detectar este tipo de prácticas, ya sea que se desempeñe como contador general, auditor interno, auditor externo, auditor fiscal en una entidad; o se especialice en el peritaje contable, haciendo énfasis en esta última, y así contribuir a la detección de los factores que intervienen en la evasión y disminuir estos hechos que afectan al desarrollo económico y social de la sociedad.

En base a lo anterior la formulación del problema se plantea de la siguiente manera:

¿Qué factores deben ser considerados en una auditoría forense para detectar la evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios?

1.3.JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

La realización de esta investigación es importante dado que con ello se pretende proporcionar una herramienta para el profesional en contaduría pública en el área de auditoría forense, específicamente en la investigación de la evasión en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, debido a que es la principal fuente de ingresos que percibe el Estado. Dicho instrumento, además será de utilidad para dar a conocer los procedimientos que se deben ejecutar en la realización de un peritaje contable en este tipo de casos y los métodos establecidos para cuantificar el daño económico; y así despertar el interés en el profesional en formación para que en un futuro cuando sea acreditado posea las bases para desempeñarse y especializarse en esta actividad; además para el profesional acreditado que no posee conocimientos sobre esta temática y así contribuir a disminuir este tipo de prácticas a través de la detección.

1.3.1. Novedoso

Actualmente existen pocos trabajos de investigación que aborden esta problemática, ya sea de manera general o específica los diferentes tipos de fraudes que se pueden presentar en una institución pública o privada, así como el enfoque preventivo o detectivo que ésta pueda adoptar.

No obstante, desde la perspectiva de detección de la evasión del IVA a través del peritaje contable no se ha realizado ningún trabajo. Además, en el acontecer nacional e internacional ha incrementado la necesidad de requerir los servicios de un auditor forense o perito contable para investigar y aportar las pruebas necesarias que determinen el cometimiento o no de un delito.

Es por ello, que la investigación fue novedosa, al contribuir como un instrumento para el profesional que no posee conocimientos sólidos sobre la auditoría forense, específicamente en el desarrollo de un peritaje contable bajo un enfoque detectivo de la evasión, considerando la experiencia de los expertos en el área; y contribuir a la disminución de casos detectados por el cometimiento de esta práctica.

1.3.2. Factibilidad

Esta investigación es factible porque se cuenta con información tanto de leyes, como de normativa aplicable sobre las cuales se fundamentaron los criterios, así como de trabajos de investigación que abordan la temática de la auditoría forense que fueron de utilidad para la construcción del marco teórico. También, se tiene la disposición de los integrantes del equipo de trabajo y la colaboración de especialistas en el tema, asignados por la Escuela de Contaduría Pública a través del seminario de graduación. Del mismo modo, es importante mencionar que no se requirió de una importante inversión económica para llevar a cabo la investigación.

1.3.3. Utilidad social

El propósito de este estudio es que sea de beneficio para el profesional en contaduría pública, con el objetivo de fortalecer sus conocimientos e incrementar sus habilidades y destrezas en el área de auditoría forense específicamente en el peritaje contable que son requeridas en el ejercicio profesional, con lo cual contribuirá a disminuir los casos de evasión de impuestos y detectar este tipo de prácticas que limitan el crecimiento económico y social del país. No obstante, se beneficiará indirectamente a las firmas de auditoría cuyos miembros no se encuentren

especializados en dicha área y a los que están cursando esta carrera, ya que con la elaboración de este trabajo de investigación se desarrolló un modelo de peritaje contable que les permita detectar el posible cometimiento de un fraude por evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

1.4. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.4.1. Objetivo general

Desarrollar un modelo de peritaje contable basado en la normativa técnica y legal, para la detección de la evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios como herramienta para el profesional en contaduría pública en el área de auditoría forense.

1.4.2. Objetivos específicos

- ✓ Sintetizar la normativa técnica y legal aplicable a la auditoría forense específicamente en el peritaje contable para delimitar el marco teórico sobre el cual se basará la investigación.
- ✓ Identificar las variables que están estrechamente relacionadas con el fraude fiscal para conocer las causas que conllevan a los contribuyentes a realizar este tipo de prácticas.
- ✓ Establecer los procedimientos necesarios que se deben realizar en un peritaje contable para la detección de la evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

- ✓ Estructurar un modelo basado en la normativa técnica y legal, para la realización de un peritaje contable para la detección de la evasión en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

1.5. HIPÓTESIS

La formulación de la hipótesis de la presente investigación se realizó considerando las variables dependiente e independiente, estableciendo una relación directamente proporcional entre ambas, visualizando de forma objetiva lo que se pretendió aportar con la realización del trabajo; siendo la unidad de análisis el profesional en contaduría pública.

En consecuencia, se determinó la necesidad de un modelo de peritaje contable para la detección de la evasión en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, que sea de utilidad como herramienta para los profesionales, razón por la cual fue necesario apoyarse de la siguiente hipótesis:

1.5.1. Hipótesis de trabajo

El desarrollo de un modelo de peritaje contable basado en la normativa técnica y legal, contribuye a disminuir la evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

1.5.2. Determinación de variables

Dependiente: Evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios.

Independiente: Modelo de peritaje contable basado en la normativa técnica y legal.

Por medio de éstas, se pretende disminuir las prácticas relacionadas a la evasión de impuestos a través de la detección aplicando un modelo de peritaje contable que cumpla con los requerimientos de la normativa técnica y legal. Dado que estas variables se encuentran estrechamente relacionadas, la variable independiente permitirá la unificación de procedimientos basados en la experiencia de especialistas en el área, que ayuden a evaluar con mayor precisión los indicios de este tipo de fraude y dar a conocer las vías más utilizadas identificadas; y así disminuir el impacto que genera la variable dependiente en la sociedad.

1.6. LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN

La investigación se limita al desarrollo de un modelo hipotético de peritaje contable para la detección de la evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, basado en la normativa técnica y legal aplicable. Es importante mencionar que la recopilación de casos judicializados no se realizó dado que no se logró obtener el acceso a dicha información en las instituciones correspondientes.

CAPÍTULO II: MARCO CONCEPTUAL, TEÓRICO, TÉCNICO Y LEGAL

2.1 ANTECEDENTES

2.1.1. A nivel internacional

2.1.1.1 Antecedentes de la auditoría forense

A través de los años se han desarrollado diferentes tipos de auditoría a entidades públicas y privadas, con la finalidad de detectar errores operativos y posibles fraudes desarrollados en éstas; sin embargo, se consideró que las auditorías enfocadas en descubrir fraudes tendrían un valor económico alto; por ello, el control interno tuvo una importancia notoria, considerándose así, como una técnica efectiva frente a dichas necesidades.

Por consiguiente, la auditoría ha tenido que evolucionar para lograr adaptarse a los nuevos acontecimientos; es por eso, que ésta se ha especializado para ofrecer nuevos modelos, entre los cuales se encuentra la auditoría forense, la cual es considerada como un apoyo a la auditoría gubernamental, ya que la corrupción ha sido una de las principales causas del deterioro de los bienes del Estado. Cabe mencionar que tanto el sector público como privado puede hacer uso de este tipo de disciplina.

De lo anterior, es relevante mencionar que el auge de la auditoría forense surgió como herramienta para suministrar pruebas a los fiscales; posteriormente surgieron los auditores forenses privados. Por tal razón, se considera que ésta nace cuando se relaciona la normativa legal con los registros y pruebas contables (Monografias.com, s.f., pág. 1).

2.1.1.2 Antecedentes del peritaje contable

El origen de la pericia se dio muchos años atrás, pero su aparición fue más notoria cuando hubo participación en la corte de las pericias contables, ya que un contador fue llamado para testificar en una audiencia por bancarrota. Posteriormente, se dio a conocer un contador escocés con especialidad en contabilidad legal; no obstante, el término de pericia contable aún no había sido acuñado.

En consecuencia, el peritaje contable fue practicándose con mayor influencia, debido a los diferentes casos que requerían la opinión de un experto en el área financiera, para lograr resolver los delitos cometidos. De ahí que, se establece que el juez únicamente puede prescindir de dicho profesional, cuando se trate de conocimientos que se encuentren dentro del patrimonio cultural común.

2.1.1.3 Antecedentes de la evasión de impuestos

El pago de impuestos es una práctica que se dio desde la edad media, aunque de diferente forma en comparación con la actualidad; ya que en esa época el pago no se realizaba con dinero, sino en especie, específicamente con trabajo o con parte de la producción agraria, resultando una disminución de las ganancias para quienes las producían. Es por ello que a través del tiempo los contribuyentes han buscado mecanismos para evadir el pago de dicha obligación, ya sea de forma parcial o total con la finalidad de maximizar sus utilidades.

Es de mencionar, que, con el primer estudio sobre evasión de impuestos indirectos, se esperaba que permitiera analizar las herramientas de política impositiva. En consecuencia, se tomaron

medidas en los distintos países para que la evasión tributaria fuera castigada según el monto evadido; siendo la prisión una forma de castigo. (Marrelli, 1984).

Por consiguiente, existen entidades que se encargan de analizar las pérdidas tributarias por evasión del IVA en América Latina, con la finalidad de concientizar sobre los desafíos actuales de la política fiscal latinoamericana en reducir la evasión y la elusión fiscal. Dicho estudio se realiza por medio de gráficas que permiten comparar los resultados de un país respecto a otro; para el tema en estudio se presenta una de éstas. Ver *Figura 1*.

2.1.2. Antecedentes a nivel nacional

2.1.2.1 Antecedentes de la auditoría forense en El Salvador

En un principio la auditoría fue practicada por Contadores Públicos Certificados (CPC), quienes eran autorizados para ejercer dicha profesión mediante exámenes realizados por el Ministerio de Economía. Con la creación de la Facultad de Economía en La Universidad de El Salvador, veinte años después se incorpora la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública a la oferta académica de la institución. Fueron los primeros graduados quienes dieron origen al primer gremio de dicha profesión, y con él un reglamento de incorporación de contadores a la Universidad de El Salvador. Según Decreto publicado en el Diario Oficial N° 45, del 25 de febrero de 1969, luego el Estado avala el título de Contador Público, siendo una de las bases para la diversificación de los servicios en este sector (Zelaya , Crespín Ruíz , & Rogel Pérez, 2009).

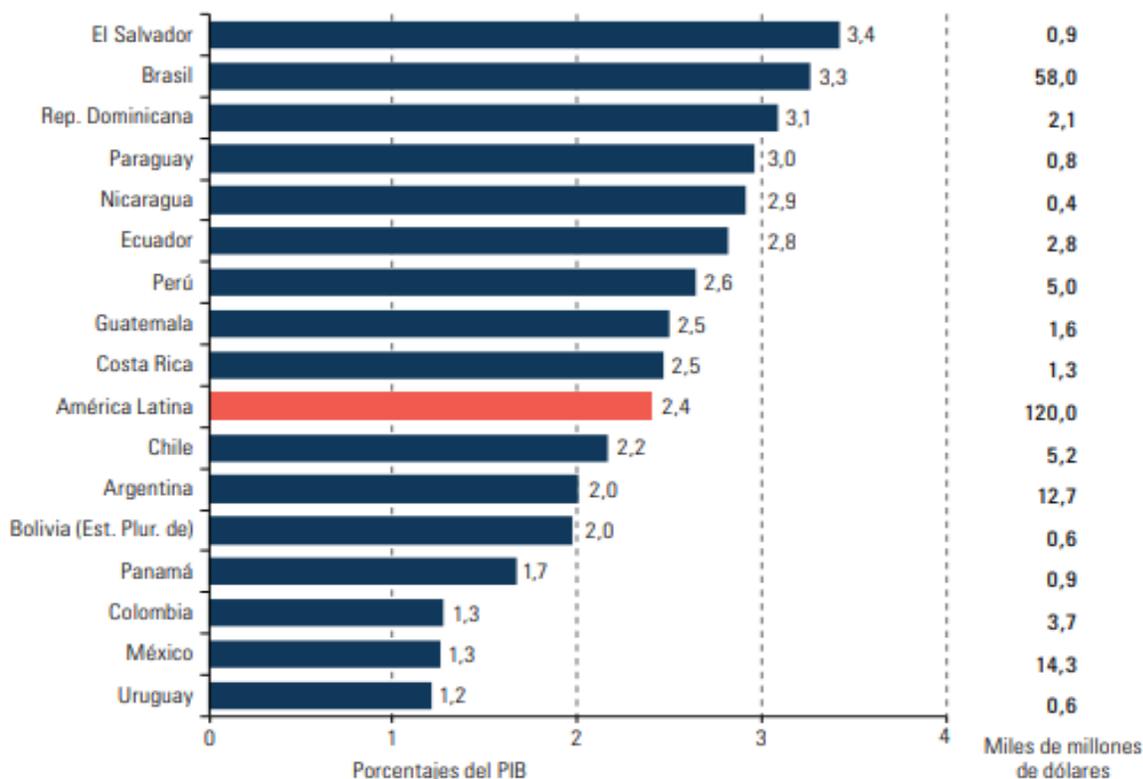


Figura 1: Pérdidas tributarias por evasión del IVA en América Latina. **Fuente:** Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2017-PDF*.

La auditoría forense surge con los intentos de detectar los fraudes en los estados financieros, su función inicial es estrictamente económico y financiera, los casos inmediatos se encuentran en los peritajes contables y las contrataciones de expertos contables (Díaz Ortega & Pérez Peña, 2015). Actualmente se ha ampliado su campo de acción a medida que se han ido desarrollando técnicas específicas para combatir actos fraudulentos y trabajar estrechamente con la aplicación de la justicia.

Los cambios constantes y el mundo de la globalización exigen nuevas tareas y nuevos retos; la corrupción, el narcotráfico y el "terrorismo" asociado, al lavado de dinero y activos, hacen que el profesional de la contaduría sea más especialista y experto en su labor. Por tal motivo la auditoría

forense se presenta como una opción válida para que el trabajo tenga mayor eficacia, eficiencia y sobre todo objetividad en situaciones difíciles que requieren grandes decisiones.

2.1.2.2 Antecedentes de peritaje contable en El Salvador.

Antes del apareamiento de la auditoría forense en El Salvador ya se hacía uso de los peritos contables los cuales eran llamados a realizar su trabajo estrictamente cuando un juez lo solicitaba. No obstante, no se tiene una fecha en concreto de cuando fue que apareció la auditoría forense como tal, pero tomó fuerza debido a los fraudes y hechos delictivos cometidos en otros países así como casos en nuestro país (Pérez Hernandez & Pérez Peña , 2013).

En El Salvador los procedimientos para la planificación y ejecución de peritajes contables son pocos conocidos, en la actualidad los trabajos de este tipo solicitados por la administración de justicia, en ocasiones no son realizados bajo la normativa técnica existente para estos. Por lo cual puede suceder que al momento de realizar esta actividad, el auditor no encuentre una forma adecuada de hacerlo y esto dificulte tanto el proceso de planificación como ejecución y al final el objetivo de dicho trabajo se desvíe del propósito principal o pierda su objetividad.

El peritaje cobra cada día mayor importancia en los procesos penales, civiles, laborales y contenciosos administrativos, es claro que un juez posee los conocimientos para determinar las reglas, principios o criterios aptos para resolver el caso que se investiga, no está obligado a recurrir al peritaje. Fuera de este caso, siempre que se compruebe la necesidad de la indagación, el nombramiento del perito constituye un deber del juez.

2.1.2.3 Antecedentes de evasión de impuestos

En sus inicios para la recaudación de ingresos fijos por parte del Estado, resultó necesario la implementación de impuestos directos e indirectos, tales como el Impuesto sobre la Renta y Ley del IVA antes Ley de Papel Sellado y Timbres Fiscales, a lo largo de su vigencia han sufrido reformas tributarias, con el fin de mejorar la recaudación fiscal.

“Estos impuestos representan el 77% de ingresos que percibe el Estado, proviniendo un 33% del sector comercio a diciembre 2017” (Portal de Transparencia Fiscal, 2018, pág. s/n). A pesar de las reformas a las leyes tributarias y judiciales que se han implementado para la reducción de la evasión fiscal, según un estudio del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales en el año 2013 El Salvador presento en evasión \$1,069.58 Millones (Democracia, 2016, pág. 24).

Según La Unidad de Análisis y Seguimiento del Presupuesto, de la Asamblea Legislativa si se eliminaran los incentivos fiscales entre 2015 y 2020 se recaudarían \$738 Millones Anuales, ya que los incentivos fiscales y la evasión le han representado en pérdidas al país un monto de \$17,500 Millones en los últimos 15 años (Diario El Mundo, 2015, pág. s/n).

2.2 MARCO CONCEPTUAL

2.2.1 Definiciones

✓ **Auditoría forense:** “Definida por Miguel Cano y Danilo Lugo como una auditoría especializada en descubrir, divulgar y atestar sobre fraudes y delitos en el desarrollo de las funciones públicas y privadas. En términos contables es la ciencia que permite reunir y presentar información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea

aceptada por una corte en contra o un juez en contra de los perpetradores de un crimen económico” (Flores, 2009, pág. 68).

✓ **Fraude:** “El termino fraude se refiere a un acto intencional por uno o más individuos dentro de la administración, empleados, o terceras partes, el cual da como resultado una representación errónea de los estados financieros” (IFAC, 2014).

✓ **Evasión:** “Es una actividad ilegal, por medio del cual los contribuyentes reducen el monto del impuesto, que al proceder de forma correcta, les habría correspondido pagar. La magnitud del impuesto evadido puede ser total o parcial” (Henriquez, Jose Yañez).

✓ **Perito:** “Entendido en una materia o especialidad del saber. Persona que posee conocimientos científicos, artísticos o prácticos y que, a través de la denominada prueba pericial, ilustra a los tribunales con los conocimientos propios para la existencia de mayores elementos de juicio” (Fiscalia General de la República-Policia Nacional Civil, 2003, pág. 52).

✓ **Cadena de custodia:** “Es el procedimiento encaminado a garantizar la autenticidad de las evidencias, de tal manera que pueda establecerse con toda certeza que las muestras, rastros u objetos sometidos a análisis periciales e incorporados legalmente al proceso penal, a través de los diferentes medios de prueba, son los mismos que se recolectaron en la escena del delito” (Fiscalia General de la República-Policia Nacional Civil, 2003, pág. 9).

✓ **Debido proceso:** “Se denomina debido proceso a un principio general del derecho, que establece que el Estado tiene la obligación de respetar la totalidad de los derechos que la ley le reconoce a un individuo” (Definición. de, 2018, pág. s/n).

✓ **Prueba:** “Es la actividad desarrollada por las partes que pretende mediante el cumplimiento de específicos requisitos de lugar, tiempo y forma, y el respeto a determinados principios establecidos en la Constitución de la República y demás leyes pertinentes, convencer psicológicamente al juez de la veracidad o falsedad de las afirmaciones de hecho efectuadas por ellas” (Fiscalía General de la República-Policía Nacional Civil, 2003, pág. 19).

✓ **Medios de prueba:** “Son los diferentes canales que permiten la incorporación de los elementos de prueba al proceso, término utilizado por el Código Procesal Penal, que establece la posibilidad de probar la afirmación de los hechos y circunstancias relacionadas con el delito a través de cualquier medio legal, utilizando incluso aquellos que no están previstos por la ley” (Fiscalía General de la República-Policía Nacional Civil, 2003, pág. 19).

2.3 GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA FORENSE

2.3.1 Objetivo

El objetivo principal de la auditoría forense es la obtención de pruebas que le permita a un juez determinar el cometimiento o no de un delito, así como la cuantificación del daño económico

causado a las partes involucradas, permite contribuir en la lucha contra la corrupción y el fraude en el sector público y privado, evitando la impunidad a través de la utilización de técnicas que proporcionen resultados válidos y que faciliten a las instituciones judiciales actuar con mayor certeza. En ese sentido la prevención y detección del delito forman parte de la finalidad de este tipo de auditoría (Flores, 2019).

2.3.2 Características

- ✓ Se enfoca en la prevención y detección de presuntos actos ilícitos, específicamente el fraude financiero proporcionando soporte a litigios.
- ✓ El profesional establece indicios de responsabilidades penales, mediante la obtención de evidencia para la presentación de pruebas ante un juez.
- ✓ Está orientada a la investigación de actos dolosos en el nivel financiero de una organización, gobierno o cualquier ente que maneje recursos.
- ✓ La orientación se encuentra dividida en retrospectiva y prospectiva. La primera consiste en identificar la existencia del fraude financiero mediante la investigación profunda del mismo para determinar responsabilidades, es decir que se toman acciones y decisiones en el presente respecto de hechos ocurridos en el pasado. En la segunda se proporciona aseguramiento o asesoría respecto a la capacidad de disuadir, reaccionar o prevenir estos actos, es decir que implica tomar acciones en el presente para evitar fraudes en el futuro.
- ✓ El profesional se limita a la presentación de pruebas, no tipifica el cometimiento de un delito y no emite una opinión.

2.3.3 Importancia

En las instituciones públicas o privadas es importante abordar la temática del fraude por el hecho de estar susceptibles a que en ellas se realicen esas prácticas ya que, con los constantes cambios en el entorno económico, tecnológico y social, los casos en este tipo de delitos tienden a aumentar y desfasar los controles implementados en estas entidades. En ese sentido es importante para la detección y prevención del fraude financiero que afecta a la sociedad.

Analizado desde el enfoque prospectivo, es importante para el diseño y la implementación de controles para prevenir y mitigar estos riesgos, con los cuales se pretende disminuir el impacto y la probabilidad de ocurrencia. No obstante, a partir de la orientación retrospectiva es posible contribuir a la mejora de los controles actuales dado que, a través de la investigación realizada por el profesional de un caso de fraude en particular, éste puede realizar sugerencias para evitar que se dé el cometimiento de un delito a través de las vías utilizadas en otros procesos en los haya brindado sus servicios.

2.3.4 Ámbito de estudio

Dentro del campo de acción de la auditoría forense, el profesional puede ser requerido para cuantificar las pérdidas financieras, participar en disputas comerciales, realizar investigaciones sobre negligencia profesional, demandas por lesiones personales, incumplimiento de contratos, irregularidades e infracciones reportadas, disputas matrimoniales, crímenes de cuello blanco o criminal ejecutivo (Rogel Pineda, 2016). De manera general investigar el cometimiento de actos ilícitos.

Miguel Cano y Danilo Lugo afirman:

En sus inicios se aplicó a la investigación de fraudes en el sector público tales como enriquecimiento ilícito, peculado, cohecho, soborno, malversación de fondos; no obstante, actualmente no se limita a hechos en la corrupción administrativa, sino que se ha diversificado al punto de participar en investigaciones relacionadas a crímenes fiscales, corporativos, lavado de dinero y terrorismo, entre otros. (Pág. 138).

2.3.5 Diferencias de la auditoría forense en relación a otros tipos de auditorías

Las diferentes especializaciones en el área de auditoría tales como auditoría financiera, interna, fiscal, de sistemas, forense, entre otras, se caracterizan principalmente por el objetivo que se persigue en la realización de cada una de ellas, el alcance, la orientación, los profesionales que pueden ejercerla y el resultado final de las mismas. En la Tabla N°1 se presentan las disimilitudes esenciales.

2.3.6 Fases de la auditoría forense

En los diferentes tipos de auditoría las etapas de desarrollo de las mismas son idénticas, comprendiendo la planificación, ejecución y el informe o comunicación de resultados, en las cuales el auditor debe de aplicar el debido proceso y la cadena de custodia. A continuación, se exponen estas tres fases:

Tabla 1

Diferencias entre la auditoría forense y los otros tipos de auditoría.

Diferencias	Auditoría Forense	Auditoría Financiera	Auditoría Interna	Auditoría Fiscal	Auditoría de Sistemas
Objetivo	Investigar actos ilícitos y obtener evidencia que le permita a un juez determinar el cometimiento o no de un delito.	Determinar la razonabilidad de los estados financieros de una entidad	Verificar la eficiencia y eficacia en la aplicación del control interno de una entidad.	Verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas de los contribuyentes.	Verificar el sistema de control de los programas informáticos, la seguridad y resguardo de la información de una entidad.
Importancia	Prevenir y detectar actos de fraude.	Es importante para brindar la seguridad de la razonabilidad de las cifras a los accionistas y terceros.	Monitorear los procesos y controles establecidos, y elaborar los necesarios para lograr eficiencia en los procesos.	Que los contribuyentes informen y declaren a la Administración Tributaria los impuestos que corresponden a las operaciones realizadas.	Mantener un sistema confiable y actualizado que permita mantener la seguridad de la información y los accesos a la misma.
Alcance	Abarca el período que cubre la investigación del delito hasta la presentación de pruebas ante el juzgado.	Generalmente el período es de un año, o en el momento que sea requerido.	Generalmente el período es de un año.	Generalmente el período es de un año.	Generalmente el período es de un año.
Personal ejecutor	Profesional multidisciplinario, depende del caso que se esté investigando. (Contador público, abogado, médico, ingenieros, entre otros.)	Contador público	Profesional multidisciplinario	Contador público	Profesional multidisciplinario
Informe/Resultados	Presentación de pruebas ante un juzgado.	Dictamen del auditor sobre los estados financieros y anexos	Informe con las observaciones y mejoras al sistema de control	Dictamen fiscal y anexos	Informe con las observaciones y mejoras al sistema de control informático.

Fuente: Rogel P. Adilso. *Peritaje contable un enfoque de la auditoría forense*-Presentación de Power Point. Consultado el día 19 de abril de 2018; Elaborado

por el equipo de trabajo.

✓ Planificación:

En esta etapa el auditor elabora la planificación del trabajo de auditoría que pretende realizar aplicando el marco técnico respectivo que le permita alcanzar los objetivos trazados en el tiempo necesario para aportar información de manera oportuna. En este punto se desarrollan diferentes actividades las cuales se presentan a continuación (Ramirez & Bohorquez, 2013):

- ✓ Conocimiento del caso y el entorno.
- ✓ Analizar los indicadores de fraudes detectados a través de la realización del conocimiento del cliente.
- ✓ Evaluar el sistema de control interno de la entidad.
- ✓ Elaborar los programas de auditoría forense.

✓ Ejecución:

En esta fase se ejecutan los programas elaborados en la etapa de planificación los cuales pueden ser modificados durante el transcurso de la investigación para alcanzar los objetivos definidos, es por ello que deben ser flexibles en la medida que se vaya obteniendo la información y la evidencia necesaria en el tiempo establecido (Ayala, 2008).

La evidencia y pruebas obtenidas deben de ser integradas a la cadena de custodia y el cumplimiento del debido proceso, para garantizar la veracidad de la información recolectada al ser presentada al ente judicial una vez haya sido analizada por el auditor, aplicando el marco técnico respectivo y la legislación nacional.

✓ Informe:

El informe que será presentado debe cumplir con las características de claridad, precisión y detalle de los procedimientos, exámenes y experimentos desarrollados en el transcurso de la investigación presentando los análisis respectivos de las evidencias encontradas para la demostración de las pruebas ante el juez. Es importante mencionar que en el informe el auditor no expresa una opinión, sino una conclusión en base a las evidencias encontradas para que sean consideradas ante el sistema judicial como pruebas.

2.4. GENERALIDADES DEL PERITAJE CONTABLE FORENSE

2.4.1 Características

El peritaje contable es un enfoque de la auditoría forense y es por ello que posee algunas de las características de ésta última, por ejemplo: que surge con los intentos de detectar y prevenir el fraude tanto el sector público como privado, está orientado a la investigación retrospectiva y prospectiva con el objetivo de recomendar la implementación de controles detectivos, preventivos y correctivos; está dirigido a combatir los actos de corrupción financiera en la sociedad.

Además, implica realizar actividades como la inspección de evidencia, mediación, arbitraje o testimonio como profesional; se encarga de recopilar evidencia fidedigna para ser considerada como prueba ante los juzgados, requiriendo de personal multidisciplinario y hace uso de diferentes técnicas de comunicación para informar los resultados (Rogel Pineda, 2016).

2.4.2 Proceso de requerimiento del perito

El requerimiento del perito está a cargo del juez o tribunal que solicita la participación de los profesionales que posean título en la materia que se investiga, para descubrir o valorar elementos de prueba en la etapa judicial de un caso, lo cual dependerá del tipo de delito sobre el cual se basa la investigación. No obstante, las partes implicadas pueden proponer sus propios peritos sin perjuicio de la participación de los consultores técnicos; es importante mencionar que al momento de ser requerido por un juzgado, el experto puede manifestarse como incapaz e incompatible para realizar el trabajo de peritaje o existen impedimentos establecidos por el juez o tribunal referido, si se presentan estas situaciones el ente judicial solicitará a otro profesional para que asuma la responsabilidad (Rogel Pineda, 2016).

Al aceptar el encargo, el nombramiento y la juramentación de realizar fielmente el cumplimiento del trabajo en cuestión, inicia la responsabilidad del perito o auditor forense quien queda sujeto a las disposiciones del juez para ejecutar los puntos de pericia que éste último ha determinado, fijando el plazo en que debe de concluir y proporcionando los elementos necesarios para cumplir con el trabajo asignado. En relación a los honorarios que percibe el profesional por el servicio de peritaje, si éste es nombrado de oficio tiene derecho a cobrar lo que fije el juez de conformidad con la Ley, salvo cuando reciba un sueldo como perito permanente.

2.4.3 Fases de un peritaje contable judicial

El trabajo del experto se puede dividir en planificación, ejecución y presentación del informe, que comprende básicamente las fases y actividades de la auditoría forense de manera generalizada aplicables independientemente del tipo de caso que se investigue.

En la Figura 2 se detalla la etapa de planificación y cada uno de los elementos que deberán ser considerados por el profesional, que le permitirán definir y delimitar el trabajo a realizar; además, en la Figura 3 se presenta la fase de ejecución de los procedimientos elaborados en la primera fase y la respectiva documentación de los mismos en los papeles de trabajo, aplicando el debido proceso y la cadena de custodia para que la evidencia encontrada sea considerada como prueba en el juicio.

Finalmente se concluye el encargo con la elaboración de informe o dictamen pericial, el cual debe de cumplir con los requerimientos y características de la Figura 4.

2.4.4 La prueba pericial y prueba documental

En el desarrollo de la investigación específicamente en la fase de ejecución, el profesional obtiene la evidencia que será sometida al proceso para convertirse en prueba y ser presentada ante el tribunal. La prueba como tal es el instrumento que poseen los funcionarios judiciales para reconocer los derechos, es ahí donde radica su importancia en el proceso dado que es a través de esos elementos que se acredita un hecho objeto de investigación (Valero & Peña, 2008). La clasificación depende de la legislación de cada país, generalmente se hace referencia a la prueba pericial y la prueba documental.

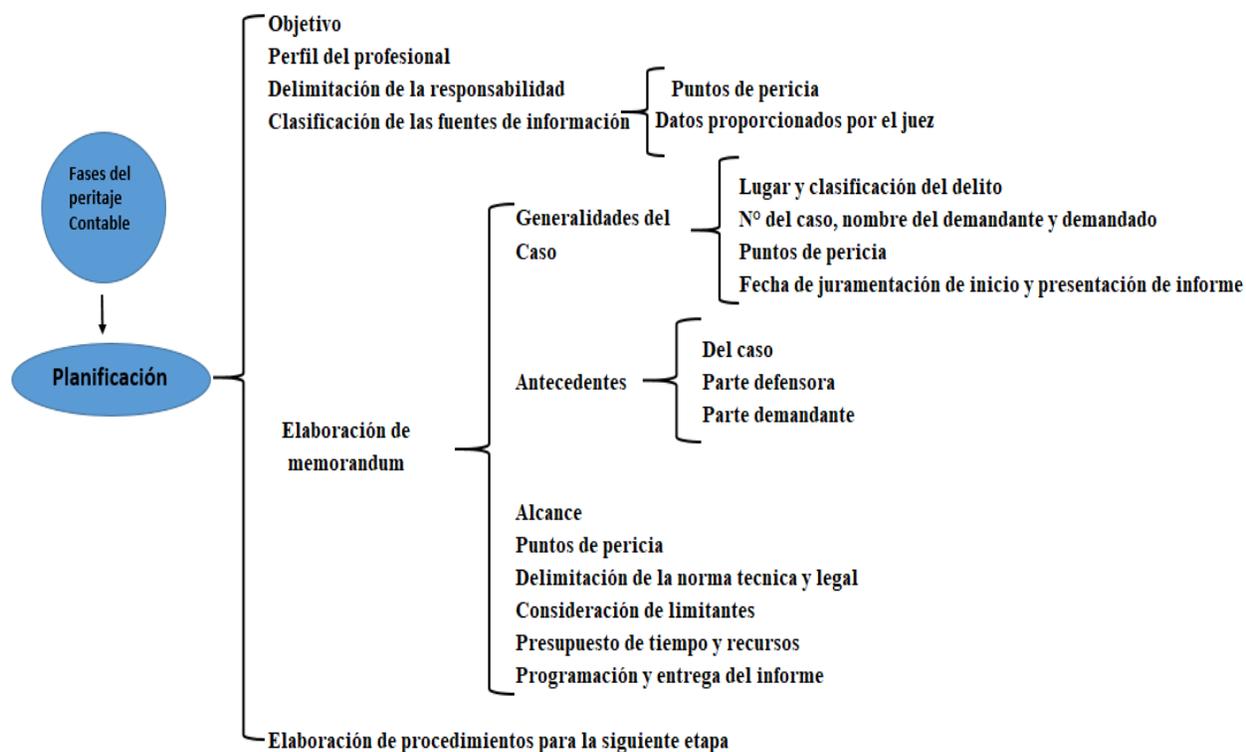


Figura 2: Etapa de planificación del peritaje contable judicial. **Fuente:** Dominguez S. Susana, Martínez C. Eugenia, Ruano R. Juan (2015). *El rol del Contador Público en el desarrollo de un peritaje contable por demandas judiciales en los procesos de familia*. Tesis sin publicar. Universidad de El Salvador.

La primera tiene como finalidad demostrar la verdad de un hecho del cual depende la existencia de un derecho, fundamentada en la opinión de una persona especializada en las ramas del conocimiento que el juez no está obligado a dominar, en ese sentido comprende hechos que requieren conocimientos técnicos y que se encuentren sujetos a reglas técnicas o científicas basadas en la experiencia del perito para una mejor apreciación de los hechos de parte del juez (Solano, Cuellar, & Rivera, 2015). La valoración de la prueba pericial se hace de manera integral con el resto de los medios de prueba utilizados en el caso y serán apreciados por el juez de conformidad a las disposiciones legales.

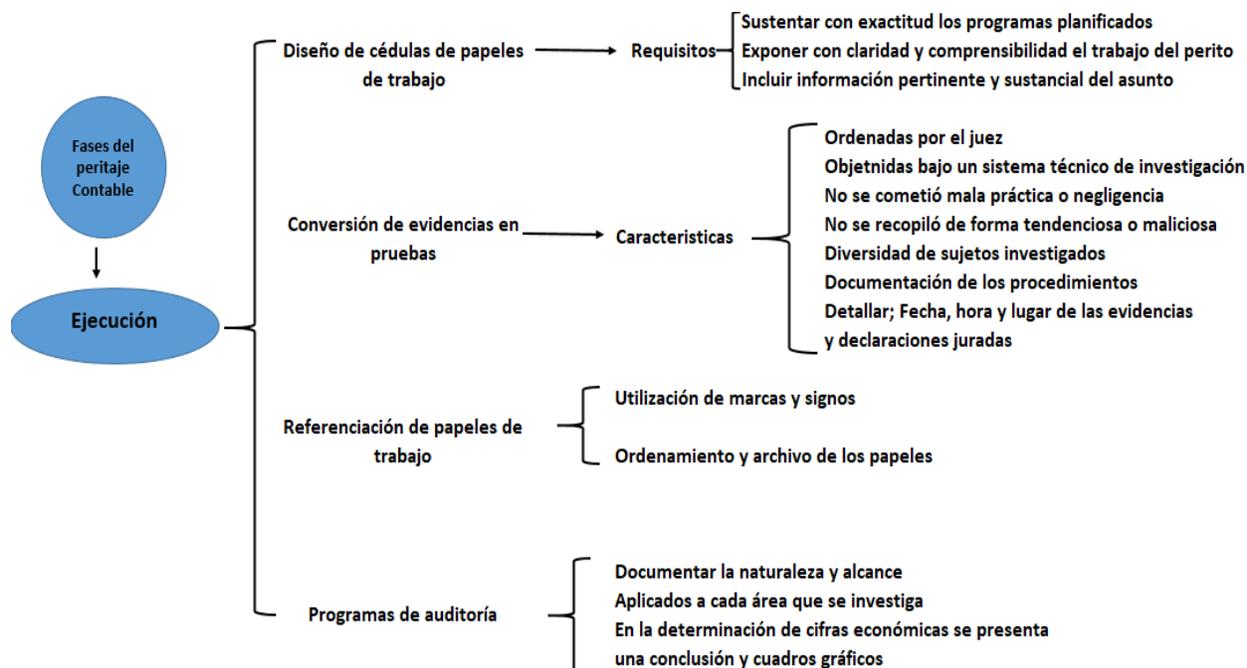


Figura 3: Etapa de ejecución del peritaje contable judicial. **Fuente:** Dominguez S. Susana, Martínez C. Eugenia, Ruano R. Juan (2015). *El rol del Contador Público en el desarrollo de un peritaje contable por demandas judiciales en los procesos de familia*. Tesis sin publicar. Universidad de El Salvador.

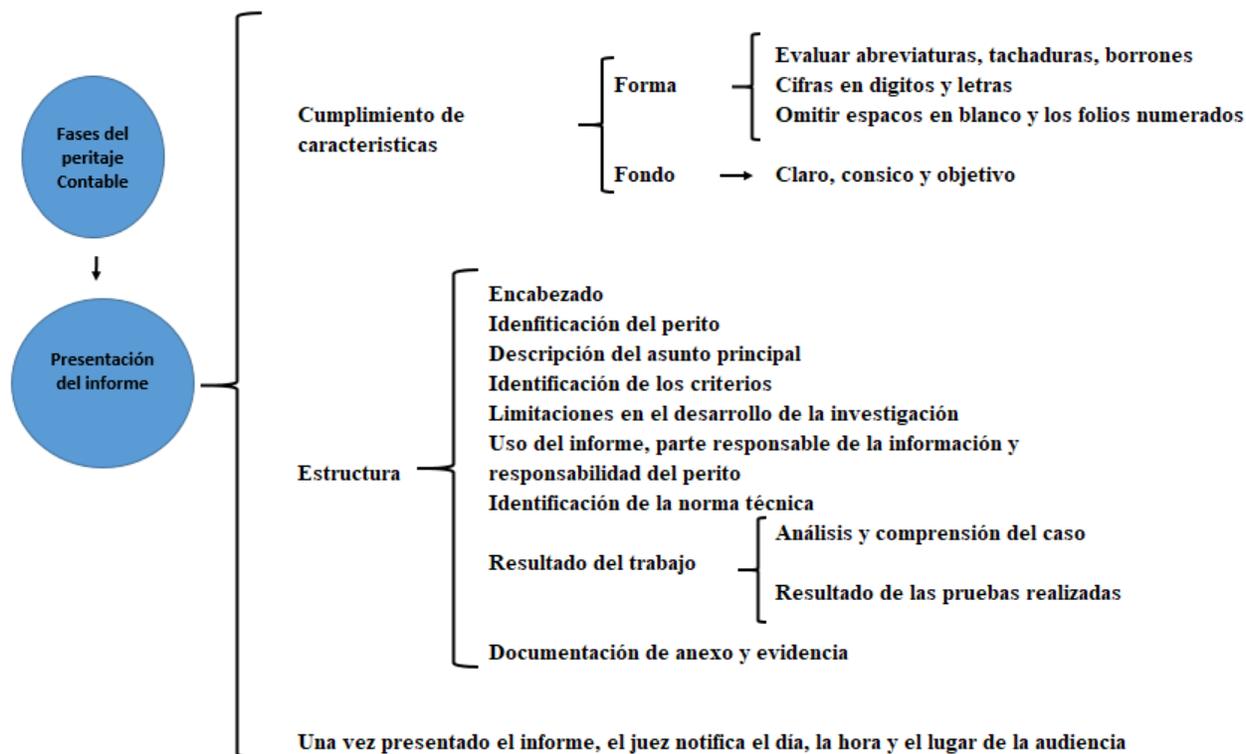


Figura 4: Etapa de presentación del informe del peritaje contable judicial. **Fuente:** Dominguez S. Susana, Martínez C. Eugenia, Ruano R. Juan (2015). *El rol del Contador Público en el desarrollo de un peritaje contable por demandas judiciales en los procesos de familia*. Tesis sin publicar. Universidad de El Salvador.

En relación a la segunda, se basa en documentos públicos y privados provenientes de elementos materiales relacionados al proceso y de origen ajeno al juicio. Es decir, aquellos documentos nacidos normalmente con anterioridad al proceso e incorporados al mismo mediante su lectura, por ejemplo, el secuestro y cotejo de documentos. No obstante, ambos tipos de pruebas son considerados por el juez quien las valora y realiza una resolución del caso investigado (Rogel Pineda, 2016).

2.4.5 El debido proceso y cadena de custodia

El debido proceso es un principio que permite aplicar el espíritu de la Ley en el desarrollo de una investigación, con él se garantizan los derechos esenciales mínimos de un individuo que se encuentra en un proceso judicial con la finalidad de que éste sea equitativo y justo, en ese sentido se vincula al respeto de los derechos que en el procedimiento judicial puede pasar de acusado a imputado, luego procesado y finaliza con la condena. Todo el juicio que lleva a la condena debe ser aplicando debidamente las disposiciones de la legislación, dado que si el principio no se cumple se puede realizar una condena injusta o contraria a la Ley (Definición. de, 2018).

En relación a la cadena de custodia, su objetivo principal es garantizar la autenticidad de la evidencia encontrada en la investigación y la veracidad de la información, siendo aplicable a todas las fases del peritaje e inicia donde se recaudan o encuentran los elementos materiales probatorios, debiendo proteger aspectos de identidad, estado original, condiciones de recolección y preservación de la evidencia física, una vez obtenida se procede al embalaje y envió, especificando los lugares y fechas de permanencia, los cambios que cada custodio haya realizado y un registro de los individuos que hayan estado en contacto directo con los elementos de prueba; y finalmente

por orden de la autoridad competente, se certifica la cadena de custodia, con la cual se afirma la información detallada.

Es importante que en todas las etapas de la investigación se incorporen, con el objetivo de dar cumplimiento a los requerimientos establecidos y reflejar la transparencia en el proceso judicial al momento de presentar las pruebas sobre los puntos de pericia asignados.

2.4.6 Participación del perito contable en el proceso administrativo y judicial para la liquidación de impuestos.

Una de las facultades de la Administración Tributaria es la fiscalización a través de la Dirección General de Impuestos Internos, y este es el inicio para proceder a una liquidación de oficio de los impuestos. Este proceso puede concluir en la determinación del impuesto a pagar por el contribuyente ya sea bajo la investigación realizada en el proceso administrativo o el proceso judicial, los cuales se desarrollan de manera independiente y simultánea, en este último ya que la Administración Tributaria puede remitir los casos en proceso de investigación a la Fiscalía General de la República. En ambos procesos pueden ser solicitados los servicios de un perito contable, que presentará las conclusiones sobre las evidencias determinadas en la investigación que se constituirán las pruebas sobre las que el juez del caso emitirá una resolución final.

En la figura 5 se presentan las instituciones que intervienen para la liquidación de oficio de los impuestos y las instancias que intervienen bajo la vía judicial, y definir los puntos en donde el profesional en contaduría pública se desarrolla como perito contable.

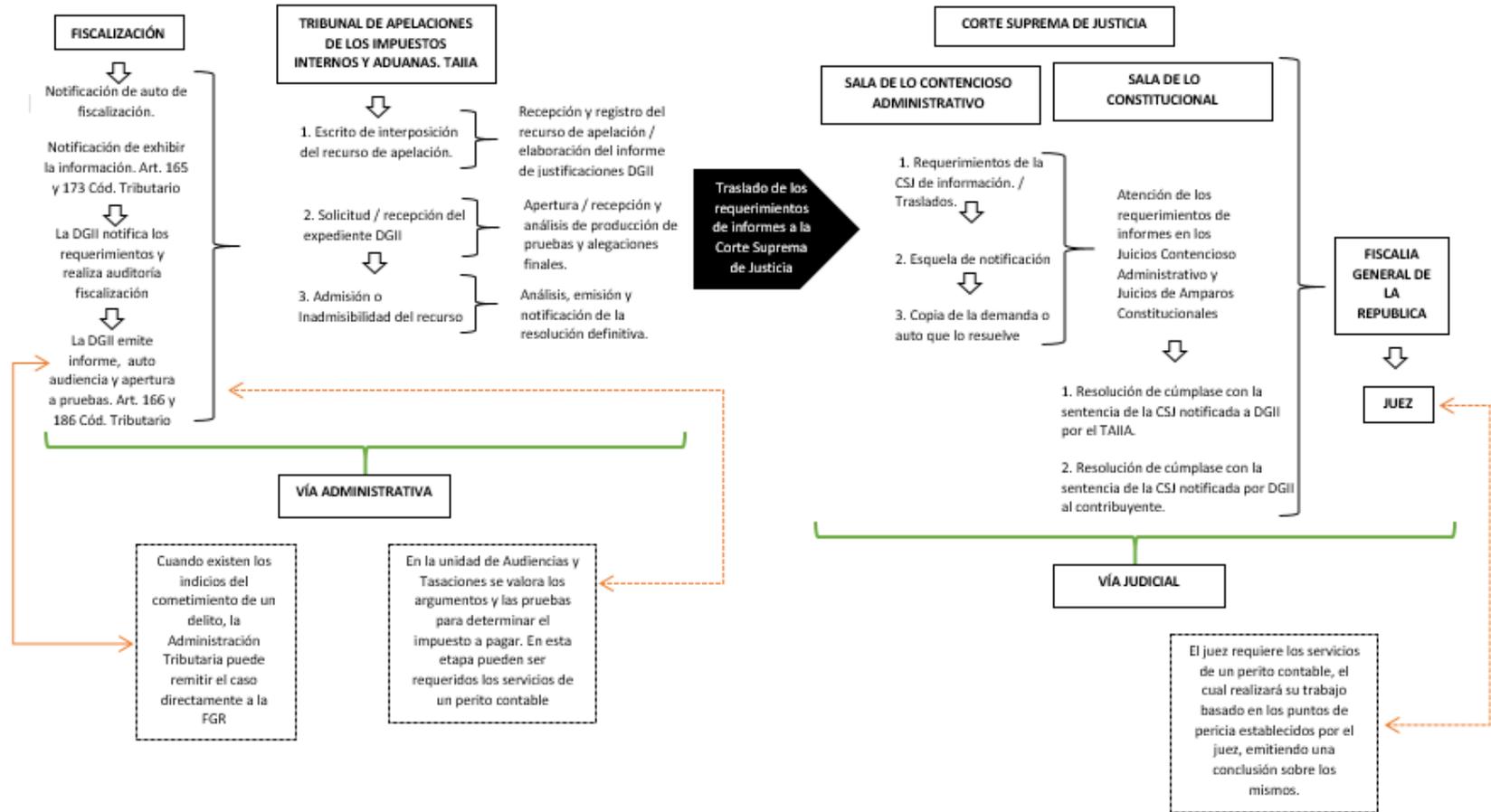


Figura 5: Proceso de liquidación de impuestos vía administrativa y vía judicial. **Fuente:** Ministerio de Hacienda, Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (2017). *Manual de Organización Unidad de Planeamiento y Calidad.*

2.5 GENERALIDADES DEL FRAUDE

2.5.1 Triángulo del fraude

El triángulo del fraude es uno de los elementos principales en la Declaración de Normas de Auditoría DNS (SAS) 99, el cual es incorporado con el objetivo de que el auditor comprenda las partes vinculadas en la realización de un fraude y pueda evaluar los riesgos a los cuales se encuentran expuestas las entidades en las diferentes áreas. La estructura incorpora la necesidad o motivo, es decir la justificación para que el individuo realice el fraude; la oportunidad, hace referencia a las debilidades de un sistema de control interno que expone un entorno favorable para el cometimiento de delitos; y la racionalización, que comprende la actitud equivocada del individuo que comete el fraude tratando de justificarse a sí mismo y ante los demás que existen razones válidas para la realización de estas acciones.

2.5.2 Tipos de fraude

El fraude es una práctica con ocurrencia en el sector público y privado, es por ello que puede agruparse en fraude financiero en las organizaciones y la corrupción financiera. El primero de ellos implica realizar actos que distorsionen la información financiera con el objetivo de causar perjuicio a otros y puede ser clasificado como fraude corporativo el cual es cometido por los altos directivos y/o la gerencia para obtener beneficios de los usuarios de los estados financieros a través de la alteración de las cifras expresadas en los mismos (Ayala, 2008). En el caso de la segunda agrupación, abarca ambos segmentos ya sea de manera individual o conjunta es decir que se dé la participación tanto de funcionarios públicos como de empleados privados para favorecerse a través de actos ilícitos que ya se encuentran tipificados como delitos en la legislación de la mayoría de países.

2.5.3 Defraudación fiscal en El Salvador

La defraudación al fisco comprende (Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998):

- ✓ Evasión de impuestos;
- ✓ Apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias;
- ✓ Reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditación indebida;
- ✓ La falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de los mismos.

Algunas de las prácticas realizadas con el objetivo de evadir impuestos, consisten principalmente en omitir declarar los hechos generadores, costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes. La normativa procesal establece la forma en que da inicio un caso por delito de Defraudación al Fisco, el cual inicia una vez cumplido el requisito de procesabilidad para analizar el informe remitido por la Dirección General de Impuestos Internos y dar inicio a la realización de los actos urgentes de comprobación para intervenir y obtener información del contribuyente que está siendo investigado. En la Figura 6 se presenta de forma esquematizada este proceso y cada una de las etapas que comprenden.

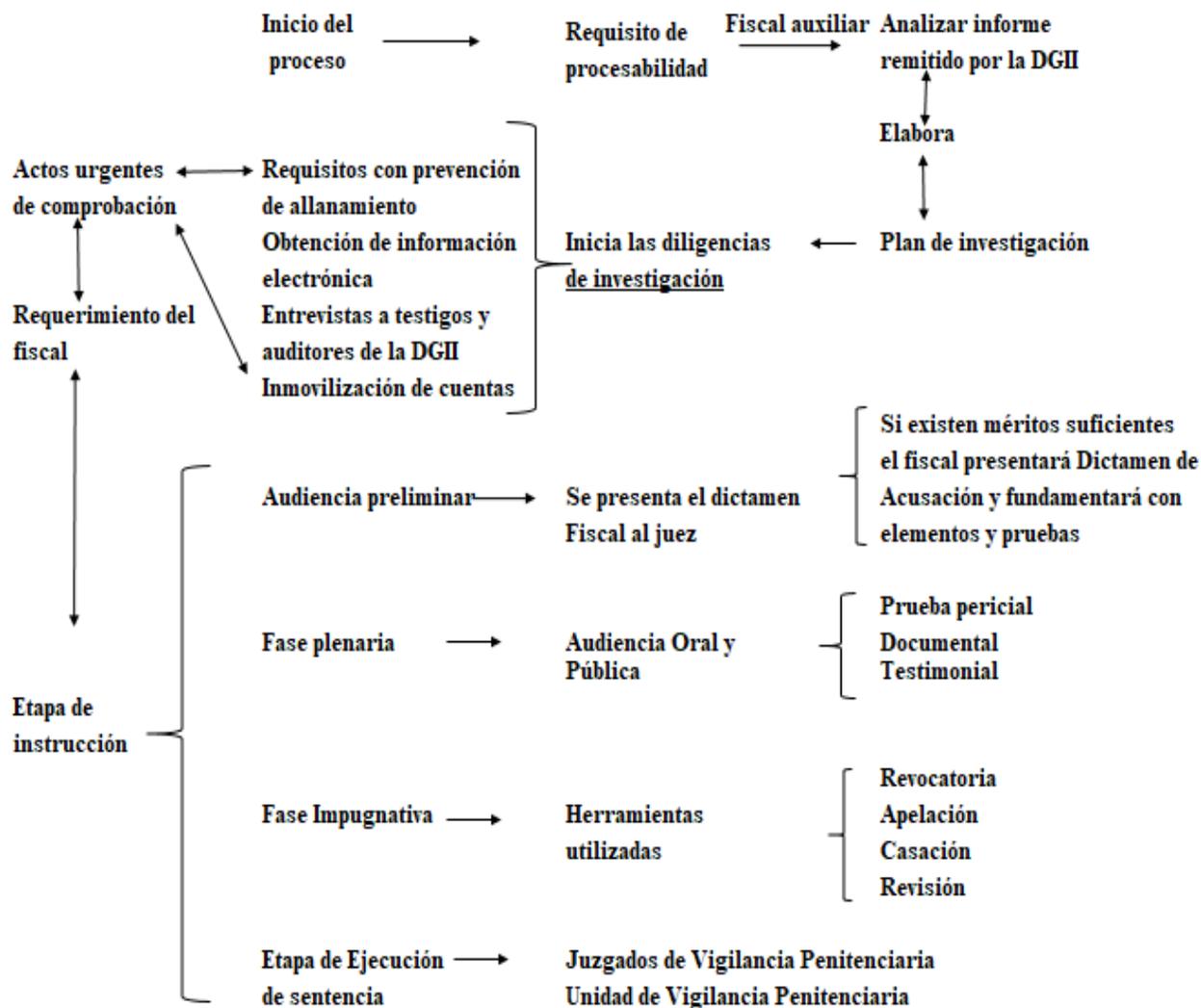


Figura 6: Proceso penal por defraudación al fisco. **Fuente:** Fiscalía General de la República (2016). *Dirección de la Defensa de los Intereses del Estado*. Consultado el 10 de mayo de 2018.

Es importante mencionar que la participación del perito es solicitada únicamente en la fase plenaria donde expone las pruebas que le han sido solicitadas por el juez.

2.6 MARCO TÉCNICO

El profesional en contaduría pública se encuentra sujeto a la aplicación de la normativa técnica internacional vigente y adoptada en el país, en este caso específicamente se hace énfasis en la Norma Internacional de Auditoría 240 Responsabilidades del auditor en relación en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude, cuyo objetivo específico es identificar y valorar los riesgos de incorrección material mediante la obtención de evidencia suficiente y adecuada para responder al fraude o indicios del mismo identificados en la realización del encargo (IAASB, 2014, pág. 201). Dado que el peritaje contable es un encargo de aseguramiento distinto al de la auditoría o revisión de la información financiera, se aplica la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000 que establece los principios básicos y los procedimientos esenciales que se deben de realizar en estos trabajos (IFAC, 2005). A continuación, se detalla cada uno de ellos:

- ✓ Norma Internacional de Auditoría NIA 240: Responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros con respecto al fraude.

La NIA 240 establece que la detección y prevención del fraude es responsabilidad de la dirección y el gobierno de la entidad, siendo los encargados de implementar y supervisar los controles que permitan la reducción de este tipo de prácticas y crear una cultura de honestidad y comportamiento ético en el entorno de la empresa, limitando al auditor a la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material debidas al fraude o error (IAASB, 2014). Es importante mencionar que es mayor el riesgo de no detectar la primera a la última de las mencionadas, es por ello que el profesional debe de aplicar aptitudes y cualidades, desarrollar actividades y procedimientos que le permitan detectar el cometimiento de fraude en las operaciones que realiza una organización. Ver Figura 7.

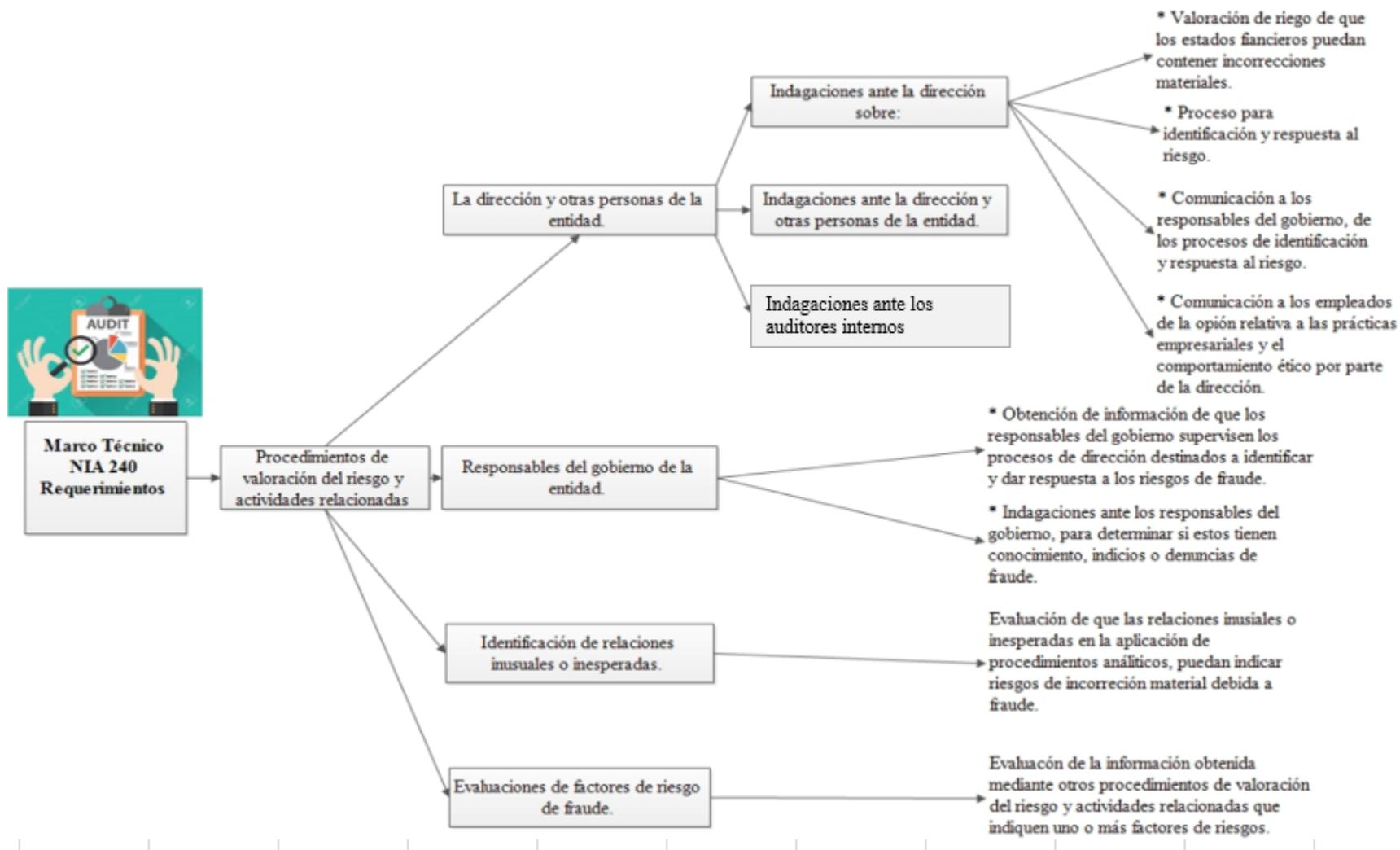


Figura 7: Procedimientos de valoración del riesgo NIA 240. **Fuente:** IAASB (2014). *Normas Internacionales de Auditoría y de Control de Calidad*. Elaborado por el equipo de trabajo.

La aplicación de esta norma se encuentra relacionada a las demás establecidas en las NIAS, específicamente la NIA 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno; la NIA 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados; así como la NIA 501 Evidencia de auditoría-consideraciones específicas para determinadas áreas, dado que forman parte de los procedimientos que debe realizar el profesional para recopilar la información y la evidencia necesaria que le permita determinar y descubrir si los encargados de la dirección y/o colaboradores están realizando prácticas de fraude en una organización.

- ✓ Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento NIEA 3000: Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica.

La norma es aplicable a los encargos aceptados por los profesionales en contaduría pública que no están relacionados a una auditoría o la revisión de información financiera histórica cubierta por las NIAS, como lo es la realización de un peritaje contable judicial.

Comprende la aplicación de principios y procedimientos que brindan una orientación para realizar y aceptar el trabajo, de manera tal que cumpla con: a) los requerimientos de ética; b) definición del proceso de control de calidad que proporcione seguridad razonable al resultado final; c) análisis del cliente para determinar la aceptación y los demás presentados en la Figura 8.

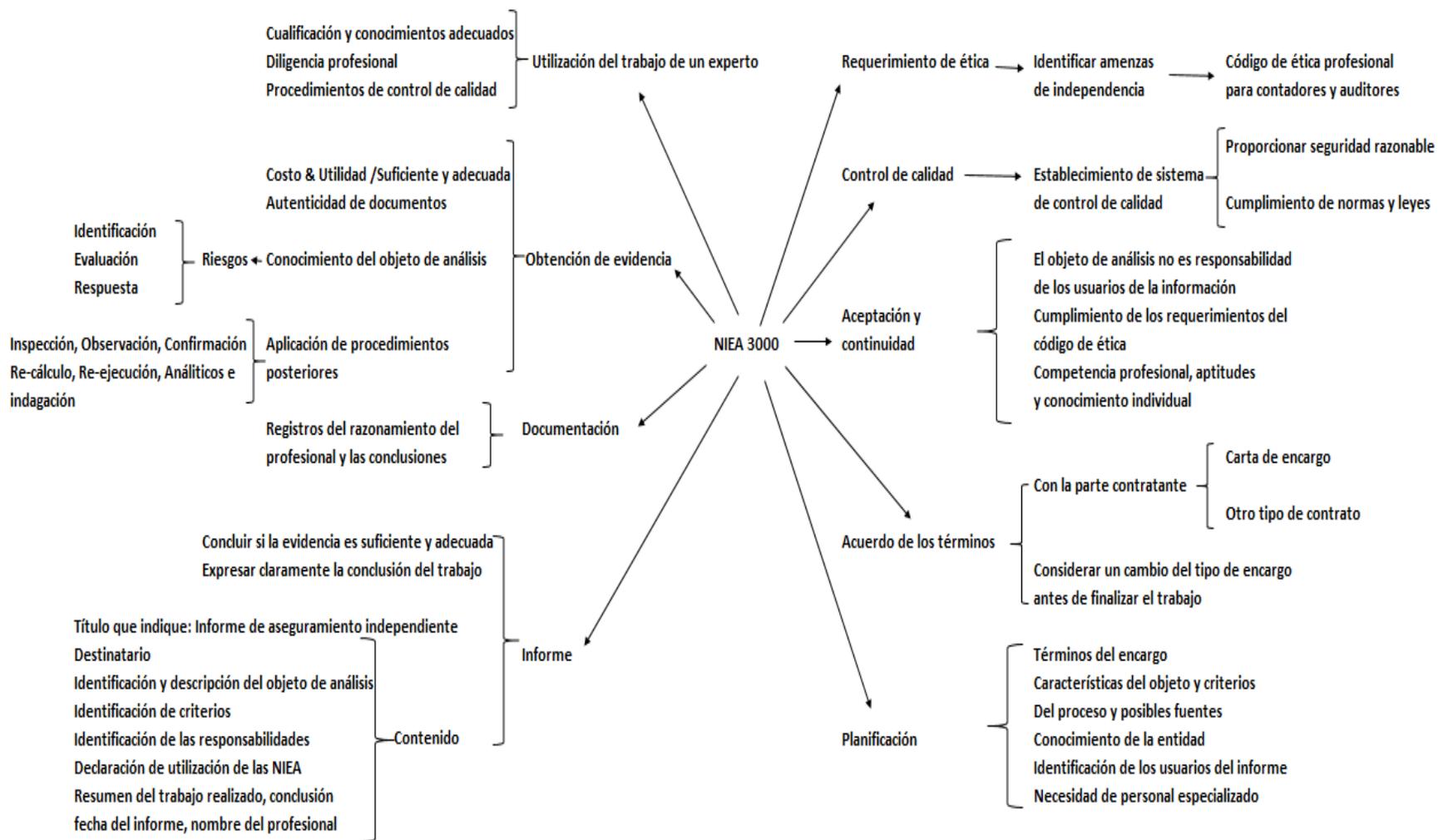


Figura 8: Requerimientos NIEA 3000. **Fuente:** IFAC (2005). *Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000*. Elaborado por el equipo de trabajo.

- ✓ Acuerdo de coordinación interinstitucional. Manual operativo para la cadena de custodia. Fiscalía General de la República. Policía Nacional Civil.

En el proceso de la cadena de custodia intervienen diferentes instituciones y profesionales que se encargan de manejar la evidencia desde su hallazgo hasta la realización del peritaje, es por ello que el objetivo de este manual es proporcionar conocimientos técnicos y científicos en este tema, principalmente a la División de la Policía Técnica. No obstante, el profesional en contaduría pública puede auxiliarse de este instructivo técnico dado que interviene en la etapa del peritaje contable judicial.

Existe una serie de principios que varían y se adecuan a la legislación de cada país, a continuación, se presentan los que se aplican a nivel nacional para este proceso:

- ✓ Responsable de la evidencia: debe velar por la seguridad, integridad y preservación de la evidencia que garantice la autenticidad de la misma;
- ✓ El personal encargado de la recolección de evidencias, genere o analice elementos de prueba, constituye un eslabón de la cadena de custodia;
- ✓ Inicia a partir de la recolección de las evidencias y por lo general finaliza con la comprobación de la autoridad judicial.
- ✓ Un fiscal debe dar la orden a la investigación, mediante oficio o de manera verbal, dejando constancia en el acta que se elabora para tal efecto;

- ✓ Debe aplicarse a evidencia de tipo material, por ejemplo: documentos, objetos, sustancias, fibras, entre otras;
- ✓ El personal que participa en la cadena de custodia, debe conocer los procedimientos a aplicar en la etapa que le corresponda intervenir;
- ✓ La evidencia debe embalsarse, rotularse y realizar el respectivo registro para garantizar su autenticidad;
- ✓ En el acta que se elabora el investigador, fiscal o personal encargado, debe hacer constar la descripción de la evidencia, lugar exacto, hora y fecha donde se recolectó y además el tipo de peritaje que se solicitó;
- ✓ Toda la evidencia debe reflejar un registro de la cadena de custodia, y dejar constancia de cada etapa, con la finalidad de probar en la etapa judicial la autenticidad de la misma;
- ✓ En la documentación elaborada para la preservación de la cadena de custodia no se deben dejar espacios en blanco, y si quedaren se deben anular con rayas o la letra (x); además las cantidades deben escribirse en letras y números entre paréntesis. No se permiten tachaduras, enmendaduras, entrelíneas y bolígrafos de diferente color, con el objetivo de evitar dudas en relación a la originalidad;
- ✓ El perito que analiza las muestras, debe elaborar un dictamen pericial que establezca la descripción, técnicas utilizadas, procedimientos de análisis, y el resultado;
- ✓ El personal que tenga evidencia bajo su cuidado, debe preservarla en un lugar adecuado con la finalidad de evitar su alteración producto de la humedad, calor, polvo, insectos, personas, entre otras;

- ✓ El profesional que realizará el peritaje, debe comprobar que la cadena de custodia no ha sido alterada o interrumpida, de ser así, debe comunicarlo inmediatamente con el fiscal del caso, existiendo la posibilidad de abstenerse de realizar el peritaje.
- ✓ Todo juez, fiscal, u otro profesional que por necesidad tenga que abrir la bolsa donde es empacada la evidencia, debe sellarla nuevamente colocando sus datos y firma sobre la selladura.

La búsqueda de evidencias debe realizarse utilizando el método más apropiado, así como la fijación de la misma a través de la elaboración del acta, la fotografía y/o video, la planimetría y la identificación de la evidencia. Una vez realizado ese proceso, el personal procede a la recolección, embalaje y etiquetado de la misma, lo cual debe ir debidamente rotulado para ser entregado a las instituciones o profesionales que realizaran el peritaje, para descubrir o valorar los medios de prueba.

Los peritajes son realizados por personas ajenas al proceso penal, con conocimientos especiales, ya que su función primordial consiste en ilustrar al juez y a las partes sobre un área de conocimiento que sale de la esfera jurídica., los cuales pueden ser requeridos por un juez, la Policía o la Fiscalía (Fiscalía General de la República-Policía Nacional Civil, 2003).

- ✓ Norma para realizar peritajes contables en El Salvador (NPCES)

El 30 de noviembre de 2018 fue publicado en el Diario Oficial N°225, Tomo N°421 la resolución 141 del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría en la que consta la emisión de esta nueva normativa con el objetivo de promover los lineamientos para el desarrollo técnico de peritajes contables, no obstante, el experto debe atender y responder a los

lineamientos que emanen de la autoridad competente. En caso de contradicciones entre lo técnico y legal el profesional se regirá por lo establecido en esta norma, la cual es aplicable a los peritajes contables, ya sea que se encuentren judicializados o no.

La NPCES orienta al profesional en las fases de valoración de riesgos, respuesta al riesgo y emisión del informe. Además, hace referencia al cumplimiento de los requerimientos de ética establecidos en el Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores, haciendo énfasis en la independencia del perito al prestar sus servicios, la confidencialidad de los casos, el escepticismo y juicio profesional al desarrollar cada una de las etapas del encargo.

La norma establece en tres fases el desarrollo del proceso pericial, las cuales son:

1. Planificación y valoración de riesgos.
2. Respuesta a los riesgos y desarrollo del peritaje contable.
3. Formación de conclusiones e informe pericial.

Es importante mencionar que este marco normativo es aplicable a peritos accidentales y peritos permanentes, indistintamente de su nombramiento dada la independencia en la realización del encargo, además sólo hace referencia a Perito Contable, contrario a algunas disposiciones legales. En relación a la fijación de los honorarios, se establece que el profesional es libre de pactar sus honorarios, absteniéndose de fijar pagos contingentes por logros favorables, no obstante, puede adicionar pagos adicionales justificados y reembolso de gastos imprevistos.

2.7 MARCO LEGAL

La evasión de impuestos puede ocasionar una infracción administrativa o un ilícito penal; la diferencia es que una infracción es simplemente una contravención a la ley y el ilícito penal o delito es una acción antijurídica que produce una lesión a un bien jurídico protegido por el Estado. Es por eso, que es importante estudiar las leyes que se aplican de manera específica a la investigación en estudio las cuales se detallan a continuación:

✓ Código Tributario

En el cual se especifican y establecen las obligaciones y derechos que adquieren los sujetos pasivos, ya sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable; asimismo, las sanciones que se adquieren por el incumplimiento de éstas. De ahí que, el objetivo de éste es regular la relación entre el fisco y los contribuyentes respecto a los tributos.

Entre los artículos que están directamente relacionados con la investigación se pueden mencionar: el Artículo 23, el cual establece que la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades legales considere la existencia de indicios de la comisión de delitos en contra de la Hacienda Pública, lo podrá comunicar directamente a la Fiscalía General de la República, sin que haya sido necesario agotar el procedimiento administrativo, e independiza éste último y el proceso penal, estableciendo una vía directa para informar a la fiscalía; el Artículo 91 en el cual se establece quienes están obligados a presentar la declaración, el Artículo 107 donde se detalla la obligación de emitir o entregar Comprobantes de Crédito Fiscal y otros documentos dependiendo de la naturaleza de la operación realizada.

El Artículo 120, el cual comprende la facultad que posee la Administración Tributaria para solicitar la información necesaria, ya sea simplemente para una inspección o hasta una fiscalización, 126 establece la obligación que tiene el sujeto pasivo de presentar o exhibir dicha información y de permitir el control a esta entidad. El Artículo 195 inciso último, establece que cuando se haya concluido las diligencias administrativas de tasación de impuestos sin que haya sido justificado el incremento patrimonial, se informará dicha circunstancia a la Unidad de Investigación Financiera de la Fiscalía General de la República.

De lo anterior, cabe mencionar los artículos relacionados a las sanciones que se pueden adquirir por no cumplir con las obligaciones de los artículos antes citados; entre los cuales se encuentra el 235, 238, 239, 241,253 y 254, en los que se establecen las multas por incumplimiento al no inscribirse en el Registro de Comercio, por no presentar la declaración, por no emitir y entregar documentos por cada operación, por negarse a proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria; asimismo, por evasión intencional y no intencional sucesivamente.

✓ Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios

Ésta tiene como objetivo regular el impuesto generado a través de las transferencias de bienes muebles, así como también la prestación de servicios; con la finalidad de que el fisco reciba el monto total que le corresponde según lo establecido en los respectivos artículos, en relación a la tasa fijada para ser aplicada a este tipo de actividades. En base a lo anterior, en la Tabla N°2 se presentan los artículos que son esenciales para la investigación.

Tabla 2*Consideraciones de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios*

Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios	
Hechos generadores	Art.4 La Transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales. Art.11 Retiro de las empresas de bienes muebles corporales. Art.14 La importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios. Art.16 Las prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una parte se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación. Art.74 Operaciones de Exportación
Período para cumplir con la obligación de declarar y pagar	Art.93 El período tributario será de un mes calendario. En consecuencia se deberá presentar mensualmente una declaración. Art.94 La declaración jurada incluirá el pago y deberá ser presentada dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente. En el caso del impuesto sobre las importaciones e internaciones de bienes será liquidado en el mismo acto en que se liquiden los impuestos aduaneros.
El tributo forma parte del costo o gasto, o en su parte de los ingresos	Art.70 No constituye un costo de los bienes y servicios adquiridos, importados o utilizados, salvo cuando los bienes o servicios estén destinados al uso o consumo final, a operaciones exentas o sujetos excluidos de dicho impuesto. Tampoco es un gasto deducible para los efectos del ISR.

Fuente: Asamblea Legislativa - República de El Salvador. *Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios* -Documento escrito. Consultado el día 05 de abril de 2018; Elaborado por el equipo de trabajo.

✓ Código penal

Éste enuncia los delitos o faltas que cometen las personas y las penas que tendrán que cumplir por ellas; por tal razón es considerado para la presente investigación, ya que el delito en estudio es considerado en este código, el cual lo tipifica como evasión de impuestos y lo regula según las especificaciones contenidas en la Tabla N°3.

Tabla 3
Consideraciones del Código Penal sobre la evasión de impuestos

Artículo	Descripción
19	<p>Acción y omisión El delito o falta puede ser realizado por acción o por omisión. En tal sentido, se considera que el dolo en la evasión de impuestos es susceptible de ser cometido ya sea por acción como por omisión, ya que específicamente se sanciona a quien omita las actividades citadas en el apartado de evasión de impuestos.</p>
249	<p>Defraudación al fisco Son delitos de defraudación al fisco los siguientes: a) evasión de impuestos; b) apropiación indebida de retenciones o percepciones tributarias; c) reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamientos indebidos; d) la falsificación en la impresión, emisión, entrega u otorgamiento de documentos que soportan operaciones tributarias, así como la tenencia o la circulación de los mismos. y; e) la proposición y conspiración para cometer cualquiera de los delitos anteriores.</p>
249-A	<p>Evasión de impuestos Quien omita declarar hechos generadores, o declare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con la finalidad de evadir impuestos; será sancionado con prisión, dependiendo del impuesto y monto evadido. a) Evasión de impuestos IVA, prisión de cuatro a seis años si el monto evadido en dicho período tributario fuere de cien mil a trescientos mil colones (\$11,428.57 a \$34,285.71); pero si dicha evasión excede de trescientos mil colones (\$34,285.71) en el período tributario, la pena será de seis a ocho años de prisión. b) Los contribuyentes del IVA, que se encuentren obligados a aplicar proporcionalidad del crédito fiscal, el monto evadido se establecerá tomando como base doce períodos tributarios y para la aplicación de la sanción se atenderá a los mismos montos y penas establecidas para el Impuesto sobre la Renta. Es decir, con prisión de cuatro a seis años, cuando la suma evadida sea de trescientos mil a quinientos mil colones (\$34,285.71 a \$57,142.86); y con prisión de seis a ocho años, si la evasión excede de quinientos mil colones (\$57,142.86).</p> <p>La regla anterior también será aplicable cuando existan remanentes de crédito fiscal en uno o más períodos tributarios que incidan en otros en los que se ha suscitado evasión de impuestos.</p>
251-A	<p>Modo de proceder Los modos de proceder en los casos de conductas delincuenciales constitutivas de delitos de defraudación al fisco, que hubieren concluido las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y que no existieren juicios o recursos pendientes en relación con tales diligencias administrativas.</p>
252	<p>Excusa absolutoria El evasor de impuestos puede hacer uso de este medio en cualquier etapa del proceso penal, siempre y cuando no se haya dictado sentencia definitiva, y el pago de lo evadido y accesorios debe realizarse de forma íntegra, pues no se establece la posibilidad de pagos parciales.</p>

Fuente: Asamblea Legislativa – República de El Salvador. *Código Penal*. Consultado el 10 de julio de 2018. Elaborado por el equipo de trabajo.

✓ Medios de evasión en los ámbitos tributario y penal

Es de relevancia conocer cuáles son los diferentes medios de evasión de impuestos utilizados por los contribuyentes, para llevar a cabo dicho delito; dichos medios son abordados en la legislación tributaria y penal, con el objetivo de manifestar las consecuencias a las que se enfrentará cualquier persona natural o jurídica que proceda a actuar de manera ilícita en esta tipificación de delito. Cabe mencionar, que las legislaciones anteriormente citadas, guardan una afinidad que permite la adecuación de diferentes circunstancias análogas, para lo cual se presenta la Tabla N°4 para una mejor comprensión.

✓ Código Procesal Penal

Éste se encarga de regular los procedimientos a seguir por el cometimiento de delitos y faltas penales. Por tal razón, es abordado en la presente investigación, puesto que establece que el Juez o tribunal ordenará peritajes, cuando sea necesario o conveniente poseer conocimientos especiales para esclarecer o valorar un elemento de prueba. Es por ello, que plasma en su regulación el proceso para la asignación de peritos en el ente judicial y las consideraciones en cada etapa desde la asignación hasta la presentación del informe ante el juez. Para una mejor comprensión se presenta la Tabla N°5, la cual contiene los artículos que regulan dicho proceso.

Tabla 4*Medios de evasión de impuestos en los ámbitos tributario y penal*

Ámbito Administrativo – Art. 254 Código Tributario	Ámbito Penal – Art. 349-A Código Penal
a) No llevar contabilidad existiendo obligación legal de ello o llevar múltiple contabilidad;	1) No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias;
b) Contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes, con los datos que surjan de las declaraciones;	2) Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación;
c) Declaraciones que contengan datos falsos;	3) Declarando información falsa o inexacta;
d) No suministrar o suministrar falsos, los avisos, datos, informes, ampliaciones y explicaciones, existiendo obligación legal de hacerlo;	4) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello;
e) Exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando, atendidos el volumen de los ingresos del contribuyente y la escasa cuantía de lo excluido, pueda calificarse de simple olvido excusable;	5) Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias;
f) Suministro de informaciones inexactas sobre las actividades y negocios concernientes a ventas, compras, existencias o valuación de mercaderías, capital invertido o cualquier otro factor de carácter similar;	6) No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas;
g) Cuando el contribuyente, su representante o apoderado, se valiere de cualquier tipo de maniobra para evadir la notificación de cualquier actuación de la Administración Tributaria;	7) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido;
h) No presentar la declaración. Se entiende omitida la declaración, cuando ésta fuere presentada después de notificado el acto que ordena la fiscalización;	8) Respaldando sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.
i) Ocultación o destrucción de documentos.	

Fuente: Iniciativa Social para la Democracia ISD. *Informe de análisis sobre la evasión y elusión fiscal en El Salvador*-Documento Escrito. Consultado el día 10 de abril de 2018.

Tabla 5*Asignación de peritos en el proceso judicial.*

Artículo	Descripción
226	<p>Nombramiento de Peritos. Clasificación</p> <p>El juez o tribunal ordenará peritajes, cuando para descubrir o valorar un elemento de prueba, sea necesario o conveniente poseer conocimientos especiales en alguna ciencia, arte o técnica. Los peritos serán de dos clases: Permanentes o accidentales. Son peritos permanentes: a) Los nombrados por la Corte Suprema de Justicia en el Instituto de Medicina Legal o en cualquier otra dependencia de la misma. b) Los técnicos y especialistas de la Policía Nacional Civil. c) Los especialistas de las facultades y escuelas de la Universidad de El Salvador y de las dependencias del Estado e instituciones oficiales autónomas. d) Los Directores o jefes de los centros asistenciales del Estado o los que aquéllos designen. e) Los miembros de cualquier asociación o institución cuya finalidad sea el estudio o análisis de la medicina legal y de las ciencias forenses, que desempeñen algún cargo o empleo público. Son peritos accidentales los que nombre la autoridad judicial para una pericia determinada. En el caso de los peritos permanentes no será necesaria su juramentación o protesta para la práctica de las diligencias; su salario habitual serán sus honorarios y la institución para la cual trabajan estará obligada a conceder el permiso para la pericia.</p>
227	<p>Calidad habilitante</p> <p>Los peritos deberán tener título en la materia a que pertenezca el punto sobre el que han de pronunciarse, siempre que la profesión, arte o técnica estén reglamentadas. En caso contrario, podrá designarse a personas de idoneidad manifiesta.</p>
228	<p>Obligatoriedad del cargo</p> <p>El designado como perito deberá desempeñar fielmente el cargo.</p>
229	<p>Incapacidad e incompatibilidad</p> <p>No podrán ser peritos los menores de edad, los mentalmente incapaces, los que puedan abstenerse de declarar como testigos o hayan sido citados como tales y los inhabilitados para ejercer la ciencia, arte o técnica de que se trate.</p>
231	<p>Nombramiento y notificación</p> <p>El juez o tribunal designará un perito, salvo que estime necesario nombrar otros. La realización de la diligencia será notificada a las partes con la indicación de los puntos de pericia y del nombre del perito.</p>
232	<p>Facultad de proponer</p> <p>En el término de tres días a partir de la notificación, las partes podrán proponer a su costa otro perito. También podrán proponer puntos de pericia distintos u objetar los propuestos por el juez o tribunal. Este resolverá de inmediato, sin recurso alguno.</p>
233	<p>Dirección del peritaje</p> <p>El juez o fiscal que ordene la pericia formulará las cuestiones objeto del peritaje, fijará el plazo en que ha de realizarse y pondrá a disposición de los peritos las actuaciones y elementos necesarios para cumplir el acto.</p>
234	<p>Conservación de objetos</p> <p>Al practicar la pericia se procurará que los objetos a examinar sean en lo posible conservados, de modo que el peritaje pueda repetirse. Si es necesario destruir o alterar los objetos o sustancias a analizarse o existe discrepancia sobre el modo de realizar las operaciones, los peritos informarán a quien ordenó la diligencia antes de proceder a su realización.</p>
235	<p>Ejecución</p> <p>Siempre que sea posible y conveniente, los peritos practicarán conjuntamente el examen y deliberarán en sesión conjunta.</p>

- 236 **Dictamen**
El dictamen pericial se expedirá por escrito o se hará constar en acta, y contendrá en cuanto sea posible: 1) La descripción de la persona, objeto, sustancia o hecho examinado, tal como han sido observados. 2) Las cuestiones objeto del peritaje y una relación detallada de las operaciones, de su resultado y la fecha en que se practicaron. 3) Las conclusiones que formulen los peritos. 4) Cualquier otro dato útil surgido de la pericia y las investigaciones complementarias que recomienden la profesión, ciencia, arte u oficio, dentro de cuya especialidad se ha realizado.
- 237 **Ampliación y aclaración del dictamen**
El Juez o Tribunal podrá ordenar que el dictamen pericial sea ampliado o que se rinda con mayor claridad, o que se expliquen ciertos conceptos que se consideren oscuros. Las partes tendrán derecho a solicitar la ampliación o explicación referida, dentro de cinco días de conocido el dictamen; el juez o tribunal resolverá sobre su procedencia. Si los informes discrepan en puntos fundamentales, el juez o tribunal podrá nombrar uno o más peritos distintos, para que evalúen las conclusiones y, si es necesario, realicen otra vez el peritaje.
- 239 **Reserva**
El perito guardará reserva de todo cuanto conozca con motivo de su actuación. El juez o tribunal, mediante resolución fundada, procederá a sustituir a los peritos en caso de mal desempeño de sus funciones.
- 240 **Honorarios**
Los peritos accidentales tendrán derecho a cobrar honorarios conforme los precios de plaza.

Fuente: Asamblea Legislativa – República de El Salvador. *Código Procesal Penal*. Consultado el 10 de julio de 2018. Elaborado por el equipo de trabajo.

La prueba pericial también es considerada en el mencionado código, en éste se establecen los medios de prueba que pueden ser utilizados en el proceso penal para la incorporación de evidencia, tales como: la inspección, inspección del lugar de los hechos, la prueba anticipada, la reconstrucción, el registro, el secuestro de objetos, las intervenciones corporales, la prueba pericial, la prueba documental, reguladas en los Artículos 163, 164, 167, 173, 174, 175, 176, 178, 180, 181, 182, 183, 184, 195, 202, 206 207, 270, principalmente. Ver Tabla N°6.

Tabla 6*Prueba pericial.*

Artículo	Descripción
243	<p>Prueba mediante objetos En caso de impugnación sobre la admisión de la prueba mediante objetos con fines demostrativos, la parte interesada acreditará su autenticidad durante el interrogatorio de testigos o peritos. Antes de mostrarle al testigo o perito el objeto se le interrogará sobre sus características y la posibilidad de reconocerlo. En caso que sea procedente, el objeto será exhibido para su reconocimiento.</p>
244	<p>Prueba documental Los documentos públicos, auténticos y privados, de conformidad con las leyes de la materia, serán admisibles como prueba siempre que no sean falsos o presenten alteraciones o deterioro; salvo que los hechos investigados estén relacionados a cualquiera de estas circunstancias. En caso de deterioro, si es posible acreditar que el contenido del documento es inteligible y su sentido no se ve afectado por tales circunstancias, será admitido para ser presentado como prueba.</p>
249	<p>Métodos de autenticación Para la incorporación de la prueba documental a la vista pública, se seguirá el proceso de autenticación conforme a los requisitos establecidos para la producción de prueba por objetos. En lo demás quedará sujeto a las reglas establecidas para la prueba testimonial o pericial.</p>
251	<p>Aplicación Las personas que hayan tenido contacto con los objetos y documentos incautados o recolectados registrarán toda la información necesaria para facilitar la constatación de autenticidad de los mismos en las diferentes etapas de su manejo o utilización, tales como recolección, embalaje, transporte, análisis y custodia. El defensor o el querellante podrán solicitar el auxilio judicial necesario para que la policía aplique cadena de custodia cuando encontraren objetos o documentos sujetos a tales requisitos.</p>
252	<p>Legalidad de la cadena de custodia Si alguna de las partes impugna de manera fundada la cadena de custodia, la parte interesada en la admisión del objeto o documento deberá demostrar su integridad. Por regla general no estarán sujetos a cadena de custodia los objetos que posean características propias, que los diferencien de manera inequívoca de otros de su misma especie. La interrupción de la cadena de custodia será valorada por el juez</p>

Fuente: Asamblea Legislativa – República de El Salvador. *Código Procesal Penal*. Consultado el 10 de julio de 2018. Elaborado por el equipo de trabajo.

CAPÍTULO III: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1 ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN

El enfoque bajo el cual se desarrolló la investigación es cuantitativo, dado que consiste en un proceso secuencial y probatorio que permite la medición de las variables del contexto para posteriormente realizar conclusiones basadas en datos estadísticos obtenidos a través de la recopilación de información. Además, es deductivo partiendo de lo específico a lo general, es decir que a partir de la obtención de información de la unidad de análisis se realizaron conclusiones generales del fenómeno objeto de estudio.

Se aplicó el estudio de tipo analítico descriptivo, ya que se esperaba realizar un análisis de la problemática en estudio y la importancia del rol del profesional en contaduría pública en el área de auditoría forense, específicamente en el desarrollo de un peritaje contable para la detección de la evasión del IVA; lo cual, se logró a través de la aplicación del método hipotético-deductivo.

De lo anterior, es de mencionar que es hipotético ya que nos permitió realizar un estudio de los aspectos o situaciones generales que dan pauta al origen del fenómeno y a la vez formular la hipótesis que nos orientó al resultado buscado; deductivo porque nos ayudó a determinar los indicios o factores que inciden en la evasión de impuestos; de ahí, admitir la necesidad de plantear una alternativa de solución en la cual esté involucrado el profesional antes mencionado.

3.2 DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL

3.2.1 Delimitación espacial

De acuerdo a la problemática en estudio, en la investigación se abordó a los profesionales inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría que se encuentran ejerciendo en el Departamento de San Salvador, ya que es uno de los departamentos donde se concentra la mayor actividad económica, siendo los idóneos para obtener la información real sobre los conocimientos obtenidos en ésta área durante su desempeño profesional.

3.2.2 Delimitación temporal

El período de estudio de la investigación estuvo comprendido desde el año 2015, ya que según datos de CEPAL “las pérdidas para el fisco salvadoreño ocasionadas por la evasión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) alcanzaron \$900 millones en dicho año, una cifra similar al presupuesto ejecutado en salud y seguridad de ese año, encabezando así, la lista de pérdidas tributarias por evasión del IVA en América Latina” (Diario El Mundo, 2017, pág. s/n); hasta el año 2017, considerando que en octubre del mencionado año la Asamblea Legislativa aprobó el decreto transitorio de amnistía fiscal que favoreció a deudores tributarios y aduaneros, puesto que una de las características del problema es el costo/beneficio de evadir (Diario El Mundo, 2017, pág. s/n).

3.3 SUJETOS Y OBJETO DE ESTUDIO

3.3.1. Unidad de análisis.

La unidad de análisis a considerar en la investigación es el profesional inscrito en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, que se encuentre ejerciendo en el Departamento de San Salvador.

3.3.2. Universo y muestra.

La población para esta investigación la conforman los profesionales inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría en el Departamento de San Salvador. Según los datos proporcionados por la institución antes mencionada, en esta área se encuentran un total de 1,450 personas naturales inscritas (Ver Anexo N°1). La muestra se determinó en base a la formula estadística para poblaciones finitas.

$$n = \frac{N \cdot p \cdot q \cdot Z^2}{e^2(N - 1) + p \cdot q \cdot Z^2}$$

Donde:

n = tamaño de la muestra

N = Población

Z = Coeficiente de confianza (área bajo la curva de un nivel de confianza dado)

p = probabilidad de éxito de que la problemática exista

q = probabilidad de fracaso

e = margen de error.

Se tomó un nivel de confianza de 90%, indicando que de cada 100 respuestas obtenidas se espera que 90 estén dentro de las expectativas de la investigación, siendo el margen de error dispuesto aceptar del 10%

Sustituyendo en la fórmula:

$$n = ?$$

$N = 1,450$ profesionales en contaduría pública inscritos

$Z = 1.645$ nivel de confianza 90%

$p = 75\%$ (probabilidad de éxito)

$q = 25\%$ (probabilidad de fracaso)

$e = 10\%$ nivel de error

$$n = \frac{1,450 \times 0.75 \times 0.25 \times 1.645^2}{0.10^2(1,450 - 1) + 0.75 \times 0.25 \times 1.645^2} = \frac{735.70}{14.49 + 0.5073} = \frac{735.70}{14.9973} = 49.0554$$

La muestra determinada es de 49 profesionales en Contaduría Pública que se encuentren laborando en el Departamento de San Salvador.

3.3.3 VARIABLES E INDICADORES

Determinación de variables

Independiente: Modelo de peritaje contable basado en la normativa técnica y legal.

Dependiente: Evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios.

Por medio de estas variables, se pretendió contribuir a disminuir los actos relacionados a la evasión de impuestos a través de la detección, aplicando un modelo de peritaje contable que

cumpla con los requerimientos de la normativa técnica y legal. Dado que estas variables se encuentran estrechamente relacionadas, ya que la variable independiente permitió la unificación de procedimientos que ayudaron a evaluar con mayor precisión los indicios de este tipo de fraude y dar a conocer las vías más utilizadas; y así disminuir el impacto que genera la variable dependiente en la sociedad.

En la Tabla N°7 se colocaron los indicadores que guardan relación con las variables; así como también, las técnicas e instrumentos a utilizar para el logro de éstos.

3.4 TÉCNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS

Para la recopilación de información, se utilizaron diversas fuentes como libros de texto, sitios web, leyes y normas aplicables, trabajos de graduación y publicaciones; esto relacionado con peritajes contables y evasión del IVA.

El instrumento que se utilizó para la recopilación de información fue por medio de un cuestionario dirigido a los profesionales inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, el cual está formulado con una serie de preguntas orientadas a determinar los factores o situaciones que inciden en el cometimiento de la evasión del IVA y los procedimientos necesarios para la ejecución de un peritaje contable, por medio del cual se obtengan las pruebas relacionadas a dicho delito.

Tabla 7

Variables e indicadores formulados a partir de la hipótesis.

Variable dependiente	Variable independiente	Indicadores	Técnicas a utilizar	Tipos de instrumentos a utilizar
Evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios	Modelo de peritaje contable basado en la normativa técnica y legal.	V.I. Esquemmatización de todos los elementos normativos.	Análisis de contenido	Documento escrito Mapa conceptual Cuadro sinóptico Cuadro resumen
		V.D. Recolección de datos. V.D. Procesamiento de la Información V.D. Casos informados a la FGR.	Encuesta Cálculo Análisis de Contenido	Cuestionario Hoja de Cálculo (Excel) Documento Escrito
		V.D. Resumen de los instructivos emitidos por el Ministerio de Hacienda.	Análisis de contenido	Documento Escrito Matriz de Riesgo Mapa Mental
		V.I. Esquemmatización y diseño de los procedimientos.	Análisis de contenido.	Mapa de procesos y Documento Escrito
		V.I. Casos de evasión de impuestos detectados por el ministerio de hacienda. V.I. Resumen de casos de evasión judicializados .	Análisis de contenido Observación	Documentación de instituciones públicas Cedula Narrativa

Fuente: Elaborado por el equipo de trabajo.

3.5 PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN

3.5.1 Procesamiento de la información

La información recopilada a través del cuestionario fue ingresada en la hoja de cálculo del programa de Microsoft Excel, ya que fue la herramienta que nos facilitó el diseño de gráficos para una mayor comprensión de los resultados.

La manera de procesar la información obtenida se realizó según los pasos mencionados a continuación:

- 1- Ingreso de los resultados recolectados en la hoja de cálculo de Excel.
- 2- Distribución de los datos en afirmaciones y negaciones por cada respuesta obtenida.
- 3- Preparación de gráficos por cada situación analizada.

3.5.2 Análisis e interpretación de los datos procesados.

Una vez que se tabularon los datos se procedió a su respectivo análisis, para ello se utilizaron las tablas y gráficos elaborados, los cuales sirvieron de soporte para la interpretación de los resultados a las preguntas hechas en la encuesta. Todo para conocer los procesos o procedimientos necesarios que contiene el modelo de peritaje contable para la detección de la evasión del impuesto IVA del presente estudio.

3.7 PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS

3.7.1 Comprobación de la problemática y situación actual.

- Relación de pregunta n°1 y n°2: Hechos generadores y mecanismos más recurrentes que pueden ser utilizados en la evasión fiscal. (Variable dependiente)

N°1: De las siguientes opciones, según su percepción, ¿Podría calificar la recurrencia de cada uno de los hechos generadores en los cuales considere que se práctica la evasión del impuesto IVA? Calificar donde 1 es el menos recurrente y 5 el más recurrente.

N°2: ¿Podría calificar según su percepción, la recurrencia de los mecanismos que se mencionan a continuación que pueden ser utilizados para la evasión fiscal? Donde 1 es la opción menos recurrente y 5 lo más recurrente.

De acuerdo a los resultados obtenidos en la recolección de datos se identificó que tres de los cinco hechos generadores del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios son considerados los más susceptibles para la evasión del impuesto IVA según la opinión de los profesionales en contaduría pública.

Respuestas Pregunta N°1	Frecuencia absoluta					Total	Frecuencia relativa					Total
	1	2	3	4	5		1	2	3	4	5	
a) Transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales	0.8	2.2	2.8	2.60	1.4	9.8	2%	4%	6%	5%	3%	20%
b) Retiro de bienes muebles corporales de las empresas	0.6	1.6	2.8	3.00	1.8	9.8	1%	3%	6%	6%	4%	20%
c) La importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios	1.2	3	2.4	1.60	1.6	9.8	2%	6%	5%	3%	3%	20%
d) Prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una de las partes se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación	1.2	1.4	2	2.80	2.4	9.8	2%	3%	4%	6%	5%	20%
e) Operaciones de Exportación	2.6	2.2	2.2	1.60	1.2	9.8	5%	4%	4%	3%	2%	20%
TOTAL	6.4	10.4	12.2	11.60	8.4	49	13%	21%	25%	24%	17%	100%

En la tabla se observa que la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales es considerada susceptible para este tipo de prácticas, ya que fue valorada entre 2 a 4 en la escala obteniendo un 5% en el nivel 4. En ese sentido las transferencias de bienes en subastas públicas, permutas, daciones en pago, los aportes de bienes muebles de sociedades a otras entidades, adjudicaciones y transferencias realizadas en la liquidación de sociedades son consideradas relativamente como uno de los factores para la evasión de impuestos.

En el caso de retiro de bienes muebles corporales de las empresas, se observa que fue calificado en la escala de 2 a 5 obteniendo un 4%, siendo considerado el segundo de los más recurrentes, por el hecho que está directamente relacionado con las afectaciones internas que se realizan en el inventario ya sea como autoconsumo, o por regalías, sorteos, promociones, que efectúen los contribuyentes. Además, los faltantes en el inventario son considerados como afectaciones o retiros del mismo. Según los resultados obtenidos, estos son uno de los principales factores que influyen la evasión de impuestos.

Si bien las importaciones e internaciones de bienes muebles corporales y de servicios reflejan los porcentajes más altos en la escala del 1 al 3, calificada como una de las menos recurrentes para la evasión dado los trámites en aduana para ingresar al país, siempre pagan el impuesto IVA; no obstante, existe el contrabando de mercancías que se convierte en una vía directa para evitar el pago de los impuestos. En ese sentido en teoría, la entrada de mercancías bajo la vía legal no es considerada como un factor para la evasión, pero bajo la vía ilegal se convierte en un factor latente para esta práctica.

En la tabla se observa que las prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una de las partes se obliga a prestarlos y la otra a pagar una contraprestación refleja un 6%, calificada en la escala del 3 al 5 como la tercera más recurrente para la evasión. Dada la economía del país, los sectores económicos con mayor fluctuación son el sector comercio y servicios, en donde las prácticas fraudulentas específicamente la evasión de impuestos se realizan con frecuencia.

Si bien las operaciones de exportación se encuentran gravadas con tasa cero según el artículo 75 de la ley que regula dicho impuesto, todas las operaciones internas gravadas cuya finalidad sea la actividad de exportación pueden ser deducibles del débito fiscal, en ese sentido existe la posibilidad de que este factor sea susceptible a la evasión. No obstante, en la tabla se observa que fue calificada del 1 al 3, obteniendo un 5% en la primera columna siendo considerada como una de las menos recurrentes para la evasión.

Respuestas Pregunta N°2	Frecuencia absoluta					Total	Frecuencia relativa					Total
	1	2	3	4	5		1	2	3	4	5	
a) No llevando contabilidad.	0.36	0.73	0.91	1.00	1.46	4.46	0.7%	1.5%	1.9%	2.0%	3.0%	9.1%
b) Sub-declaración impositiva y omisión de la declaración.	0.27	0.91	1.09	1.09	1.09	4.46	0.6%	1.9%	2.2%	2.2%	2.2%	9.1%
c) Uso de prestanombres, (Testaferros)	0.27	0.82	1.18	0.82	1.37	4.46	0.6%	1.7%	2.4%	1.7%	2.8%	9.1%
d) Domicilio en el extranjero y paraísos fiscales	0.27	1.00	1.27	0.64	1.27	4.46	0.6%	2.0%	2.6%	1.3%	2.6%	9.1%
e) Vacíos legales y fraudes de ley.	0.36	0.64	0.91	1.09	1.46	4.46	0.7%	1.3%	1.9%	2.2%	3.0%	9.1%
f) No facturación, doble facturación, sobrefacturación en compras y sub-facturación en ventas.	0.27	0.27	0.73	1.18	2.00	4.46	0.6%	0.6%	1.5%	2.4%	4.1%	9.1%
g) Mutuos	0.73	1.37	1.00	0.82	0.46	4.37	1.5%	2.8%	2.0%	1.7%	0.9%	8.9%
h) Devolución IVA exportador	1.27	1.09	0.91	0.64	0.55	4.46	2.6%	2.2%	1.9%	1.3%	1.1%	9.1%
i) Apropiación indebida de retenciones o percepciones.	0.36	0.82	1.09	1.27	0.91	4.46	0.7%	1.7%	2.2%	2.6%	1.9%	9.1%
j) sobre-aplicación de notas de crédito	0.73	0.82	1.18	1.00	0.73	4.46	1.5%	1.7%	2.4%	2.0%	1.5%	9.1%
k) Omisión de llevar registro de control de inventarios.	0.09	0.91	1.18	0.82	1.46	4.46	0.2%	1.9%	2.4%	1.7%	3.0%	9.1%
TOTAL	5.01	9.37	11.47	10.37	12.74	49.0	10.2%	19.1%	23.4%	21.2%	26.0%	100.0%

Los mecanismos de evasión identificados en la caracterización del problema, son los que precisamente han sido considerados por los profesionales los más frecuentes en las actividades de

transferencia de bienes muebles y la prestación de servicios. En la tabla que corresponde a la pregunta N°2 fueron colocados dichos mecanismos para conocer cuáles eran considerados los más recurrentes, se observa que no llevar contabilidad formal fue calificado en la escala del 3 al 5 con un 3%; la sub declaración y omisión de declaración, fue calificado en la misma escala con un 2.2% siendo de las dos más frecuentes; el uso de testaferros y domicilio en el extranjero y paraísos fiscales se encuentran en la escala de 2 a 5, obteniendo una variación en la frecuencia por lo que se consideran relativamente recurrentes.

Entre las opciones más recurrentes calificados en la escala de 4 a 5 se encuentran los vacíos legales y fraudes de ley con un 3%, la no facturación, doble facturación, sobrefacturación en compras y sub-facturación en ventas un 4.1%, es más frecuente en el área de prestación de servicios ya que las transacciones no se pueden cotejar con un inventario físico y el registro de los clientes es menos formal.

Entre las opciones menos recurrentes se encuentran los mutuos y devolución IVA exportador obtuvieron la mayor frecuencia en la escala de 1 a 3 con 2% y 2.2 respectivamente. Por otra parte, la apropiación indebida de retenciones y percepciones recibió un 2.6% en la columna 4, y 2% en la columna 3 considerándose relativamente recurrente. Es importante mencionar que los casos reportados en el Tribunal de Apelaciones de los impuestos internos y Aduanas por casos de apropiación indebida de retenciones o percepciones que no son declaradas ni enteradas por los sujetos obligados, son frecuentes, no obstante, según la opinión de los profesionales este mecanismo es relativamente recurrente.

En el caso de la sobre aplicación de notas de créditos, fue calificada de la escala 1 a 5 reflejando poca variación entre sí, recibiendo un 2.4% en la columna 3 por lo que se considera relativamente recurrente.

La omisión de llevar registros de control de inventarios refleja un 3% en la columna 5, este último es fundamental en el sector comercial dado que al no existir los controles adecuados los datos reflejados pueden estar siendo manipulados, reflejando una sobre o sub valoración de los mismos, aplicando ajustes para hacer coincidir el inventario físico con lo registrado en la cuenta de inventario contablemente. Este mecanismo está directamente relacionado con el retiro de bienes muebles corporales de las empresas, por el hecho de estar relacionado con las afectaciones al inventario.

- Relación de pregunta n°1 y n°3: Factores o indicios que podrían permitir la evasión de impuestos en los hechos generadores del impuesto IVA. (Variable dependiente)

N°1: De las siguientes opciones, según su percepción, ¿Podría calificar la recurrencia de cada uno de los hechos generadores en los cuales considere que se práctica la evasión del impuesto IVA? Calificar donde 1 es el menos recurrente y 5 el más recurrente.

N°3: Califique según su percepción para cada caso, la recurrencia de los factores o indicios que podrían permitir la evasión del impuesto IVA. Donde 1 es lo menos recurrente y 5 lo más recurrente.

Respuestas Pregunta N°3	Frecuencia absoluta					Total	Frecuencia relativa					Total
	1	2	3	4	5		1	2	3	4	5	
a) Baja probabilidad de ser fiscalizado.	0.5	1.25	1.375	1.38	1.625	6.13	1.0%	2.6%	2.8%	2.8%	3.3%	12.5%
b) La injusticia en la repartición de la carga tributaria.	0.88	0.875	1.875	1.38	1.125	6.13	1.8%	1.8%	3.8%	2.8%	2.3%	12.5%
c) La desconfianza en la inversión de los caudales públicos.	1	0.75	2	1.63	0.75	6.13	2.0%	1.5%	4.1%	3.3%	1.5%	12.5%
d) Los defectos técnicos de la ley tributaria.	0.75	0.75	2.5	0.88	1.25	6.13	1.5%	1.5%	5.1%	1.8%	2.6%	12.5%
e) Falta de divulgación (Defectos de la organización administrativa de las empresas)	0.75	1.375	2	1.00	1	6.13	1.5%	2.8%	4.1%	2.0%	2.0%	12.5%
f) Costo / Beneficio de evadir.	0.25	1	1.625	1.38	1.875	6.13	0.5%	2.0%	3.3%	2.8%	3.8%	12.5%
g) Poca educación fiscal.	0.5	1	1.5	0.63	2.5	6.13	1.0%	2.0%	3.1%	1.3%	5.1%	12.5%
h) Otros.	2.38	0.75	1.375	0.63	1	6.13	4.8%	1.5%	2.8%	1.3%	2.0%	12.5%
TOTAL	7	7.75	14.25	8.88	11.13	49	14.3%	15.8%	29.1%	18.1%	22.7%	100.0%

Según los resultados de la recolección de datos a través del instrumento utilizado, los hechos generadores más susceptibles se concentran en las operaciones internas del país. Considerando importante la tipificación de los factores o indicios que contribuyen al cometimiento de esta práctica, según las respuestas recibidas, estos coinciden con la caracterización del problema formulada al inicio de la investigación.

En la tabla se observa que la opción de baja probabilidad de ser fiscalizado, es considerada una de las más recurrentes con un 3.3% de las opiniones en la columna 5, dado que la selección de los contribuyentes que son sujetos a fiscalización de manera general es aleatoria. En ese sentido, no todos son sometidos a este proceso de manera regular cada periodo de tiempo. Además, los profesionales en contabilidad consideran que las fiscalizaciones que se realizan no son focalizadas, así como falta de objetivos claros y de pericia; así como la ausencia de visitas a contribuyentes y de asignación de auditor fiscal.

Los factores de costo/beneficio de evadir y la poca educación fiscal, recibieron un 3,8% y 5.1% de las opiniones en la columna 3, considerándose relativamente recurrente. Estos se limitan a la regulación legal, aspectos técnicos que se consideran como vacíos legales o falta de sanciones más rigurosas para disminuir la evasión. Recientemente en el mes de octubre se publicó en el

Diario Oficial que los procesos de fiscalizaciones correspondientes a los años 2014 y 2015 quedaban sin efecto, independientemente de la etapa en la que se encontraran y además estos casos no pueden ser re-aperturados posteriormente, excepto aquellos casos que ya se encuentran en la etapa judicial. Este tipo de medidas contribuyen a incrementar este factor, dado que, en lugar de aplicar sanciones más agresivas, se aprueban procesos que debilitan la confiabilidad y seriedad de las investigaciones en curso.

En el caso de las opciones de injusticia en la repartición de la carga tributaria, la desconfianza en la inversión de los caudales públicos y la falta de divulgación relacionados a los defectos de la organización administrativa de las empresas, obtuvieron el mayor porcentaje en la columna 3 siendo de 3.8%, 4.1% y 4.1% respectivamente, considerándose relativamente recurrente como factor para la evasión de impuestos.

- Relación de pregunta n°5, n°6 y n°7: Experiencia del profesional en la realización de peritajes contables bajo el requerimiento de un juzgado. (Variable independiente)

N°5: ¿Ha realizado alguna vez un peritaje contable para determinar la evasión de impuestos bajo el requerimiento de un juzgado?

N°6: Si su respuesta anterior es positiva, ¿cuántas veces usted ha sido llamado para realizar un peritaje contable?

N°7: Si su respuesta fue negativa ¿Posee usted algún conocimiento acerca del proceso de peritaje contable por casos de evasión del impuesto IVA?

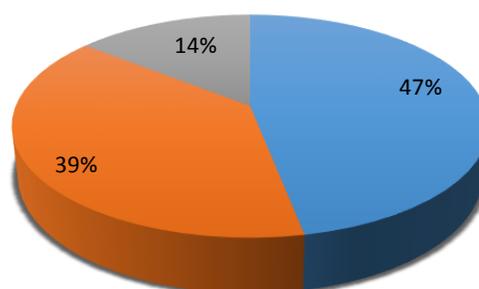


Los profesionales en contaduría pública se pueden especializar y poseer conocimientos en diferentes áreas o no. De acuerdo a los resultados obtenidos la especialización o práctica de peritaje contable por requerimiento de un juzgado no es una de las áreas más predominantes en el campo profesional, ya que sólo el 16% de la muestra encuestada ha sido requerida para la realización de esta actividad, mientras que el resto no ha participado en esta área. No obstante, el 47% manifiesta poseer los conocimientos sobre el proceso de peritaje contable en casos de evasión del impuesto IVA, un 39% de los profesionales que no poseen experiencia en este campo tampoco poseen conocimientos sobre el proceso de este tipo de peritaje.

Empíricamente se conoce que son pocos los profesionales especializados específicamente en el peritaje contable, pero con la muestra encuestada se ha comprobado que efectivamente los profesionales que participan en este tipo de actividades es una minoría, y que no existía una normativa técnica específica para esta especialización.

7. Si su respuesta fue negativa ¿Posee usted algún conocimiento acerca del proceso de peritaje contable por casos de evasión del impuesto IVA?

■ a) Sí ■ b) No ■ No respondieron



Del 16% de profesionales que tienen experiencia en peritajes contables, lo cual equivale a 7 personas, dos de ellas han realizado esta actividad más de cinco veces; mientras que cuatro personas han sido llamados al menos una vez.

El 14% de los profesionales que no contestaron a la pregunta n^o7, son los profesionales que han tenido experiencia en esta área.

Recientemente, en el Diario Oficial número 225, Tomo N^o421 del 30 de noviembre de 2018 fue publicada la resolución 141 del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, la Norma para realizar peritajes contables en El Salvador (NPCES), con el objetivo de establecer lineamientos para el desarrollo técnico de esta actividad, que puede ser requerida por cualquier instancia, ya sea juzgados, arbitrajes, procesos particulares para identificar posibles delitos o fraudes en lo mercantil, penal, civil o administrativo. Con ello se coloca la base para que los profesionales en contaduría pública que poseen poco conocimiento del tema, despierten su interés en esta área y existan más profesionales especializados en el tema, y se

promueva la educación continuada basada en los cambios del entorno y la resolución de las problemáticas que afectan a la sociedad en la actualidad, siendo una de ellas la evasión de impuestos.

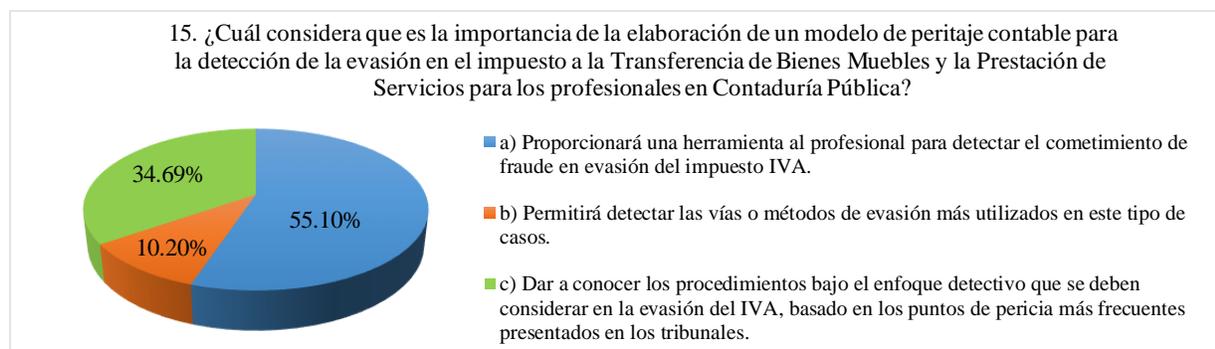
Con los resultados obtenidos a través de la recolección de datos, se han identificado los factores y mecanismos que han sido considerados para la evasión del impuesto IVA, lo cual será de utilidad para el diseño de los programas y procedimientos del modelo de peritaje incluyendo la base técnica aprobada recientemente por el Consejo.

3.7.2 Necesidad de una solución

- Pregunta n°15: Importancia del modelo de peritaje contable

N°15: ¿Cuál considera que es la importancia de la elaboración de un modelo de peritaje contable para la detección de la evasión en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios para los profesionales en Contaduría Pública?

Respuestas Pregunta N° 15	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a) Proporcionará una herramienta al profesional para detectar el cometimiento de fraude en evasión del impuesto IVA.	27	55%
b) Permitirá detectar las vías o métodos de evasión más utilizados en este tipo de casos.	5	10%
c) Dar a conocer los procedimientos bajo el enfoque detectivo que se deben considerar en la evasión del IVA, basado en los puntos de pericia más frecuentes presentados en los tribunales.	17	35%
Total	49	100%



De acuerdo a la información recolectada se observó que el profesional considera en un 55% que es de importancia el modelo desarrollado, ya que proporciona una herramienta para éstos, puesto que está enfocado en un área que en la actualidad está siendo demandada en el ámbito laboral, lo cual exige en cierta manera que dichos profesionales posean los conocimientos necesarios para la realización de dichas diligencias de ser seleccionados por un juez o juzgado.

A su vez, un 35% también considera la importancia de este modelo, ya que permite conocer los procedimientos utilizados de manera más frecuente en los casos antes mencionados, de acuerdo a los puntos de pericia establecidos en las diligencias. De la misma manera, es importante mencionar que un 10% considera que éste permitirá detectar cada una de las vías o métodos de evasión utilizados por los contribuyentes.

Con base en lo anterior, es relevante mencionar que el total de la muestra encuestada permite llegar a la conclusión de la importancia de la propuesta del trabajo de investigación y la influencia que tendrá sobre el 84% que no ha desempeñado este tipo de encargos, y que carece de conocimientos de los diversos puntos de pericia solicitados por el juez, de los procedimientos desarrollados para la obtención de evidencia que generen las pruebas que sirven de soporte a las conclusiones emitidas en el informe.

3.8 DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN

En la investigación se han identificado los factores y mecanismos que inciden en la evasión del impuesto IVA, entre los cuales se puede mencionar el costo/beneficio de evadir es decir, al contribuyente le resulta más factible no pagar el impuesto y contar con liquidez a corto plazo para futuras inversiones, ante una baja probabilidad de ser fiscalizados en el periodo que se da la evasión y de ser fiscalizados las sanciones no son rigurosas o pueden llegar a un acuerdo con la Administración Tributaria para evitar actos penales, beneficios de amnistía fiscal o la aprobación de decretos para dejar sin efecto los procesos de fiscalización de casos por evasión de impuestos de los años 2014 y 2015. Este tipo de medidas contribuye a incrementar esta práctica, ya que lo que se necesita son aplicaciones más agresivas para que las investigaciones sean más confiables y efectivas, en donde el costo de evadir sea mayor a los beneficios para los contribuyentes.

En el caso del área de inventario, estos factores son el resultado de la deficiencia en la aplicación de controles dentro de las empresas en el área de compras y ventas para el procesamiento, presentación y análisis de la información; así como el tratamiento de los documentos fiscales.

La Administración Tributaria juega un papel importante en la difusión y aplicación correcta de las leyes tributarias para que los sujetos obligados tengan conocimiento de las mismas y los vacíos legales sea un factor menos en la práctica de evasión de impuestos.

Sin embargo, los casos por evasión del impuesto antes mencionado y que llegan a la etapa judicial, siguen presentándose; y en los cuales el juez o la parte acusada han considerado necesaria

la participación del profesional en contaduría pública para que ejerza el rol de perito contable en dichas diligencias para que pueda emitir conclusiones en base a la documentación que le sea proporcionada, que ayuden a esclarecer el cometimiento o no del delito y fortalezcan la determinación de la resolución del caso. De ahí que, es importante que dicho profesional se mantenga a la vanguardia de los cambios y actualizaciones que se generan en el ámbito profesional.

El tema de evasión de impuestos es conocido por los profesionales en contaduría pública, no obstante, el peritaje contable en los procesos judiciales para investigar este delito sigue siendo novedoso. Con los cambios en el entorno económico y social, la actualización e incorporación a este tipo de especializaciones ya sea teórica o práctica forman parte de la educación continuada, es por ello la importancia de la elaboración de un Modelo de Peritaje Contable para la Detección de la Evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios que les será de utilidad como herramienta para detectar el cometimiento de fraude en evasión del impuesto.

A falta de una regulación específica para la realización de peritajes contables, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría ha emitido la normativa que establece los lineamientos para realizar esta actividad, con lo cual se colocan las bases para que sean más los especializados en este tema, y es la base técnica con la cual se ha trabajado la propuesta de solución.

CAPÍTULO IV: MODELO DE PERITAJE CONTABLE EN EL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

4.1 OBJETIVO DEL MODELO

Proporcionar una herramienta a los profesionales en contaduría pública, que describa los criterios adecuados y los aspectos más importantes a considerar en la realización de un peritaje contable para la investigación de la evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios.

4.2 ALCANCE

Definir los lineamientos a seguir en las etapas para la realización de un peritaje contable y los procedimientos bajo el enfoque detectivo en la evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios.

4.3 PROCESO DE CITACIÓN DEL PERITO CONTABLE POR PARTE DEL JUEZ

La Figura 9 menciona los pasos del proceso de citación cuando el perito contable es solicitado por orden de un juez.

Este proceso se fundamenta relacionado un conjunto de artículos entre los cuales están el art. 165 del Código Procesal Penal y el art. 6 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría,

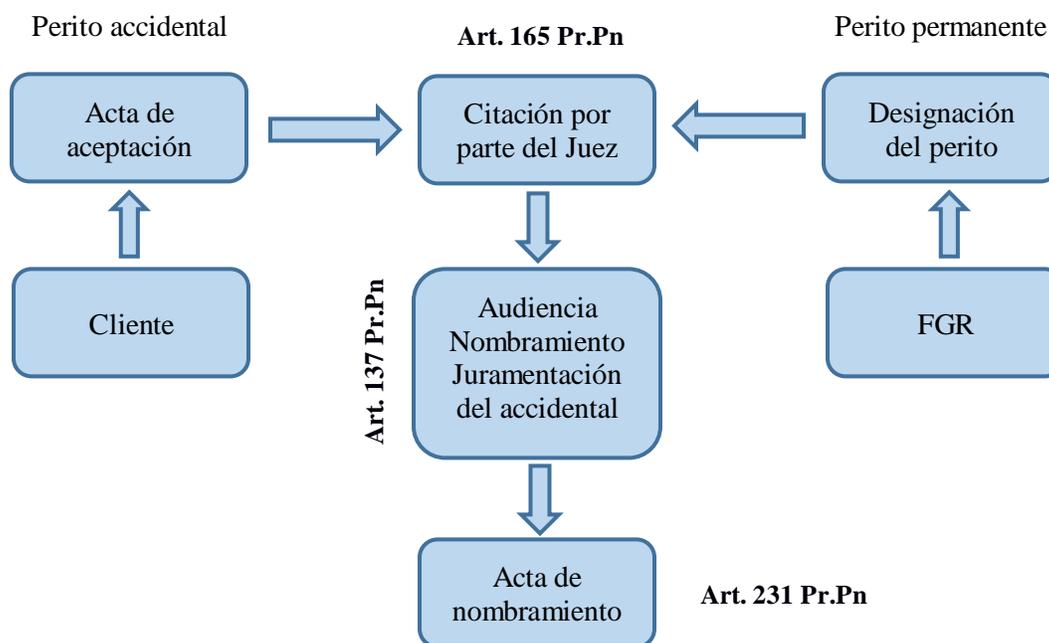


Figura N° 9: Proceso de citación del perito contable por parte del juez. **Fuente:** Asamblea Legislativa – República de El Salvador. *Código Procesal Penal*. Elaborado por el equipo de trabajo.

ya que el primero en mención le faculta al tribunal de justicia para llevar a cabo procesos de selección de forma aleatoria, cuando sea necesario hacer uso de un profesional con conocimientos especiales en alguna ciencia, arte o técnica para participar en diferentes casos donde se requiere de sus conocimientos y experiencias. El segundo artículo es considerado puesto que establece el Registro de Contadores Públicos autorizados para ejercer la función de auditoría que lleva el Consejo de Vigilancia de dicha profesión. De ahí, la importancia de éstos en el proceso de citación. Ver ejemplos de carta de citación, solicitud de contadores públicos al Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría y carta de contestación al señor juez por parte del mencionado Consejo en Anexo N°2, 3 y 4.

Cabe mencionar, que la designación del perito puede ser realizada por un juez, tribunal, parte acusadora ó parte defensora. La diferencia entre estas es la siguiente:

- ✓ Cuando es solicitado por un juez o tribunal, el perito debe desempeñar un papel neutro, es decir no se inclina en beneficio de ninguna de las partes involucradas.
- ✓ Cuando es llamado por la parte acusadora, el trabajo a desempeñar debe estar enfocado en reunir las pruebas necesarias que permitan comprobar el delito cometido, a probar que la cuantía es por la que se ha acusado y contribuir por medio de la evidencia a que el tribunal o juez proceda a determinar las responsabilidades y penas a cumplir por el cometimiento de dicho delito.
- ✓ Cuando es requerido por la parte defensora, el rol de éste es demostrar por medio de pruebas que no existe tal delito, en caso que exista tal cometimiento debe buscar la evidencia probatoria que sustente que la cuantía es menor a la ventilada.

Sin embargo, al ser juramentados y habilitados por el juez, rinden cuentas de su trabajo directamente a éste.

Para el apartado de la carta de aceptación y acta de juramentación es importante mencionar que, la ley regula dos tipos de peritos que son los permanentes y accidentales, la diferencia entre ambos radica en:

Son peritos permanentes:

- ✓ Los nombrados por la Corte Suprema de Justicia en el Instituto de Medicina Legal o en cualquier otra dependencia de la misma.
- ✓ Los técnicos y especialistas de la Policía Nacional Civil.
- ✓ Los especialistas de las facultades y escuelas de la Universidad de El Salvador y de las dependencias del Estado e instituciones oficiales autónomas.

- ✓ Los directores o jefes de los centros asistenciales del Estado o los que aquéllos designen.
- ✓ Los miembros de cualquier asociación o institución cuya finalidad sea el estudio o análisis de la medicina legal y de las ciencias forenses, que desempeñen algún cargo o empleo público.

Para los peritos antes mencionados, se debe resaltar que no se establecen honorarios, ya que su participación es considerada como un servicio al Estado en cumplimiento a su mandato como empleado público, por tal razón están en la obligación de desempeñar la actividad por la cual han sido requeridos.

Son peritos accidentales:

Los que nombre la autoridad judicial para una pericia determinada.

En base a lo anterior, se debe tener presente que antes de proceder al nombramiento de esta clase de perito, se verifica dentro de los permanentes quien pueda practicar la diligencia requerida, basándose en sus conocimientos, especializaciones y experiencias.

En consecuencia, la aceptación del cargo como la juramentación o protesta, no se da cuando se trata de peritos oficiales permanentes, ya que estos realizan dicha juramentación antes de entrar en funciones en las instituciones mencionadas con anterioridad, por estas razones los procedimientos a realizar varían dependiendo del tipo de perito que ejerza la diligencia. En el

Anexo N°5 se presenta un ejemplo del acta de juramentación, la cual aplica únicamente a los peritos accidentales.

El nombramiento y notificación, es una tarea realizada únicamente por el juez o por el tribunal según lo regulado en el art. 231 Pr. Pn., a excepción de los casos en los cuales el juez solicita tal servicio a través de oficio. Este último caso se presenta cuando se solicita la colaboración de una institución para que contribuya con la práctica del peritaje, por lo que el juez no designa el perito, solamente se limita a girar el oficio ordenando al titular de dicha institución, para que éste designe a la persona que considere idónea para realizar la diligencia. El Anexo N°6 es un ejemplo de esquila de notificación de asignación del perito contable.

Cuando se realice la notificación a las partes, se dejarán plasmadas las indicaciones de los puntos de pericia, así como el nombre del perito a cargo de la diligencia.

4.4 ESQUEMA DEL MODELO PARA REALIZAR UN PROCESO DE PERITAJE CONTABLE EN LA DETECCIÓN DE EVASIÓN

En la Figura 10 se mencionan las fases que conforman el proceso para llevar a cabo un peritaje contable, según lo establecido en la normativa técnica y legal aplicable para este tipo de trabajos.

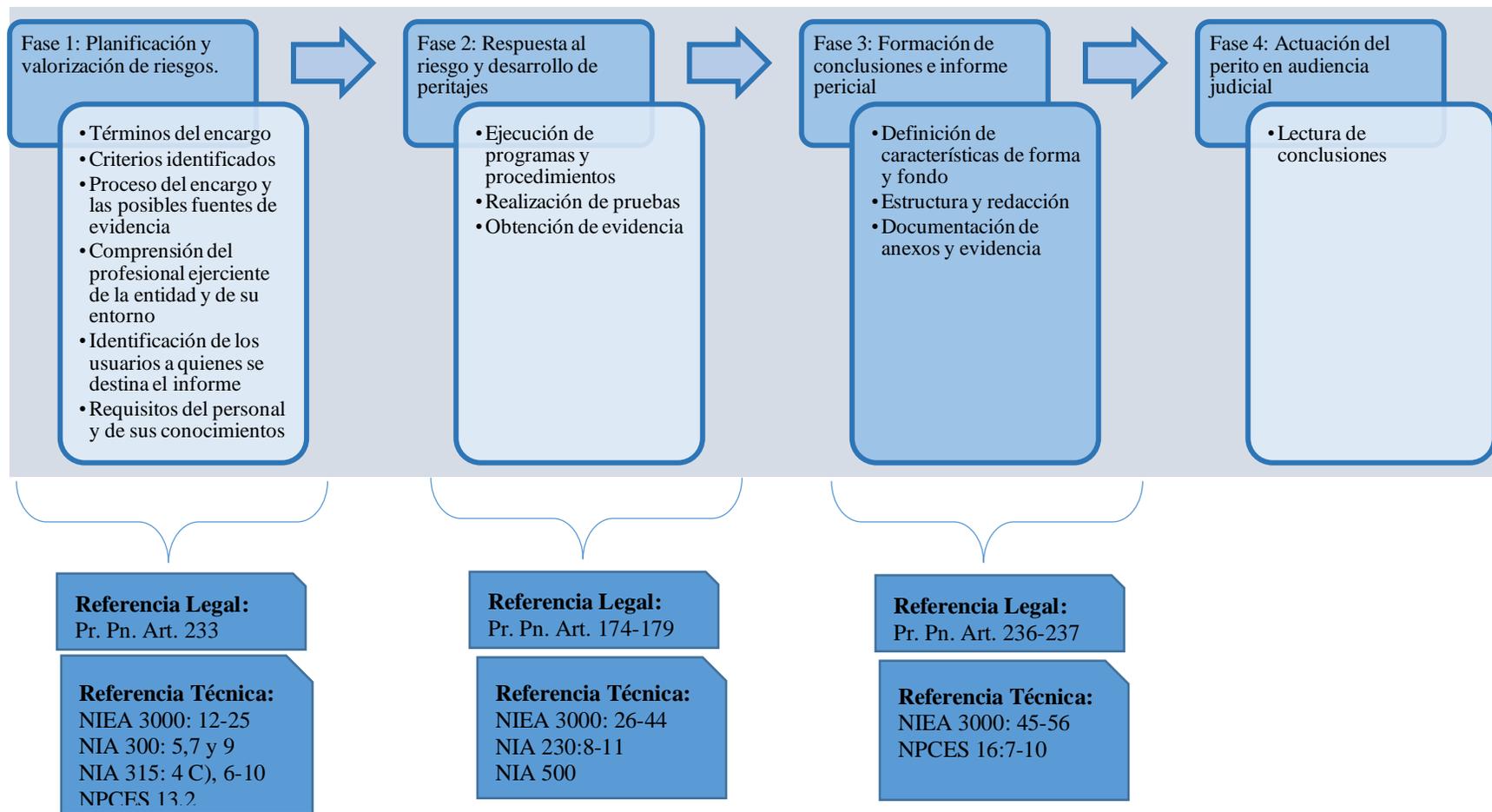


Figura N° 10: Esquema del modelo para realizar un proceso de peritaje contable en la detección de evasión. **Fuente:** IFAC (2005). *Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000*. Elaborado por el equipo de trabajo.

4.5 ASUNTOS DE ÉTICA E INHABILITACIONES

El contador público deberá de cumplir con los principios éticos que comprende el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), en lo que respecta a los principios de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesional, la confidencialidad y el comportamiento profesional en el ejercicio profesional. Al haber incumplimiento dichos principios, será considerado como infracción y se aplicará la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría en los literales c) y d) del artículo 47, donde se establece que el profesional podría ser inhabilitado o suspendido hasta con cinco años en el ejercicio de la contaduría pública por reiteración de infracciones.

4.6 ETAPA 1: PLANIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE RIESGOS.

En dicha fase el profesional debe plasmar una estrategia global que le permita abordar de manera eficiente y eficaz cada uno de los elementos necesarios a considerar, para determinar los procedimientos de recolección de evidencias que deberá realizar y los fundamentos que le llevaron a seleccionar éstos. Es importante aplicar el escepticismo profesional en esta etapa para el logro de resultados confiables y libres de sesgos.

Es de mencionar, que las actividades a realizar en la planificación pueden variar en algunos casos, ya sea por la complejidad de éste, así como también por la experiencia que el profesional ejerciente posea del tema a tratar.

En la Norma para realizar peritajes contables en El Salvador, se detallan las siguientes actividades (CVPCPA, 2018):

Actividades Preliminares:

- ✓ Documentar la aceptación o el rechazo del encargo, considerando las disposiciones técnicas y legales aplicables;
- ✓ Analizar y evaluar las responsabilidades e implicaciones que asume con la aceptación del encargo.

Planificación del encargo:

- ✓ Documentar una estrategia global y un plan detallado del encargo.

Procedimientos de valoración de riesgos:

El perito debe evaluar los riesgos asociados a la aceptación de estos tipos de encargos, por ejemplo, riesgos políticos, de reputación, económicos, financieros, de integridad personal, entre otros. Estos deberán ser valuados según la probabilidad de ocurrencia.

4.6.1 Términos del encargo

La normativa técnica utilizada para este tipo de trabajos, establece la necesidad de una carta de encargo que sirva de evidencia sobre las condiciones del encargo que fueron establecidas por las partes y el profesional ejerciente, para evitar cualquier malentendido que pueda surgir en la ejecución de éste.

Para el presente trabajo cabe resaltar lo establecido en el art. 233 del Código Procesal Penal, ya que en este caso es el juez o fiscal que ordene la pericia quien formulará y notificará por medio de acta las indicaciones con los puntos de pericia; ya que a éste le compete establecer la dirección del peritaje dependiendo de las necesidades del caso, es por ello que debe definir las cuestiones objeto de peritaje, fijar el plazo en que se ha de realizar, así como también poner a disposición del profesional las actuaciones y elementos necesarios para que éste pueda cumplir con el acto fijado.

En consecuencia, el juez o tribunal responsable del caso extiende un acta de ejecución de peritaje en las instalaciones del demandado, para facilitar al profesional a cargo de la diligencia la revisión de la documentación y obtención de las pruebas necesarias para el cumplimiento del objetivo establecido. En el Anexo N° 7 se presenta un ejemplo del acta antes mencionada.

Entre los puntos de pericia más frecuentes emitidos en el acta girada por el juez o tribunal para este tipo de peritajes se mencionan los siguientes:

- ✓ Determinar cuál es la actividad económica del imputado en referencia.
- ✓ Determinar a cuánto asciende los ingresos gravados no declarados en el ejercicio impositivo, comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de xxxx.
- ✓ Determinar si el imputado, cuenta con libros, registro, los sistemas manuales de contabilidad en el ejercicio impositivo de enero a diciembre del año dos mil xx.
- ✓ Determinar a cuánto asciende las retenciones en concepto de anticipo del 1% del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que se reconoce su acreditamiento.

4.6.2 Características del tema y criterios identificados

Los criterios deben desarrollarse de forma detallada y con la finalidad de satisfacer las necesidades definidas en los términos del encargo, los cuales deben estar fundamentados en leyes o reglamentaciones, o deben ser emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos que siguen un debido proceso transparente. Es de relevancia que el profesional evalúe si dichos criterios permiten obtener un informe que proporcione un grado de seguridad sobre los resultados, denominado en algunos casos como “informe preliminar de los criterios o puntos de pericia”.

4.6.3 Proceso del encargo y las posibles fuentes de evidencia

El proceso del encargo consta de tres fases que es la planificación y valoración de riesgos, respuesta al riesgo y ejecución del peritaje, y la presentación del informe, durante la planificación el ejerciente deberá tener escepticismo profesional con la evidencia que le sea presentada y revisada, al asignar el juez el peritaje y los puntos de pericia el profesional deberá de conocer a la entidad y el entorno para poder ejercer el juicio profesional en el trabajo a realizar, en esta fase se deberá de tener en consideración la normativa técnica, tributaria y penal aplicable, para que la evidencia que se presente ante el juez sea suficiente, adecuada y validada por el tribunal.

Ejemplo:

Debido a que en los peritajes contables no existes modelos o formatos para poder desarrollar un peritaje contable se consideraran los siguientes puntos al momento de planificar.

Para la comprensión del objeto en estudio se requiere de lo siguiente:

- ✓ Un estudio preliminar del caso asignado. En este punto deberá leer y estudiar el expediente judicial, identificando y extractando los asuntos que interesan al juzgador y que son útiles para el trabajo pericial, es decir integrara los antecedentes una vez finalizada la revisión.
- ✓ Descripción de la causa judicial y comprensión adecuada del objeto pericial, en este punto es importante elaborar un cuestionario para los casos en el que los puntos por aclarar e informar no estén claros en el requerimiento judicial.
- ✓ Elaboración de programas de auditoría o cuestionario pericial, con los cuales se obtendrá la evidencia al ejecutar los procedimientos establecidos.

Según la normativa técnica el profesional deberá evaluar el control interno de la entidad y todos aquellos indicadores de fraude detectados, todas estas consideraciones las deberá de tomar en cuenta en los programas de auditoría que diseñará y realizará. Así mismo, podrá tomar como evidencia todas aquellas alegaciones escritas de parte del responsable, administración o encargados de la entidad, cuando estas fueran autenticadas.

En la fase de ejecución se desarrollarán los programas elaborados en la planificación y valoración de riesgos, para ello según el código penal se podrá considerar las pruebas mediante objetos y pruebas documentales siempre y cuando estas sean verídicas y autenticadas. Así mismo se establece que estas sean conservadas, para lo cual se deberá implementar la cadena de custodia y el debido proceso para garantizar la veracidad de la información que sea presentada ante el juez.

Ejemplo:

- ✓ Estudio intensivo del expediente judicial y examen del objeto en estudio.

- ✓ Desarrollo ordenado y sistemático de los procedimientos de pericia planeados, tomando en cuenta la documentación e información de prueba y todo elemento de juicio necesario en los análisis.
- ✓ Ejecución de los procedimientos diseñados en los programas de auditoría.

Es importante mencionar que en los papeles de trabajo se deberá tomar en cuenta por parte del encargado lo siguiente;

- ✓ Sustentación con exactitud y de manera completa las acciones periciales planificadas, así como las conclusiones obtenidas.
- ✓ Exponer con claridad, comprensibilidad y con los detalles necesarios las labores realizadas por el perito contable.
- ✓ Ordenación sistemática de las anotaciones y documentación de respaldo.

En la última etapa del proceso pericial se tomarán en cuenta las siguientes acciones:

- ✓ Redacción del informe, se presentará conforme lo requiere las Normas para realizar peritajes contables en El Salvador (NPCES), que es la normativa técnica que regula esta actividad en el país.
- ✓ Revisar la claridad, exactitud y precisión en la descripción y/o explicación de la situación pericial y de las conclusiones derivadas de la investigación.

4.6.4 Comprensión del profesional ejerciente de la entidad y de su entorno.

El profesional asignado en el encargo deberá de evaluar a profundidad los puntos de pericia que ha determinado el juez, es decir conocer más de cerca si la evasión del impuesto IVA, ha sido de manera intencional o por errores de parte del demandado o partes involucradas.

Para que el perito logre diseñar y realizar los procedimientos posteriores a la obtención de la evidencia, es necesario que conozca el objeto sujeto a análisis y así como el entorno, en este caso será fundamental tomar como objeto de estudio, aspectos tributarios que está obligado a presentar el contribuyente al Ministerio de Hacienda, a la administración y control interno de la entidad y la normativa técnica aplicable, este conocimiento es de gran importancia en la planificación, ya que se puede trabajar sobre una base sólida aplicando el juicio profesional por parte del encargado del proceso de peritaje.

Por ejemplo, si es una empresa el sujeto implicado en la investigación, el perito deberá obtener un conocimiento profundo de dicha entidad, los objetivos establecidos, misión, visión, plan de negocio, directivos, referencias comerciales, entendimiento de los procesos internos, aplicación de políticas contables internas. Además, se deberá realizar procedimientos analíticos que le permitan identificar indicios de fraude, y la omisión o alteración de documentos (Perez, 2013).

El objetivo de conocer del control interno, es evaluar la aplicación de los controles, identificar operaciones fraudulentas, sospechosas, e irregularidades en los procesos que están relacionados con el caso que se investiga.

Durante la ejecución del peritaje contable se puede hacer uso del trabajo de un experto, en la compilación y evaluación de evidencia, el contador público y el experto deberán, de una manera combinada, poseer habilidad y conocimiento adecuados respecto del asunto principal y los criterios para que el contador público determine que se ha obtenido evidencia suficiente apropiada.

El perito valuator deberá solicitar las siguientes piezas del expediente para una mayor comprensión del objeto en estudio:

- ✓ Revisión y examen del expediente inmediatamente después del juramento, el cual deberá ser solicitado a las instancias correspondientes.
- ✓ Copia del auto judicial en que se designa o nombra perito, tomando en cuenta el plazo de presentación, el objetivo y los puntos de la pericia sobre los que se debe de informar.
- ✓ Datos de las partes, montos reclamados o denunciados y síntesis de los hechos o presuntos delitos, relacionados con los puntos de pericia y de las pruebas presentadas por las partes con respecto a dichos hechos.
- ✓ Analizar el objeto del peritaje y el propósito por el cual se solicita, lo cual es el centro de lo que se va a peritar, será emitida mediante resolución por el juez.
- ✓ Elaboración de antecedentes y cuestionario, en base a la información proporcionada y analizada por el profesional, la cual conducirá al perito a poder elaborar sus programas con criterio y juicio profesional.

4.6.5 Identificación de los usuarios a quienes se destina el informe y sus necesidades

Al realizar el análisis del entorno relativo al caso que se investiga, se complementa la identificación de los usuarios finales de la información, principalmente la entidad o sujeto al cuál ha sido afectado con la pérdida o detrimento de patrimonio o daño causado. En el caso de peritaje contable para la detección de la evasión de impuestos, la entidad o institución afectada principalmente es el Ministerio de Hacienda, que es representada por la Fiscalía General de la República en el proceso judicial, dado que una de las principales competencias de la Fiscalía es defender los intereses del Estado y la sociedad (Ley Orgánica de la Fiscalía General de la República, 2006).

La parte demandada hace referencia a la persona natural o persona jurídica que está sujeta a investigación por el delito de evasión de impuestos. Ambas partes mencionadas tendrán conocimiento del peritaje efectuado por el perito y del informe final del mismo, no obstante, será el juez del caso quién evaluará el informe y emitirá una sentencia final.

No obstante, en dicho proceso la parte demandada puede objetar los puntos de pericia establecidos por el juez y proponer a otro perito, así como sugerir otros puntos de investigación. La necesidad de demostrar la veracidad de los hechos debe quedar solventada con los criterios determinados por el juez.

4.6.6 Requisitos del personal y de sus conocimientos

El profesional debe de poseer conocimientos sólidos en contabilidad, auditoría, control interno, finanzas, técnicas de investigación, normativa legal y principalmente las leyes tributarias

aplicables en el país. Demostrar competencia notoria y escepticismo profesional al aceptar el encargo; así como cumplir con los requerimientos contemplados en el Código de Ética que regula la profesión. Es importante mencionar que el 30 de noviembre del año 2018, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría emitió una Norma para realizar peritajes contables en El Salvador (NPCES) en la cual establece los requerimientos que el profesional debe cumplir al momento de aceptar y realizar un encargo de este tipo.

Dado que el peritaje es una actividad multidisciplinaria, no es exclusiva del Contador Público, ya que pueden participar Abogados, Ingenieros en sistemas e informática, entre otros; ya sea de manera individual o conjunta en el desarrollo de un punto de pericia determinado por un juez. Sin embargo, para ejercer dicha actividad, el perito deberá tener título en la materia a la que pertenezca el punto de pericia en el que ha de participar, siempre que la profesión, arte o técnica este reglamentada, además podrá designarse a un perito con título obtenido en el extranjero (Código Procesal Penal, 2008).

En el ámbito internacional estos profesionales pueden acreditar sus conocimientos y experiencia en el área de auditoría forense en ACFE Association of Certified Fraud Examiners que emite la certificación CFE Examinador de Fraude Certificado; no obstante en El Salvador los profesionales en contaduría pública están acreditados para ejercer esta actividad al estar inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría. (Ayala, Jorge Badillo, 2008)

El designado como perito deberá desempeñar fielmente su cargo y lo hará bajo juramento. Sin embargo, el Código Procesal Penal establece que el profesional ejercerá el cargo siempre que cumpla con los requisitos y que no le sean aplicables las causales legales de impedimentos establecidas en el Art.66 del referido código.

4.7 ETAPA 2: RESPUESTA AL RIESGO Y DESARROLLO DE PROGRAMAS

En esta etapa se lleva a cabo la realización de los procedimientos que fueron establecidos en la planificación, para determinar el cumplimiento o no de las causas que infieren al asunto principal. El profesional desarrolla los programas en base a los riesgos identificados, con el objetivo de reducir éstos a un nivel de seguridad razonable y disminuir el impacto que pudiesen ocasionar en el desarrollo del trabajo del perito. Para una mejor comprensión de las actividades que deberá desarrollar el perito contable en esta fase ver Tabla N°8.

4.7.1 Elaboración de programas

En la fase de ejecución el perito desarrolla el programa de auditoría, el cual ha sido diseñado para poder descubrir los hechos que revelan indicios de que existe un delito y a la vez permitan examinar la suficiente evidencia para formular las conclusiones y poder documentar las evidencias del delito descubierto. Los procedimientos programados pueden variar y por ello deben ser flexibles puesto que en la ejecución del trabajo se avanza con sagacidad y cautela a medida que se obtienen resultados, mismos que podrían hacer necesaria la modificación.

Los programas los realizará el auditor conforme a los puntos de pericia ordenados por el juez. A continuación, se detallan los puntos de pericia;

Tabla 8*Actividades a ejecutar en la etapa 2*

<i>Actividad</i>	<i>Descripción</i>	<i>Aspectos a considerar</i>
Programas de auditoría.	Deben ser lógicos, ordenados y flexibles para que puedan ser modificados en el transcurso del desarrollo del trabajo, considerando la evidencia e información que se vaya obteniendo. Es recomendable elaborar un programa para cada área que se pretende evaluar.	El nombre del cliente, el período y el área a evaluar. El punto de pericia ordenado por el juez y el procedimiento a ejecutar para la obtención de evidencia que permita dar respuesta ha dicho punto pericial. Se debe identificar la referencias a los papales de trabajo, hecho por y las técnicas de auditoría a utilizar.
Diseño de cédulas de papeles de trabajo.	Son la evidencia de los análisis, comprobaciones, verificaciones, interpretaciones, entre otros, en que se fundamenta el perito para dar sus criterios y juicios sobre el estudio en mención.	<p>Requisitos de los papeles de trabajo del perito contable:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Exponer con claridad y comprensibilidad, los detalles necesarios de las labores realizadas por el perito contable. ✓ Incluir información pertinente y sustancial concerniente al asunto pericial de la investigación. <p>Criterios a considerar en la preparación de los papeles de trabajo:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Las anotaciones deben ser legibles, lógicas e incluir cantidades exactas. ✓ Exponer todos los elementos de juicio e información requeridos para un análisis, seguimiento y obtención de conclusiones válidas y útiles para la pericia. ✓ Explicar de manera comprensible y adecuada con documentación u otros medios de verificación utilizados para tal efecto, ya que en algunos casos el Juez no requiere del perito para explicar el informe en la audiencia. <p>Al finalizar los procedimientos o actividades realizadas, los papeles de trabajo deben incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Resultados de cada procedimiento o resumen de cómo se cumplió la actividad. ✓ Extractos, copias autenticadas de comprobantes y documentos relacionados a la pericia.

Referencia de los papeles de trabajo:

<p>Conversión de la evidencia en pruebas</p>	<p>La documentación física de todas las diferencias identificadas en el desarrollo de las cédulas es la que se convertirá en evidencia que respaldará las conclusiones del perito contable.</p>	<p>Las evidencias se convierten en pruebas legales, si cumplen con los siguientes requerimientos:</p>
	<p>El perito deberá combinar los conocimientos y experiencia respecto del objetivo principal y los criterios que le permitan determinar que se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada, que le sirva de soporte para la obtención de pruebas con las cuales sustentará las conclusiones a emitir en el informe pericial.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Implementar un sistema de signos y marcas que referencie los papeles de trabajo. ✓ Indicar en los papeles de trabajo los significados precisos de las marcas. ✓ Técnicas de auditoría utilizadas. <ul style="list-style-type: none"> ✓ Ordenadas por un juez competente para investigar y recopilar evidencias. ✓ No haber cometido errores o mala práctica por negligencia o inexperiencia. ✓ No deben ser recopiladas en forma tendenciosa o maliciosa para incriminar a alguien. ✓ No debe obtenerse evidencia por un solo investigado. ✓ Documentar ampliamente paso a paso los diferentes procedimientos. ✓ Contener: fecha, hora y lugar, relación de las evidencias y declaraciones juradas.
		<p>Cualquier falla en el proceso de recopilación y obtención de evidencias puede anular la investigación y estas pueden ser descartadas por el Juez.</p>

Fuente: IFAC (2005). *Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000*. Elaborado por el equipo de trabajo.

- 1- Determinar el monto de las ventas declaradas en un periodo, en base a la cuenta contable y los libros de IVA.
- 2- Verificar que el monto de las retenciones del 1%, hayan sido enteradas y pagadas.
- 3- Determinar el monto en concepto de anticipo a cuenta del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios en operaciones con tarjeta de crédito o débito, basado en los documentos contables de liquidación. (Art. 163-A Cod. Tributario)
- 4- Determinar que las compras o Créditos Fiscales que están siendo declarados e informados por el contribuyente, cumplan con la siguiente información:

- 5- Determinar en base al art. 65 y 65-A la deducibilidad de los Créditos Fiscales acreditados por el contribuyente en los periodos estipulados.
- 6- Conciliar los saldos de las cuentas afectadas por las compras realizadas por el contribuyente, contra los saldos de los Libros de IVA.
- 7- Determinar que las notas de crédito estén contabilizadas y reconocidas en los libros de IVA.
- 8- Determinar la proporcionalidad del IVA Crédito Fiscal Art. 66 Ley de IVA.
- 9- Determinar los montos del valuó y cuantía de impuestos.
- 10- Verificar que los valores aritméticos presentados en la declaración de mercancías de importación coincidan con los reflejados en los libros de compras y estén debidamente contabilizados.
- 11- Verificar que la clasificación arancelaria descrita en la declaración de mercancías de importación este de acuerdo al tipo de mercadería que se encuentra en las bodegas y que ingresaron al país.
- 12- Realizar inspección física de las mercancías para determinar la existencia injustificada de excedentes, que no hayan sido presentadas en la declaración respectiva.
- 13- Verificar si la entidad ha solicitado los reintegros de IVA por exportaciones de acuerdo con lo establecido en los artículos 76 y 77 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios.
- 14- Verificar que los valores aritméticos presentados en las pólizas de exportaciones sean los mismos según facturas.
- 15- Verificar que las exportaciones declaradas coincidan con la documentación de respaldo.

16- Realizar comparación física de las exportaciones para determinar si se ha declarado la totalidad de éstas.

Programas de auditoría para la detección de evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios.

Previo a la realización de los programas de auditoría, el perito contable debe ejecutar las actividades plasmadas en la estrategia global descrita en la etapa de planificación; entre el trabajo realizado se encuentra la visita al juzgado que requirió el servicio del profesional ejerciente para llevar a cabo la diligencia, revisión del expediente del caso que se evaluará, así como el cruce de información con los puntos de pericia ordenados por el juez para una mejor comprensión del caso.

En consecuencia, el peritaje contable consistió en desarrollar los puntos de pericia ordenados por el juez o tribunal aplicando conocimientos técnicos y procedimientos adecuados en base a criterios fundamentados en la normativa técnica y legal aplicable a este tipo de delito, para lo cual se procedió a la lectura del expediente con el objetivo de obtener información pertinente y sustancial concerniente al asunto pericial que se investiga, conocimiento general del entorno, copias autenticadas de comprobantes y documentos relacionados a la diligencia que se consideren relevantes, convirtiéndose en soporte para la obtención de evidencias que permitirán sustentar las conclusiones a emitir en el informe pericial.

Para la elaboración de los siguientes programas de auditoría se considera que la empresa está categorizada en el Ministerio de Hacienda como Gran Contribuyente en el sector comercio, en base a lo anterior se procede con lo siguiente:

ABC,S.A DE C.V PROGRAMAS DE AUDITORÍA				
Cliente: ABC, S.A DE C.V Período: 2018 Área: Ventas, retenciones y percepciones.				
N°	PROCEDIMIENTO	HECH O POR	RE F.P T	TÉCNICA A UTILIZAR.
1.	<p>Punto de pericia N°1: Determinar el monto de las ventas declaradas en un periodo, en base a la cuenta contable y los libros de IVA.</p> <p>Realizar una conciliación de las ventas registradas en los libros de IVA (libro de ventas a consumidor final y libro de ventas a contribuyentes) con las ventas reconocidas contablemente, y las ventas según las declaraciones mensuales de IVA. Para lo cual se debe solicitar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Declaración de IVA de los meses en revisión • Libro de Venta a Contribuyentes • Libro de Ventas a Consumidor Final • Movimientos de la cuenta contable de Ventas <p>Con la información recibida se deberá conciliar los datos, y establecer el origen de las diferencias, documentando las mismas.</p> <p>Aleatoriamente solicitar una muestra de las facturas, comprobantes de crédito fiscal y notas de crédito que aparecen registrados en los libros de ventas y cotejar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Número de documento • Valor del documento • Fecha del documento • Nombre del cliente • En el caso de las notas de crédito, verificar el documento al cual le ha sido aplicada. <p>Determinar el valor de las ventas gravadas y</p>			Recálculo Confirmación Inspección

	<p>exentas en base a la información obtenida.</p> <p>Además, verificar que las descargas del inventario correspondan a las ventas efectuadas, según la muestra de documentos fiscales que se solicitaran. Además, se deberá requerir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Movimiento de la Tarjeta Kardex • Sistema de control interno del inventario • Capturas o manual de procesos para el uso del módulo de inventarios (cuando la empresa posea software) 			
2.	<p>Punto de pericia N°2: Verificar que el monto de las retenciones del 1%, hayan sido enteradas y pagadas.</p> <p>Se debe verificar la clasificación del contribuyente que se investiga, si es grande o mediano, con el objetivo de delimitar las obligaciones.</p> <p>Grande Contribuyente: Si el contribuyente que se investiga está clasificado como grande, es el sujeto obligado a percibir el 1% sobre las ventas que le efectuó al mediano y otros contribuyentes. (Art. 163 Cod. Tributario)</p> <p>Se debe cotejar que los comprobantes de crédito fiscal o facturas, reflejen el 1% percibido, con los registros contables.</p> <p>Verificar los montos presentados en la declaración de IVA con la documentación, si se encuentran diferencias se debe proceder a realizar recalcu del impuesto.</p> <p>Mediano Contribuyente: Si el contribuyente que se investiga está clasificado como mediano, se debe verificar que al momento de la facturación le retenga el 1% al gran contribuyente, por las compras que éste realice. (Art. 162 Cod. Tributario)</p> <p>Se debe cotejar los comprobantes de retención</p>			<p>Recálculo Confirmación Inspección</p>

	<p>emitidos por el gran contribuyente, con los montos registrados en el libro de IVA y la respectiva declaración de los meses que se investiga.</p> <p>Si se encuentran diferencias al comparar los datos, realizar recalculation del impuesto.</p> <p>Se debe requerir la siguiente información:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Libro de compras • Libro de ventas a contribuyentes • Libro de ventas a consumidor final • Archivo de documentos que amparan el libro de compras. • Declaración de IVA de los periodos en revisión • Informe de retenciones, percepciones y retenciones de los periodos en revisión. <p>Se debe cotejar en base a los archivos proporcionados retenciones y percepciones enteradas en ambas declaraciones. En caso de diferencia se debe realizar el recalculation del impuesto determinado en la declaración de IVA.</p>			
3.	<p>Punto de pericia N°3: Determinar el monto en concepto de anticipo a cuenta del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios en operaciones con tarjeta de crédito o débito, basado en los documentos contables de liquidación. (Art. 163-A Cod. Tributario).</p> <p>Determinar el monto deducible en la declaración de IVA en concepto de anticipo a cuenta del 2%, con los documentos contables de liquidación emitidos por los emisores o administradores de tarjetas de crédito.</p> <p>Determinar el monto de los documentos contables de liquidación declarados en IVA con el Informe mensual de retenciones, percepciones y anticipo a cuenta del mes que corresponda, según la declaración.</p> <p>Cotejar el valor declarado en concepto de anticipo a cuenta del 2%, con la cuenta contable.</p>			<p>Recálculo Confirmación</p>

	<p>Si se encontrare alguna diferencia, se debe de realizar el recalcu lo del impuesto determinado en la declaración de IVA.</p> <p>Se debe de solicitar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Documentos Contables de Liquidación de los periodos que se investiga. • Libro de Compras • Informe mensual de retenciones, percepciones y anticipo a cuenta de los periodos que se investiga. • Declaración de IVA de los periodos. • Movimiento de la cuenta contable en la que se registra el 2% de anticipo a cuenta. 			
--	---	--	--	--

ABC,S.A DE C.V PROGRAMAS DE AUDITORÍA				
Cliente: ABC, S.A DE C.V				
Período: 2018				
Área: Compras				
N°	PROCEDIMIENTO	HECH O POR	RE F.P T	TÉCNICA A UTILIZAR.
1.	<p>Punto de pericia N°1: Determinar que las compras o Créditos Fiscales que están siendo declarados e informados por el contribuyente, cumplan con la siguiente información:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Monto según declaración • Monto según libro de compras (IVA) • Monto según contabilidad • Monto según las pruebas físicas determinadas. <p>De encontrar diferencias importantes analizar y documentar.</p>			Recálculo

	<p>Con base a las declaraciones de IVA presentadas, elaborar un gráfico en que se muestre de forma analítica las compras declaradas, hacer una selección de meses en los cuales se realizara la revisión a detalle de las compras.</p> <p>Se debe requerir la siguiente información:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Muestra completa solicitada por el perito asignado. • Libros Auxiliares de contabilidad. • Archivo Fiscal, documentos físicos. • Libro de compras. • Declaraciones de IVA de los periodos en revisión. 			
2.	<p>Punto de pericia N°2: Determinar en base al art. 65 y 65-A la deducibilidad de los Créditos Fiscales acreditados por el contribuyente en los periodos estipulados.</p> <p>Verificar que el documento legal emitido sea el original. (Crédito fiscal o declaración de mercancía) y éste debidamente registrado en el libro de compras y contabilizado.</p> <p>Determinar que las adquisiciones de bienes sean destinadas al activo realizable o que correspondan a gastos generales destinados exclusivamente a los fines de la realización de la actividad económica, tales como fletes, agua, teléfono, energía eléctrica, etc.</p> <p>Que la compra de bienes muebles corporales esté debidamente asentada en el Registro de Control de Inventarios a que aluden los artículos 142 y 142-A del Código Tributario.</p> <p>Verifique que en adquisiciones de bienes muebles destinados al activo fijo, se conserve su individualidad y no se incorporen a un bien inmueble nuevo (Analice el artículo 72 del IVA).</p>			<p>Recálculo Confirmación</p>

	<p>Verifique las transacciones donde existan desembolsos efectuados para la utilización de servicios, siempre que no se destinen a la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos así como la reconstrucción, remodelación o modificación, ya sea total o parcial de bienes inmuebles sean propiedad o no del contribuyente (Analice el artículo 72 del IVA).</p> <p>Se debe requerir la siguiente información:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Muestra completa solicitada por el perito asignado. • Libros Auxiliares de contabilidad. • Archivo Fiscal, documentos físicos. • Libro de compras. • Declaraciones de IVA de los periodos en revisión. 			
3	<p>Punto de pericia N°3: Conciliar los saldos de las cuentas afectadas por las compras realizadas por el contribuyente, contra los saldos de los Libros de IVA.</p> <p>Solicitar la siguiente documentación:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Libro Auxiliar de IVA Crédito Fiscal. • Libro de compras. • Archivo Fiscal, documentos físicos. • Documentos que respaldes las transacciones. • Declaración de IVA <p>En base a la información anterior se debe determinar que el monto de las compras declaradas en un periodo determinado, corresponde a la información contenida en los archivos solicitados; además verificar que la documentación de soporte del libro de compras corresponda al contribuyente.</p>			<p>Recálculo Confirmación</p>

4.	<p>Punto de pericia N°4: Determinar que las notas de crédito estén contabilizadas y reconocidas en los libros de IVA.</p> <p>Cerciorarse que las notas de crédito se utilicen en el período tributario en que fueron emitidas, salvo que el contribuyente demuestre haberlas recibido con retraso, en cuyo caso se registrarán y declararán hasta los tres períodos tributarios que siguen al de la emisión de dichos documentos. Art. 63 de la ley de IVA.</p> <p>Verifique que las notas de crédito hagan referencia al CCF que están modificando, que este crédito fiscal existe, y que la nota de crédito no pase de los dos períodos tributarios a la fecha de emisión del CCF. Art. 110 del Código Tributario.</p>			<p>Recálculo Confirmación</p>
5.	<p>Punto de pericia N° 5: Determinar la proporcionalidad del IVA Crédito Fiscal Art. 66 Ley de IVA.</p> <p>Examinar si la Entidad ha realizado operaciones de ventas gravadas, exentas y no sujetas durante el ejercicio. Asegurarse de que se haya efectuado de conformidad al artículo 66 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación Servicios, el cálculo para la determinación del crédito fiscal proporcional, y determine lo adecuado del cálculo efectuado, y si el traslado del crédito proporcional hacia las declaraciones de IVA esta de conformidad al cálculo efectuado.</p> <p>Se debe de solicitar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cuadro de proporcionalidad • Libro de Compras. • Libro de Ventas a Consumidor Final • Libro de Ventas a Contribuyentes • Documentos que respaldan los libros de IVA • Declaración de IVA de los periodos investigados. 			<p>Recálculo Confirmación</p>

	Si existieren diferencias, realizar el recalcu- lo de la proporcionalidad del IVA y determinar el monto a pagar o remanente de las declaraciones de IVA que se estén analizando.			
--	--	--	--	--

ABC,S.A DE C.V PROGRAMAS DE AUDITORÍA Cliente: ABC, S.A DE C.V Período: 2018 Área: Importaciones				
N°	PROCEDIMIENTO	HECHO POR	REF. PT	TÉCNICA A UTILIZAR
1	<p>Punto de pericia N°1: Determinar los montos del valuó y cuantía de impuestos.</p> <p>Se debe poseer la siguiente información:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Valores determinados en base a la comparación de mercancías idénticas y/o similares • Derechos arancelarios a la importación (DAI) • Impuestos específicos si aplica • Monto de fletes y seguro (si la factura comercial no lo incluye) • Declaraciones de mercancías de importación • Recibo de pago de impuesto. • Factura de importación (comercial) <p>Con la información recolectada realizar un recálculo del pago de impuesto para cotejar con el monto presentado en la Declaración de mercancías.</p>			Recálculo Confirmación
2	<p>Punto de pericia N°2: Verificar que los valores aritméticos presentados en la declaración de mercancías de importación coincidan con los reflejados en los libros de compras y estén debidamente contabilizados.</p> <p>Se debe requerir la siguiente información:</p>			Confirmación

	<ul style="list-style-type: none"> • Declaraciones de mercancías de importación • Libros de compras • Registros contables • Factura de importación <p>Elaborar un cuadro comparativo que permita determinar la congruencia de lo registrado y lo declarado. De encontrar diferencias analizar y documentar.</p>			
3	<p>Punto de pericia N° 3: Verificar que la clasificación arancelaria descrita en la declaración de mercancías de importación este de acuerdo al tipo de mercadería que se encuentra en las bodegas y que ingresaron al país.</p> <p>Se debe poseer la información siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Arancel Centroamericano de Importación • Declaraciones de mercancías de importación • Registros Contables • Factura de importación • Certificado de Origen • Recibo de pago de aranceles de importación • Libros de compras • Inventario de mercancías <p>En base a la información recolectada se deberá efectuar un recálculo para verificar que los porcentajes han sido aplicados considerando los elementos de los Derechos Arancelarios como el origen de las mercaderías, clasificación arancelaria entre otros.</p>			Recálculo Confirmación
4	<p>Punto de pericia N° 4: Realizar inspección física de las mercancías para determinar la existencia injustificada de excedentes, que no hayan sido presentadas en la declaración respectiva.</p> <p>Solicitar la siguiente documentación:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Inventario de mercancías • Declaraciones de mercancías de importación 			Recálculo Inspección

	<ul style="list-style-type: none"> • Manifiesto de Carga • Factura de importación • Registros Contables • Libros de compras <p>En base a la información recibida se procederá a determinar los derechos e impuestos a la importación que deberán pagarse en caso de existir excedentes.</p>			
--	---	--	--	--

ABC,S.A DE C.V PROGRAMAS DE AUDITORÍA Cliente: ABC, S.A DE C.V Período: 2018 Área: Exportaciones				
N°	PROCEDIMIENTO	HECHO POR	REF. PT	TÉCNICA A UTILIZAR
1	<p>Punto de pericia N°1: Verificar si la entidad ha solicitado los reintegros de IVA por exportaciones de acuerdo con lo establecido en los artículos 76 y 77 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios.</p> <p>Si ha solicitado reintegros, debe requerir la siguiente documentación:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Formulario F-28 por solicitudes de reintegro de IVA por exportaciones presentadas • Original de las resoluciones recibidas por reintegro de exportaciones • El cuadro detalle de exportaciones del periodo tributario analizado. • El cálculo o proporcionalidad del reintegro de exportaciones efectuado por la Entidad. <p>Elaborar el anexo 11 “Cuadro de Cálculo de Reintegro de IVA a Exportaciones”, para determinar que el monto por reintegro solicitado es apropiado, de acuerdo con lo establecido en el</p>			<p>Recálculo Confirmación</p>

	Art. 67 literal l) del Reglamento de Aplicación del Código Tributario.			
2	<p>Punto de pericia N°2: Verificar que los valores aritméticos presentados en las pólizas de exportaciones sean los mismos según facturas.</p> <p>Se debe requerir la siguiente información:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pólizas de exportación • Factura de exportación <p>Elaborar un cuadro comparativo para comprobar si existen diferencias. De encontrar diferencias analizar y documentar.</p>			Recálculo Confirmación
3	<p>Punto de pericia N°3: Verificar que las exportaciones declaradas coincidan con la documentación de respaldo.</p> <p>Se debe solicitar la siguiente información:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Libros de Ventas • Declaraciones de IVA • Registros contables • Pólizas de exportación <p>Analizar la documentación con el fin de determinar la congruencia de lo registrado y lo declarado.</p>			Recálculo Confirmación
4	<p>Punto de pericia N° 4: Realizar comparación física de las exportaciones para determinar si se ha declarado la totalidad de éstas.</p> <p>Solicitar la siguiente documentación:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Libros de ventas • Declaraciones de IVA • Registros Contables • Inventario de mercancías • Manifiesto de Carga • Factura de exportación <p>Elaborar un cuadro que permita realizar una comparación física de las exportaciones.</p>			Recálculo Confirmación Inspección

4.7.2 Realización de pruebas

CLIENTE: ABC, S.A. DE C.V.
FECHA:
PERIODO DE 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019
PERITAJE:

HOJA N° X DE X	
PREP. POR	
REV. POR	

AREA: VENTAS

OBJETIVO: Determinar las ventas declaradas en un periodo, en base la cuenta contable y los libros de IVA,

PROCEDIMIENTO: Realizar una conciliación de las ventas registradas en el libro de Ventas a Contribuyentes y Ventas a Consumidor Final con las ventas reconocidas contablemente y las declaraciones mensuales de IVA.

PERIODO	MONTO SEGÚN LIBROS IVA				MONTO SEGÚN LIBRO MAYOR				MONTO SEGÚN DECLARACION DE IVA				DIFERENCIAS	OBSERVACIONES	
	VENTAS CON CCF		VENTAS CON FACTURAS		VENTAS CON CCF		VENTAS CON FACTURAS		VENTAS CON CCF		VENTAS CON FACTURAS				
	EXENTAS	GRAVADAS	EXENTAS	GRAVADAS	EXENTAS	GRAVADAS	EXENTAS	GRAVADAS	EXENTAS	GRAVADAS	EXENTAS	GRAVADAS			
ENERO	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	
FEBRERO	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	
MARZO	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	
ABRIL	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	
MAYO	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	
JUNIO	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	
JULIO	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	
AGOSTO	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	
SEPTIEMBRE	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	
OCTUBRE	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	
NOVIEMBRE	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	
DICIEMBRE	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	
TOTAL	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	

Anexos a la cédula: Esta cédula debe contener los respaldos de las evidencias sobre las diferencias verificadas

CLIENTE: ABC, S.A DE C.V.
PERIODO DE PERITAJE: 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2019
ÁREA: COMPRAS
OBJETIVO: Evaluar la determinación del acreditado por la entidad.

Hoja No. X de X

PREP.	
REV.	

PROCEDIMIENTOS Determinar que las compras o Créditos Fiscales que están siendo declarados e informados por el contribuyente,
 Monto según declaración
 Monto según contabilidad
 Monto según pruebas físicas realizadas

 De encontrar diferencias importantes analizar y documentar.

AÑO 2019	IVA									ANALISIS - EXPLICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS
	CRÉDITO FISCAL DECLARADO	IMPUESTO SEGÚN CONTABILIDAD	DIFERENCIA	CRÉDITO FISCAL DECLARADO	IMPUESTO SEGÚN LIBROS DE COMPRAS	DIFERENCIA	CRÉDITO FISCAL DECLARADO	IMPUESTO SEGÚN PRUEBAS FÍSICAS	DIFERENCIA	
Enero			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Febrero			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Marzo			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Abril			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Mayo			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Junio			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Julio			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Agosto			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Septiembre			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Octubre			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Noviembre			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Diciembre			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Totales	\$0.00	\$0.00	\$0.00	\$0.00	\$0.00	\$0.00	\$0.00	\$0.00	\$0.00	

Anexos a la cédula: Esta cédula debe contener los respaldos de las evidencias sobre las diferencias verificadas.

PREP.	
REV.	

CLIENTE: ABC, S.A DE C.V.

PERIODO DE PERITAJE: 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2019

AREA COMPRAS

OBJETIVO: Evaluar la determinación del impuesto acreditado por la entidad.

PROCEDIMIENTOS: Determinar en base al art. 65 y 65-A la deducibilidad de los créditos fiscales acreditados por el contribuyente en los periodos estipulados.

Solicite los libros de compras completos por los meses sujetos a revisión, para los otros meses documentar con el último folio.

Verificar que el documento legal emitido sea el original. (Crédito fiscal o declaración de mercancía) y éste debidamente registrado en el libro de compras y contabilizado.

Determinar que las adquisiciones de bienes sean destinadas al activo realizable o que correspondan a gastos generales destinados exclusivamente a los fines de la realización de la actividad económica, tales como fletes, agua, teléfono, energía eléctrica, etc.

Que la compra de bienes muebles corporales esté debidamente asentada en el Registro de Control de Inventarios a que aluden los artículos 142 y 142-A del Código Tributario.

Verifique que en adquisiciones de bienes muebles destinados al activo fijo, se conserve su individualidad y no se incorporen a un bien inmueble nuevo (Analice el artículo 72 del IVA).

Verifique las transacciones donde existan desembolsos efectuados para la utilización de servicios, siempre que no se destinen a la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos así como la reconstrucción, remodelación o modificación, ya sea total o parcial de bienes inmuebles sean propiedad o no del contribuyente (Analice el artículo 72 del IVA).

LIBRO DE REGISTRO DE COMPRAS
ABC, S.A. DE C.V.
ENERO DE 2019

No.	Fecha	No. Doc.	NRC	Proveedor	COMPRAS			C. Fiscal	Perc.	Total
					Excentas	Gravadas	Import.			
1										
4										
5										
6										
7										
8										
12										
13										
14										
15										
16										
17										
18										
19										
20										
21										
22										
23										
24										
Totales					\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -

CONTROL DE EXISTENCIA DE INVENTARIOS
ABC, S.A. DE C.V.
01/01/2019

No.	FECHA	DETALLE DOCUMENTO FISCAL	PROVEEDOR	REFERENCIA	COMPRAS		VALOR		SALDO		COSTO UNITARIO
					CANTIDAD	VALOR	CANTIDAD	VALOR	CANTIDAD	VALOR	
1											
2											
3											
4											
5											
6											
7											
8											
9											
10											
11											
12											
13											
14											
15											
16											
17											
18											
19											
20											
21											
22											
23											
24											
Total					-	\$ -	-	-	-	-	-

CLIENTE: ABC, S.A DE C.V.

PERIODO DE PERITAJE: 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2019

AREA COMPRAS

OBJETIVO: Evaluar la determinacion del impuesto acreditado por la entidad.

Hoja No. 88

PREP.	
REV.	

PROCEDIMIENTO

Conciliar los saldos de las cuentas afectadas por las compras realizadas por el contribuyente, contra los saldos de los Libros de IVA.

Libro Auxiliar de IVA Crédito Fiscal.

Libro de compras.

Archivo Fiscal, documentos físicos.

Declaración de IVA

Documentos que respalden las transacciones.

**LIBRO DE REGISTRO DE COMPRAS
ABC, S.A. DE C.V.
ENERO DE 2019**

No.	Fecha	No. Doc.	NRC	Proveedor	COMPRAS			C. Fiscal	Perc.	Total
					Exentas	Gravadas	Import.			
1										
4										
5										
6										
7										
8										
12										
13										
14										
15										
16										
17										
18										
19										
20										
21										
22										
23										
24										
Totales					\$ -					

CLIENTE: ABC, S.A DE C.V.
PERIODO DE PERITAJE: 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2019
ÁREA COMPRAS
OBJETIVO: Evaluar la determinación del acreditado por la entidad.

Hoja No. X de X	
PREP.	
REV.	

PROCEDIMIENTOS Determinar que las notas de crédito estén contabilizadas y reconocidas en los libros de IVA.
 Monto según declaración
 Monto según contabilidad
 Monto según pruebas físicas realizadas
 Verificar que cumpla con plazos de acreditación
 De encontrar diferencias importantes analizar y documentar.

AÑO 2019	IVA									ANALISIS - EXPLICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS
	NOTAS DE CRÉDITO DECLARADO	IMPUESTO SEGÚN CONTABILIDAD	DIFERENCIA	NOTAS DE CRÉDITO DECLARADO	IMPUESTO SEGÚN LIBROS DE COMPRAS	DIFERENCIA	NOTAS DE CRÉDITO DECLARADO	IMPUESTO SEGÚN PRUEBAS FÍSICAS	DIFERENCIA	
Enero			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Febrero			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Marzo			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Abril			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Mayo			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Junio			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Julio			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Agosto			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Septiembre			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Octubre			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Noviembre			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Diciembre			\$0.00			\$0.00			\$0.00	
Totales	\$0.00	\$0.00	\$0.00	\$0.00	\$0.00	\$0.00	\$0.00	\$0.00	\$0.00	

Anexos a la cédula: Esta cédula debe contener los respaldos de las evidencias sobre las diferencias verificadas.

CLIENTE: ABC, S.A. DE C.V.
FECHA:
PERÍODO DE PERITAJE: 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019

Hoja No. X de X

PREP.	
REV.	

ÁREA: IMPORTACIONES

OBJETIVO: Determinar los montos de los derechos arancelarios a la importación y cuantía de impuestos.

PROCEDIMIENTO: Realizar un recálculo de la cuantía de impuesto y DAI para cotejar con el monto presentado en la Declaración de mercancías.

PERÍODO	VALOR FOB	FLETE	SEGURO	VALOR CIF	DAI	BASE IMPONIBLE	CRÉDITO FISCAL IVA	IMPUESTOS ESPECÍFICOS	ALMACENAJE	TOTAL CRÉDITO FISCAL A PAGAR	IMPORTACIONES DECLARADAS	DIFERENCIA	ANÁLISIS- EXPLICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS
										\$ -	\$ -	\$ -	
										\$ -	\$ -	\$ -	
										\$ -	\$ -	\$ -	
										\$ -	\$ -	\$ -	
										\$ -	\$ -	\$ -	
										\$ -	\$ -	\$ -	
										\$ -	\$ -	\$ -	
										\$ -	\$ -	\$ -	
										\$ -	\$ -	\$ -	
										\$ -	\$ -	\$ -	
										\$ -	\$ -	\$ -	
TOTALES	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	

Anexos a la cédula: Esta cédula debe contener los respaldos de las evidencias sobre las diferencias verificadas.

CLIENTE: ABC, S.A. DE C.V.
FECHA:
PERÍODO DE PERITAJE: 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019

Hoja No. X de X

PREP.	
REV.	

ÁREA: IMPORTACIONES

OBJETIVO: Verificar que las exportaciones declaradas coincidan con los registros contables y libros de compras.

PROCEDIMIENTO: Elaborar un cuadro comparativo que permita determinar la congruencia de lo registrado y lo declarado.

PERÍODO	IMPORTACIONES DECLARADAS	IMPUESTO SEGÚN LIBRO DE COMPRAS	DIFERENCIA	IMPORTACIONES DECLARADAS	IMPUESTO SEGÚN CONTABILIDAD	DIFERENCIA	ANÁLISIS- EXPLICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS
			\$ -			\$ -	
TOTALES	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	

Anexos a la cédula: Esta cédula debe contener los respaldos de las evidencias sobre las diferencias verificadas.

CLIENTE: ABC, S.A. DE C.V.
FECHA:
PERÍODO DE PERITAJE: 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019

Hoja No. X de X

PREP.	
REV.	

ÁREA: IMPORTACIONES

OBJEIVO: Verificar que la clasificación arancelaria presentada en la Declaración sea la correcta.

PROCEDIMIENTO: Elaborar un cuadro que permita verificar que los porcentajes han sido aplicados considerando los elementos de los Derechos Arancelarios

PERÍODO	CLASES DE PRODUCTOS IMPORTADOS	PAIS DE ORIGEN	APLICACIÓN DE TRATAMIENTOS ESPECIALES	INVENTARIO DE MERCANCIAS	ARANCEL CENTROAMERICANO DE IMPORTACIÓN	CLASIFICACIÓN ARANCELARIA PRESENTADA EN LA DECLARACIÓN	DIFERENCIA	ANÁLISIS- EXPLICACIÓN DELAS DIFERENCIAS
TOTALES								

Anexos a la cédula: Esta cédula debe contener los respaldos de las evidencias sobre las diferencias verificadas.

CLIENTE: ABC, S.A. DE C.V.
FECHA:
PERÍODO DE PERITAJE: 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019

Hoja No. X de X	
PREP.	
REV.	

ÁREA: IMPORTACIONES

OBJETIVO: Determinar la existencia injustificada de excedentes de mercancías, que no hayan sido presentadas en la declaración respectiva.

PROCEDIMIENTO: Elaborar un cuadro que permita realizar una comparación física de las importaciones con lo declarado y los documentos de respaldo

PERÍODO	IMPORTACIONES DECLARADAS	INVENTARIO DE MERCANCIAS	DIFERENCIA	IMPORTACIONES DECLARADAS	IMPUESTO SEGÚN LIBRO DE COMPRAS	DIFERENCIA	IMPORTACIONES DECLARADAS	MANIFIESTO DE CARGA	DIFERENCIA	IMPORTACIONES DECLARADAS	IMPUESTO SEGÚN PRUEBAS FÍSICAS	DIFERENCIA	ANÁLISIS- EXPLICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS
			\$ -			\$ -			\$ -			\$ -	
TOTALES	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	

Anexos a la cédula: Esta cédula debe contener los respaldos de las evidencias sobre las diferencias verificadas.

CLIENTE: ABC, S.A. DE C.V.
FECHA:
PERÍODO DE PERITAJE: 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019

Hoja No. X de X	
PREP.	
REV.	

ÁREA: EXPORTACIONES

OBJETIVO: Verificar los reintegros de IVA Expotación solicitados por la Entidad

PROCEDIMIENTO: Elaborar el anexo 11 "Cuadro de Cálculo de Reintegro de IVA a Exportaciones"

PERÍODO	REMANENTE CF PERÍODOS ANTERIORES		CRÉDITO FISCAL DEL PERÍODO	TOTAL CRÉDITO FISCAL	% DE EXPORTACIÓN DEL TOTAL DE VENTAS	CF RELACIONADO CON EXPORTACIONES	RESTO DEL CF	DÉBITO FISCAL	EXCESO DEL DF/RESTO DEL CF	EXCESO DEL RESTO CF/DF	REMANENTE DE CF A SOLICITAR	REMANENTE		TOTAL REMANENTE	REMANENTE SOBRE DECLARACIÓN	DIFERENCIA
	RELACIONADO CON EXPORTACIONES	RESTO DEL CF										RELACIONADO CON EXPORTACIONES	RESTO DE CF			

Anexos a la cédula: Esta cédula debe contener los respaldos de las evidencias sobre las diferencias verificadas.

CLIENTE: ABC, S.A. DE C.V.
FECHA:
PERÍODO DE PERITAJE: 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019

Hoja No. X de X

PREP.	
REV.	

ÁREA: EXPORTACIONES

OBJETIVO: Verificar que los valores aritméticos presentados en las pólizas de exportaciones sean los mismos según facturas.

PROCEDIMIENTO: Elaborar un cuadro comparativo para comprobar si existen diferencias

PERÍODO	PÓLIZAS DE EXPORTACIÓN	FACTURA DE EXPOTACIÓN	DIFERENCIA	ANÁLISIS- EXPLICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS
			\$ -	
TOTALES	\$ -	\$ -	\$ -	

Anexos a la cédula: Esta cédula debe contener los respaldos de las evidencias sobre las diferencias verificadas.

CLIENTE: ABC, S.A. DE C.V.
FECHA:
PERÍODO DE PERITAJE: 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019

Hoja No. X de X

PREP.	
REV.	

ÁREA: EXPORTACIONES

OBJETIVO: Verificar que las exportaciones declaradas coincidan con la documentación de respaldo.

PROCEDIMIENTO: Elaborar un cuadro comparativo que permita determinar la congruencia de lo registrado y lo declarado.

PERÍODO	EXPORTACIONES DECLARADAS	IMPUESTO SEGÚN CONTABILIDAD	DIFERENCIA	EXPORTACIONES DECLARADAS	IMPUESTO SEGÚN LIBRO DE VENTAS	DIFERENCIA	EXPORTACIONES DECLARADAS	PÓLIZAS DE EXPORTACIÓN	DIFERENCIA	ANÁLISIS- EXPLICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS
			\$ -			\$ -			\$ -	
TOTALES	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	

Anexos a la cédula: Esta cédula debe contener los respaldos de las evidencias sobre las diferencias verificadas.

CLIENTE: ABC, S.A. DE C.V.
FECHA:
PERÍODO DE PERITAJE: 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2019

Hoja No. X de X

PREP.	
REV.	

ÁREA: EXPORTACIONES

OBJETIVO: Verificar que se declaró la totalidad de exportaciones

PROCEDIMIENTO: Elaborar un cuadro que permita realizar una comparación física de las exportaciones con lo declarado y los documentos de respaldo.

PERÍODO	EXPORTACIONES DECLARADAS	INVENTARIO DE MERCANCIAS	DIFERENCIA	EXPORTACIONES DECLARADAS	IMPUESTO SEGÚN LIBRO DE VENTAS	DIFERENCIA	EXPORTACIONES DECLARADAS	MANIFIESTO DE CARGA	DIFERENCIA	EXPORTACIONES DECLARADAS	IMPUESTO SEGÚN PRUEBAS FÍSICAS	DIFERENCIA	ANÁLISIS- EXPLICACIÓN DELAS DIFERENCIAS
			\$ -			\$ -			\$ -			\$ -	
TOTALES	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	

Anexos a la cédula: Esta cédula debe contener los respaldos de las evidencias sobre las diferencias verificadas.

4.7.3 Obtención de evidencia

Para el logro de la seguridad razonable en el encargo es primordial obtener evidencias que sean suficientes y adecuadas, ya que de éstas se basará el perito contable para la conclusión a emitir en el informe, las mismas resultaran de la examinación de todas las pruebas de auditoría que hayan sido consideradas necesarias en la planeación del peritaje contable.

Como ejemplificación al párrafo anterior podemos mencionar que al momento de ejecutar los puntos periciales, se trabajará a detalle los programas y cédulas que de este resulten necesarias, es aquí donde pueden surgir transacciones que no están debidamente soportadas, ingresos declarados de menos o acreditación de IVA que no procedía, la documentación física de todos los desfases encontrados es la que se convertirá en evidencia que respaldará la opinión del perito contable.

4.7.4 Técnicas aplicables

Existen diversas técnicas de auditoría que le permiten al perito contable analizar las evidencias obtenidas, de tal manera que éste pueda amparar sus conclusiones con certeza razonable. Es de mencionar que, cada encargo tiene sus propias características, objetivos, puntos periciales, así como diferentes niveles de complejidad, por tanto las técnicas y pruebas realizadas deben ser seleccionadas con la finalidad de obtener resultados fiables y seguros.

Ver Tabla N°9 para una mejor comprensión de las técnicas de auditoría y que son utilizadas en la ejecución de procedimientos del presente estudio.

Tabla 9*Técnicas de auditoría.*

Técnica	Definición	Ventas	Compras	Importación	Exportación
Inspección	Implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico de un activo.	X		X	X
Observación	Consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicado por otras personas.				
Confirmación externa	Constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero dirigida al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio.	X	X	X	X
Recálculo	Consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros, se puede realizar manualmente o por medios electrónicos.	X	X	X	X
Reejecución	Implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizadas como parte del control interno de la entidad.				
Procedimientos analíticos	Consiste en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que razonablemente quepa suponer que existan entre datos financieros y no financieros.	X			
Indagación	Consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto dentro como de fuera de la entidad.				

Fuente: IAASB (2014). *Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad*. Evidencia de auditoría NIA 500. Elaborado por el equipo de trabajo.

4.8 ETAPA 3: CONCLUSIONES E INFORME PERICIAL

En esta etapa el perito contable debe presentar las conclusiones de tal forma que sea comprensible para los usuarios, basadas en un razonamiento objetivo sobre las pruebas y evidencias realizadas y obtenidas, a través de la ejecución de su trabajo y en cumplimiento a los criterios establecidos. Así mismo, deberá evaluar si dicha evidencia es suficiente, para emitir sus conclusiones.

4.8.1 Definición de características de forma y fondo

Es importante considerar los elementos mínimos que deben ser incluidos en el informe pericial, de tal manera que sea de fácil comprensión para los usuarios involucrados e interesados en la resolución del hecho investigado. Es por ello, que se menciona a continuación dichos elementos que contribuyen al logro del objetivo del informe en mención (CVPCPA, 2018):

- a) Un título, que identifique claramente que se trata de un informe pericial independiente.
- b) Destinatario, a quien se dirige el informe, de conformidad con lo convenido o la autoridad correspondiente según el caso.
- c) Introducción, que incluya la identificación general del caso y referencias judiciales, cuando sea aplicable, referencias a la aceptación del encargo como Perito Contable, así como el tipo de delito, fraude o hecho que se investiga.
- d) Descripción del asunto principal o puntos de la pericia, dependiendo de la cantidad de puntos periciales, se podrá presentar el detalle o resumen de los puntos investigados, haciendo referencia a los documentos en los cuales se establecieron

dichos puntos, fechas en los cuales se establecieron y/o modificaron, partes procesales que han propuesto puntos periciales, cuando corresponda.

- e) Identificación o descripción de los grados o niveles de seguridad que se provee en las conclusiones del informe, debiendo exponer los motivos que originan conclusiones con seguridad razonable, con seguridad limitada y si fuera el caso, la descripción de los motivos que originan la abstención para emitir conclusiones.
- f) Identificación de los criterios, mostrando un resumen de los documentos, normas, disposiciones legales, manuales, etc., que han sido utilizados para contrastar las evidencias obtenidas y que permiten establecer la correspondencia, cumplimiento, desviaciones o hallazgos que son el soporte de las conclusiones del Perito Contable.
- g) Descripción de las limitaciones, exponiendo aquellas situaciones que afectaron de forma adversa el buen desarrollo del encargo, que impidieron obtener evidencia o impiden emitir conclusiones con seguridad razonable.
- h) Restricciones sobre el uso del informe, identificando si el informe tiene propósitos específicos y si su circulación es restringida.
- i) Responsabilidades que asume el perito y quien provee la información para el desarrollo de la pericia, presentando un resumen de dichas responsabilidades.
- j) Una declaración que el trabajo se realizó de acuerdo con las NPCES, indicando cualquier desviación de los requisitos de esta norma y el motivo de dicho incumplimiento.
- k) Una declaración de cumplimiento de la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC), del Código de Ética para Profesionales de Contabilidad de IFAC y los

requisitos de independencia aplicables a este encargo pericial de aseguramiento, así como cualquier anexo que soporte el trabajo pericial.

- l) Resumen del trabajo realizado, que describa para cada punto de pericia la metodología aplicada, la referencia a documentos examinados y los resultados del examen pericial, y en su caso, la referencia a cualquier anexo que soporte el trabajo pericial.
- m) Conclusión específica para cada punto de pericia, expresada de forma clara, precisa y coherente con lo requerido por el punto de pericia correspondiente, expresada de forma imparcial, objetiva, conforme a la evidencia obtenida. Cuando existan limitaciones o no se cuente con la evidencia o prueba adecuada y el Perito Contable, decida emitir una conclusión con seguridad limitada, deberá expresarlo de forma explícita, por ejemplo; “Conclusión con seguridad limitada para el punto de pericia xx”, cuando el perito defina que no es posible expresar conclusión, presentara la redacción del punto de pericia, la descripción del trabajo realizado, indicación de las limitaciones encontradas, finalizando con un apartado a ejemplo, exponga que “debido a las limitaciones expuestas no es posible concluir sobre lo requerido en el punto de pericia xx”.
- n) Incorporación de cualquier otro elemento distinto al desarrollo y conclusiones de los puntos de pericia requeridos, siempre que, a juicio profesional del Perito Contable, los elementos que describa en este apartado, provean cualquier otro dato útil surgido de la pericia y las investigaciones complementarias que recomienden la profesión.

- o) Nombre y firma del perito, y sello emitido por el CVPCPA con la calidad de “auditor”
- p) Fecha del informe pericial, que no deberá ser anterior a la fecha en que se obtuvo la evidencia necesaria
- q) Dirección de referencia donde ejerce el Perito Contable.

4.8.2 Estructura y redacción

Informe de peritaje contable independiente (CVPCPA, 2018):

“Señor

Juez xxxxx de Instrucción de San Salvador (U otro destinatario apropiado).

Presente

Fui (Fuimos) juramentado (s) en fecha xx de xx de 20xx con la calidad de Perito (s) Contable (s) Financiero (s), para realizar peritaje (contable financiero, tributario, etc.) en el caso penal referencia xxxxxxxx, en contra de xxxxxxxx y zzzzzzzz, a quienes particularmente se les atribuye el delito calificado provisionalmente como xxxxxxxxxxxxxxxx.

(En este apartado, el Perito Contable, podrá incluir cualquier referencia que permita identificar adecuadamente la instancia donde se ventila el caso, tipificación de delitos previamente establecidos por quien corresponda, el tipo de peritaje solicitado, etc.)

Descripción del Asunto Principal:

Inicialmente la FGR así como la defensa técnica de los imputados, propusieron puntos de pericia, los cuales fueron dados a conocer a los peritos por parte del juzgado xxxxx de instrucción, quien encargó a los peritos un análisis e informe preliminar. Dicho informe preliminar fue entregado de

manera conjunta por los peritos en fecha xx de xxxx de xxxx. Según consta en xxxx de fecha xx de xxxx de xxxx se señaló la realización de audiencia especial para el día xx del mismo mes y año.

Con fecha xx de xxxx de 20xx, se desarrolló audiencia especial, de la cual se levantó acta, en la que se determinó plazo para que la FGR se pronuncie por escrito sobre los puntos de pericia en cuestión.

Según resolución de fecha xx de xxxx de 20xx, se fijan los puntos de pericia que deberán ser resueltos por los peritos, y se definen aspectos importantes tales como: los años sujetos a pericia, personas naturales y jurídicas que serán consideradas como parte del análisis, entre otros aspectos.

En este informe se presentan por separado los puntos de pericia propuestos por la defensa técnica del imputado xxxxxx y xxxxxx, siendo en total xx puntos de pericia; además se realizó un análisis de los puntos propuestos por FGR, identificando aquellos que tiene relación con los citados imputados siendo estos en total xx puntos periciales. Estos puntos de pericia se citan textualmente más adelante como parte de los resultados del trabajo realizado.

(En este apartado, el Perito Contable podrá presentar un resumen de cómo se estableció el asunto principal o puntos periciales, o bien, citar textualmente cada punto pericial. En algunos casos, podría ser puntualmente un solo asunto muy preciso o un solo punto de amplio alcance).

Identificación o descripción de los grados o niveles de seguridad que se provee en las conclusiones del informe

De conformidad con la norma técnica utilizada para realizar el trabajo pericial, la cual se describe más adelante, un peritaje contable puede proveer para el usuario, conclusiones con seguridad razonable o con seguridad limitada. Una conclusión provee seguridad razonable cuando el Perito Contable, considera que ha obtenido la información y documentación necesaria, no existiendo limitación material o importante que impida concluir sin realizar ningún tipo de salvedad respecto a su trabajo, en consecuencia, el perito considera que la prueba recabada que respalda es suficiente

y apropiada para emitir este tipo de conclusión. Las conclusiones con seguridad razonable no requieren ninguna aclaración o advertencia para el usuario. Un Perito Contable, emite conclusiones con seguridad limitada cuando, conforme su juicio profesional, experiencia y habilidades, así como su propia evaluación de riesgos, considera que no es posible emitir una opinión con seguridad razonable. Los motivos para emitir una conclusión con seguridad limitada pueden tener su origen en la limitación de la obtención de evidencias, características de la información examinada, inconsistencias entre las evidencias, imposibilidad de realizar un examen completo, entre otros. Al plantear la conclusión que se vea afectada por estos factores, el perito llamará la atención del usuario del informe, planteando la redacción de la conclusión así: “Conclusión con seguridad limitada del punto de pericia xx”, y expondrá las razones por las cuales emite este tipo de conclusión.

Cuando el Perito Contable, no obtenga ningún tipo de evidencia para evaluar con los criterios que se requiera, para dar respuesta a algún punto de la pericia, el perito se abstiene de emitir conclusiones y lo hará constar como respuesta al punto pericial correspondiente.

Identificación de los criterios

Para el desarrollo del trabajo, fue necesario analizar y tomar de base, diversa y amplia cantidad de información y documentación, entre las que se encuentran:

- a) Información incorporada en los expedientes judiciales
- b) Documentación provista por FGR bajo cadena de custodia, según acta de fecha xx de xxxx de 20xx
- c) Documentación incorporada por medio de diversos oficios remitidos por el juzgado xxxxxxxx
- d) Referencias a leyes y normativas técnicas de auditoría
- e) Estados financieros de xxxxxx correspondientes al ejercicio económico xxxxx
- f) Manual de contrataciones y adquisiciones de xxxxxxxx
- g) Registros contables de.....
- h) Reportes de cobros de....

- i) Valúo técnico de la propiedad....-
- j) Cortes de caja de....

(En este apartado, el Perito Contable, deberá consignar un amplio detalle de toda aquella información o documentación que le ha servido de base, para contrastar contra las evidencias recolectadas a lo largo de su trabajo pericial. El detalle podría ser tan amplio como la cantidad de elementos que han servido para aplicar como parte de la metodología o para evaluar un hecho requerido en cada punto pericial desarrollado.)

Limitaciones en el desarrollo del trabajo

Excepto por la falta de respuesta a solicitud presentada por el perito, presentada al juzgado xxxxx con fecha xx de xxxx de 20xx, en la cual se requería el auxilio del banco xxxx, y cuyo efecto se manifiesta como una limitación, para responder adecuadamente al punto de la pericia x, propuesto por la (s) parte S), no tuvimos otras limitaciones importantes, para responder los puntos de la pericia.

(En este apartado, el Perito Contable, describirá cualquier limitación que surgió durante el desarrollo del encargo y que por su importancia, ha originado conclusiones con seguridad limitada o la imposibilidad de concluir.)

Uso de este informe

Este informe ha sido preparado para uso exclusivo de xxxxx.

(El Perito podrá consignar en este apartado, cualquier restricción respecto al uso o circulación del informe, o las partes que pueden hacer uso del mismo, conforme al compromiso que haya definido con quien lo contrate o en respeto a las disposiciones legales, según a el caso.)

Parte responsable de la información y responsabilidad de los peritos

Responsabilidad por el suministro de información:

La información utilizada para realizar el trabajo ha sido provista a través de xxxxx. Hasta donde tengo (tenemos) conocimiento, se ha respetado la cadena de custodia sobre aquellas evidencias que han sido proporcionadas para ser examinadas.

Responsabilidad del Perito Contable

La responsabilidad del perito (de los peritos) es dar respuesta a los puntos de pericia ordenados por xxx, basados en las evidencias examinadas y conforme a su real saber y entender, aplicando las normas y procedimientos técnicos aplicables, y exponiendo en su caso, las limitaciones que se tengan durante el peritaje.

(Este apartado deberá adecuarse a cada circunstancia, definiendo las responsabilidades de cada parte de acuerdo al convenio previamente establecido, por ejemplo, la información podría haber sido provista por la administración de una entidad contratante.)

Identificación de las normas bajo las cuales se preparó este informe

El encargo se condujo con la Norma para Peritajes Contables en El Salvador-NPCES. Esta norma fue aprobada por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, según acuerdo que consta en resolución xx/xx de fecha xx de xxx de 20xx, y publicada en Diario Oficial xxxx, tomo xxxx de fecha xx de xx de 20xx. Dicha norma requiere que los Peritos Contables, cumplan con altos estándares de ética, independencia, objetividad, confidencialidad y además cuenten con el conocimiento y habilidades necesarias para desarrollar estos trabajos, los cuales constituyen encargos de aseguramiento y atestiguamiento, debiendo emitir conclusiones con seguridad razonable y/o con seguridad limitada según se define en el apartado **“Identificación o descripción de los grados o niveles de seguridad que se provee en las conclusiones del informe”**. Esta Norma reconoce la relación entre Perito Contable, una parte responsable, un

presunto usuario y un asunto principal, entre otros. Por tanto, la aplicación de esta norma es totalmente identificable con el trabajo requerido por xxx (indicar según sea apropiado; entidad, Juez, sede arbitral, etc.) se clara que, desde el punto de vista de la citada norma, los Peritos Contables, únicamente emiten conclusiones sobre los puntos evaluados con base a la evidencia obtenida o limitantes presentadas y no hace determinaciones legales, sobre eventuales ilícitos que pudieran resultar de los hechos sobre los que versa el informe.

(Si por alguna razón, el Perito Contable, no cumplió requerimientos de la NPCES, deberá declarar cuales requisitos incumplió y los motivos que originan el incumplimiento)

Declaración de cumplimiento de Control de Calidad, del Código de ética para Profesionales de Contabilidad de IFAC y los requisitos de independencia aplicables a este encargo pericial de aseguramiento

Declaro (Declaramos) que he (hemos) cumplido los requerimientos de Control de Calidad; así como con lo establecido en el Código de ética para Profesionales de Contabilidad de IFAC, incluyendo los requisitos de independencia, objetividad y escepticismo profesional.

(Si el Perito ha incumplido algún requerimiento ético o de control de calidad, deberá indicarlo y exponer las razones que originan el incumplimiento.)

Resultados del trabajo realizado y conclusiones

A continuación, se expone cada punto de perica propuesto por las partes, y un resumen de la metodología aplicada, los procedimientos aplicados, referencia a la información o documentación evaluada, referencia a los anexos correspondientes y la respectiva conclusión.

Punto de pericia X propuesto por la defensa técnica del imputado xxxxx

(Copiar exactamente la redacción del punto de pericia según conste en acta o resolución judicial, o conforme fue establecida en un peritaje de parte, por la dirección de la entidad, o quien corresponda).

Metodología y Desarrollo de punto de pericia X:

Para el desarrollo de este punto, se tuvo a disposición la siguiente información y documentación:

DOCUMENTOS	REF. A JUZGADOS (CAJA, PIEZA, OFICIOS, ETC)	REFERENCIA A ANEXO

Con la información que se detalla en el cuadro anterior proporcionada por el juzgado xxxxx se determinó (describir el uso de cada información y análisis realizados), obteniendo los siguientes resultados:

(Explicar los resultados obtenidos de cualquier análisis realizado).

La integración de cada saldo presentado en los cuadros anteriores, se presentan en anexos en archivo referencia xxxxxx.

Conclusión de punto de la pericia X propuesto por defensa técnica del imputado xxxxx:

Después de analizar la documentación proporcionada previamente por el juzgado xxxxx, se determinó que...

(Describir la conclusión con seguridad razonable, de forma precisa, y comprensible, basado en el análisis de las evidencias obtenidas)

Punto de pericia y propuesto por la FGR

(Copiar exactamente la redacción del punto de pericia según conste en acta o resolución judicial, o conforme fue establecida en un peritaje de parte, por la dirección de la entidad, o quien corresponda).

Metodología y desarrollo de punto de la pericia Y;

DOCUMENTOS	REF. A JUZGADOS (CAJA, PIEZA, OFICIOS, ETC)	REFERENCIA A ANEXO

Con la información que se detalla en el cuadro anterior proporcionada por el juzgado xxxxx se determinó (describir el uso de cada información y análisis realizados), obteniendo los siguientes resultados;

(Explicar los resultados obtenidos de cualquier análisis realizado)

La integración de cada saldo presentado en los cuadros anteriores, se presentan en Anexos en archivo digital Referencia xxxxxx.

Conclusión CON SEGURIDAD LIMITADA de punto de la pericia y propuesto por defensa técnica del imputado xxxxx

Después de analizar la documentación proporcionada previamente por el juzgado xxxxx, se determinó que....

(Describir la conclusión con seguridad razonable, de forma precisa, y comprensible, basado en análisis de las evidencias obtenidas)

Sin embargo, como parte de la documentación proporcionada por xxxxx, se determinó la existencia de fotocopia de un contrato de compra venta de xxxxx, celebrado ante notario xxxxxx, con el que se documentan xxxxxxxx. Con fecha xxxx se solicitó al juzgado la obtención del original de este documento, el cual a la fecha de emisión del informe no fue proporcionado. En caso de que los usuarios del informe consideren la validez de la referida fotocopia, esta conclusión no se verá afectada, caso contrario, el monto xxxxxx, se reduciría en US\$xxxxx.xx que corresponde al monto de dicho contrato.

(El perito deberá redactar adecuadamente la causa y efectos de las condiciones que originan la conclusión con seguridad limitada)

Punto de la pericia Z propuesto por los querellantes Señores xxxxxxxx

(Copiar exactamente la redacción del punto de pericia según conste en acta o resolución judicial, conforme fue establecida en un peritaje de parte, por la dirección de la entidad, o quien corresponda).

Metodología y desarrollo de punto de la pericia Z:

Para el desarrollo de este punto, se tuvo a disposición la siguiente información y documentación:

DOCUMENTOS	REF. A JUZGADOS (CAJA, PIEZA, OFICIOS, ETC)	REFERENCIA A ANEXO

Con la información que se detalla en el cuadro anterior proporcionada por el juzgado xxxxx se determinó (describir el uso de cada información y análisis realizados), obteniendo los siguientes resultados;

(Explicar los resultados obtenidos de cualquier análisis realizado)

La integración de cada saldo presentado en los cuadros anteriores, se presentan en anexos en archivo digital referencia xxxxxx.

Sin embargo, los resultados obtenidos deberían respaldarse con los registros y, los cuales a la fecha de emisión de informe no han sido provistos, a pesar de haber sido solicitados según consta en requerimiento de fecha xxx, presentado ante el juzgado xxxxxx de San Salvador.

Abstención de conclusión sobre el punto de la pericia Z propuesto por los querellantes

Señores xxxxxxxx

Debido a la circunstancia descrita al final del párrafo anterior, la cual, juicio del Perito Contable, es determinante para concluir con el punto pericial, no se emite conclusión al respecto.

(El perito deberá redactar adecuadamente las limitaciones que imposibilitan emitir la conclusión sobre un punto pericial y relacionar adecuadamente en la redacción de dicha abstención.)

Consideraciones adicionales a los puntos de la pericia:

Atendiendo lo establecido en el artículo 236, numeral 4) del Código Procesal Penal, se hace del conocimiento del juez xxxxx de San Salvador, que, durante el desarrollo de la pericia se determinó que....., lo cual consta en la evidencia judicial según pieza xx, folio xxx, lo cual incide en la situación patrimonial del imputado xxxxx; sin embargo, ningún punto de pericia requirió el abordaje de esta información, la cual tiene relación directa con relación a....., por lo que se hace de su conocimiento para el análisis por parte de su digna autoridad.

(El uso de este apartado debe ser sumamente analizado por el Perito Contable. El emitir valoraciones, juicios o abordar situaciones más allá de lo requerido en un punto de la pericia, puede

ser objetado por cualquiera de las partes; no obstante, la experiencia y juicio profesionales dictaran si se debe o no incluir algún dato adicional en el informe, analizando a su vez las consecuencias de ello.)

El presente informe consta de xxx páginas impresas solo al frente (o frente y vuelta según se requiera), las cuales se encuentran selladas y firmadas por el perito.

San Salvador, El Salvador, XX de XXX de 20xxx

Firma del Perito Contable

Nombre completo de Perito Contable

(Sello del auditor autorizado por el CVPCPA)

Nota: El contenido de ese modelo de informe podrá variar en la redacción de su contenido, según el tipo de caso, instancia en la que se presenta, si el peritaje es conjunto con otros peritos etc. Dichas variaciones no deberán implicar cambios en la esencia de sus apartados.

II. La presente resolución, entra en vigencia a partir del 1 de enero de 2019.

III. Publíquese.”




José Antonio Ventura Sosa
Presidente


José Antonio Lemus Flores
Secretario

4.8.3 Documentación de anexos y evidencia

El perito contable deberá documentar apropiadamente su trabajo, las formas en las que se pueden sustentar cada una de las conclusiones emitidas en el informe serán; físicas, electrónicas o ambas. Los papeles de trabajo deberán de estar ordenados a manera que sean entendibles al momento en que sean utilizados interna o externamente.

Es importante mencionar que en base a la NPCES, puede ser prohibido el uso de fotocopias o extracción de evidencia, por tal motivo se debe contar con una buena referencia en los análisis o trabajo que sustenta las conclusiones que se emitieron en el informe pericial.

La documentación o evidencia obtenida en el proceso del peritaje contable deberá de permanecer con altos estándares de confidencialidad y custodiados adecuadamente, esto con el fin de que se pueda contar con una seguridad razonable en las conclusiones o análisis emitidos en el informe pericial. De no ser así se podría llegar a una seguridad limitada lo cual comprometería toda la investigación pericial y la decisión que dictamine el Juez.

CONCLUSIONES

- ✓ Los profesionales en contaduría pública consideran que es importante un modelo de peritaje contable para la detección de la evasión del IVA, ya que les servirá como herramienta para lograr esclarecer el cometimiento de dicho delito y determinar los montos evadidos en los encargos donde se requiera su participación.

- ✓ Los profesionales en contaduría pública en su mayoría poseen conocimiento sobre la normativa técnica y legal que corresponde aplicar para este tipo de diligencias, lo cual es de suma importancia, ya que en base a dicha legislación deberá fundamentar las conclusiones a emitir en su informe pericial.

- ✓ Los hechos generadores más susceptibles para la evasión del impuesto IVA son la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales, el retiro de bienes muebles corporales de las empresas y las prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una de las partes se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar la contraprestación.

- ✓ Los mecanismos considerados más susceptibles para la evasión del impuesto IVA son no llevar una contabilidad formal, uso de testaferros, la no facturación, doble facturación, sobre-facturación en compras y sub-facturación en ventas; y la omisión de llevar registro de control de inventarios.

- ✓ Los factores más recurrentes considerados por los profesionales que podría influir en la evasión del impuesto IVA son la baja probabilidad de ser fiscalizado, el costo beneficio de evadir y la poca educación fiscal.

- ✓ El 41% de los profesionales en contaduría pública considera que el Método de conciliación de la información tributaria es el más idóneo para medir la evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, mientras que el 12% no conoce dichos métodos.

- ✓ En un peritaje contable es importante que en la etapa de la planificación se establezcan los procedimientos a ejecutar para que la obtención de evidencia sea suficiente y adecuada, el perito contable se apoyará de la documentación que se le proporcione y la que él solicite en caso de ser necesario para poder extender sus procedimientos con el fin de que el informe se emita con una seguridad razonable.

- ✓ Actualmente no se cuenta con un modelo predeterminado de peritaje contable para la detección de la Evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, esto debido a que en todos los casos se presentan diferentes puntos de pericia que son determinados por el Juez, el modelo propuesto por el equipo de trabajo está orientado para que sea una guía para el perito contable dando cumplimiento a la normativa técnica y legal.

RECOMENDACIONES

- ✓ Las firmas de auditoría deben incluir dentro de su plan anual de capacitaciones, temas relacionados en el área de auditoría forense, con enfoque en peritajes contables financieros y tributarios, para poseer profesionales calificados y a la vez brindar servicios de calidad.
- ✓ Los profesionales en contaduría pública deben mantenerse a la vanguardia de las nuevas normativas, leyes o cambios que se realicen en estas, para ser aplicados en el área de auditoría forense específicamente en peritajes contables; logrando así, ser más competitivos en el ámbito laboral, puesto que dicha rama de la auditoría está siendo muy demandada en la actualidad.
- ✓ El profesional que labora en las entidades debe fortalecer los mecanismos de control interno para el área de inventarios, estableciendo los procedimientos idóneos que permitan detectar las fugas, obtener información real y verídica de las entradas y salidas de la mercadería.
- ✓ El perito contable debe de diseñar programas específicos en el área de inventario, compras, y ventas que le permitan determinar la veracidad de la información presentada en la declaración mensual de IVA.
- ✓ El contador público debe actualizarse en la legislación tributaria y aplicar razonablemente su juicio profesional en el área que se desempeñe, ya sea como contador general en una entidad o como perito contable en el desarrollo de una investigación, para minimizar estos

factores que están directamente relaciones con el conocimiento e interpretación de la legislación aplicable.

- ✓ El profesional debe conocer los métodos utilizados por el Ministerio de Hacienda para la medición de la evasión de impuestos, para determinar el monto que se deja de percibir en dicho concepto.
- ✓ El perito contable debe conocer a profundidad el caso asignado, solicitar y estudiar la información que le brinden una mayor seguridad y poder implementar sus procedimientos de una manera adecuada, es importante que este actualizado con la normativa técnica y legal aplicable.
- ✓ Utilizar el modelo para la detección de la evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios propuesto por el equipo de trabajo, a su vez ir perfeccionándolo en base a las experiencias y conocimientos de los peritos que ejecuten trabajos similares, para poder contar con un modelo estructurado y se facilite el trabajo de los profesionales asignados en mencionados encargos.

BIBLIOGRAFÍA

- Asamblea Legislativa - República de El Salvador. (10 de 06 de 1997). Código Penal. *Código Penal*. San Salvador, El Salvador. Recuperado el 21 de Abril de 2018, de <https://www.asamblea.gob.sv/sites/default/files/documents/decretos/C0AB56F8-AF37-4F25-AD90-08AE401C0BA7.pdf>
- Asamblea Legislativa de El Salvador. (2 de julio de 1998). Código Penal de El Salvador. San Salvador, El Salvador.
- Asamblea Legislativa de El Salvador. (s.f.). Código Procesal Penal.
- Ayala, J. B. (mayo de 2008). *Auditoria Forense "Más que una especialidad profesional una misión: prevenir y detectar el fraude financiero"*. Obtenido de [https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Auditoria_Forense_Una_Misi%C3%B3n_JBadillo_Mayo08\(14023\).pdf](https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Auditoria_Forense_Una_Misi%C3%B3n_JBadillo_Mayo08(14023).pdf)
- Cea, M. (23 de marzo de 2017). CEPAL: El Salvador pierde \$900 mill. por evasión de IVA. *El Mundo*. Obtenido de <http://elmundo.sv/cepal-el-salvador-pierde-900-mill-por-evasion-de-iva/>
- Cea, M. (14 de febrero de 2018). Diario EL MUNDO. *La tasa de evasión se ha reducido 10 puntos desde 2009*, pág. 26.
- Consejo de Vigilancia de la profesión de contaduría pública y auditoría. (28 de noviembre de 2018). Norma para realizar peritajes contables en El Salvador.
- Definición. de.* (1 de mayo de 2018). Obtenido de <https://definicion.de/debido-proceso/>

DEM. (10 de octubre de 2017). Asamblea aprueba amnistía fiscal que recuperaría \$500 millones para el Estado. *El Mundo*. Obtenido de <http://elmundo.sv/asamblea-aprueba-amnistia-fiscal-que-recuperaria-500-millones-para-el-estado/>

Democracia, I. S. (Noviembre de 2016). *Informe de análisis sobre la evasión y elusión fiscal en El Salvador*. Obtenido de <http://library.fes.de/pdf-files/bueros/fesamcentral/13021.pdf>

DGII. (Marzo de 2012). *Estimación de la evasión del IVA en El Salvador*. Obtenido de Portal de Transparencia Fiscal Ministerio de Hacienda, Unidad de Estudios Tributarios: <http://www.transparenciafiscal.gob.sv/ptf/es/InformesyDocumentos/EstimacindelaEvasin delIVAenElSalvador.html>

Díaz Ortega, S., & Pérez Peña, P. (02 de Julio de 2015). *La auditoría forense: Metodología y herramientas aplicadas en la detección de delitos económicos*. Obtenido de <http://190.242.62.234:8080/jspui/bitstream/11227/2201/1/LA%20AUDITORIA%20FORENSE%20METODOLOG%20Y%20HERRAMIENTAS%20APLICADAS%20EN%20LA%20DETECCION%20DE%20DELITOS%20ECONOMICOS%20EN%20EL%20SECTOR%20EMPRESARIAL%20~1.pdf>

El Mundo. (14 de Noviembre de 2015). *El Fisco perdió \$17,525 millones en 15 años por exenciones y evasión*. Obtenido de Sin Categoría: <http://elmundo.sv/el-fisco-perdio-17525-millones-en-15-anos-por-exenciones-y-evasion/>

Fiscalía General de la República-Policía Nacional Civil. (2003). *Acuerdo de coordinación interinstitucional-Manual operativo para la cadena de custodia*.

Flores, A. E. (2009). Revista de la Facultad de Ciencias Contables, Auditoría Forense.

Henríquez, José Yañez. (s.f.). Evasión Tributaria: Atentado a la equidad. *Centro de Estudios Tributarios de Chile*.

- IAASB. (2014). *Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad*. Mexico, D.F.: Talleres Gráficos del Distrito Federal.
- IFAC. (2005). *Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000*. Obtenido de http://www.facpce.org.ar:8080/miniportal/archivos/anexos_rt/anexo_rt35.pdf
- IFAC. (2014). *Nomas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad*.
- Marrelli, M. (1984). *Journal of Public Economics* (Vol. 25). Obtenido de http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/52921/Documento_completo.pdf-PDFA.pdf?sequence=5
- Ministerio de Hacienda de El Salvador. (2012). *Estimación de la evasión del IVA en El Salvador Preliminar 2012*. San Salvador.
- Monografias.com. (s.f.). *Auditoría Forense*. Recuperado el 14 de Abril de 2018, de Monografias.com: <http://www.monografias.com/trabajos65/auditoria-forense/auditoria-forense2.shtml>
- Murillo, H., Parra, D., & Espitia, S. (2006). *Cadena de Custodia, su trascendencia y aplicación en el sistema penal acusatorio durante 2005-2006*. Manizales: Universidad de Manizales. Obtenido de http://ridum.umanizales.edu.co:8080/jspui/bitstream/6789/523/1/140_Murillo_Arboleda_Henry_2007.pdf
- Pérez Hernandez, M., & Pérez Peña , M. (Marzo de 2013). *Programas de auditoría forense, para probar casos de lavado de dinero y activos en el sector comercio de partes y piezas de vehículo*. Obtenido de http://ri.ues.edu.sv/3579/1/Trabajo%20de%20graduaci%C3%B3n_A_20.pdf

- Perez, M. d. (17 de noviembre de 2013). Procedimientos aplicados en Auditoría forense en una empresa del sector publico en Nicaragua año 2012.
- Portal de Transparencia Fiscal. (Diciembre de 2017). *Datos Ingresos*. Obtenido de <http://www.transparenciafiscal.gob.sv/ptf/es/Ingresos/BaseDatosIngresos/>
- Ramirez, M., & Bohorquez, J. R. (julio de 2013). *Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude contable en Colombia*. Obtenido de <http://www.scielo.org.co/pdf/cuadm/v29n50/v29n50a08.pdf>
- Rogel Pineda, A. A. (12 de 4 de 2016). Peritaje contable un enfoque de la auditoria forense. *Peritaje contable un enfoque de la auditoria forense*.
- Salvador, Asamblea Legislativa de El. (11 de 05 de 2006). Ley Organica de la Fiscalia General de la Republica.
- Solano, S. M., Cuellar, E. L., & Rivera, J. D. (noviembre de 2015). *El rol del Contador Público en el desarrollo de un peritaje contable por demandas judiciales en los procesos de familia*. Obtenido de <http://ri.ues.edu.sv/9358/1/TESIS%20COMPLETA%202015.pdf>
- Valero, A. G., & Peña, L. Y. (21 de noviembre de 2008). *Análisis de la auditoría forense como herramienta para mejorar la responsabilidad social empresarial del contador público en las empresas del Estado*.
- Zelaya , C., Crespín Ruíz , M., & Rogel Pérez, V. (febrero de 2009). *Propuesta de una metodología para la aplicación de las normas de calidad y cumplimiento exigidas por el consejo de vigilancia de la profesión de contaduría pública y auditoría*. Obtenido de <http://webquery.ujmd.edu.sv/siab/bvirtual/BIBLIOTECA%20VIRTUAL/TESIS/01/CPU/ADZP0000484.pdf>

ANEXO

ÍNDICE DE ANEXOS

- Anexo 1** Listado de profesionales inscritos en el Consejo de Vigilancia de Contaduría Pública y Auditoría que residen en el departamento de San Salvador
- Anexo 2** Carta de Citación
- Anexo 3** Solicitud de contadores públicos al Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría
- Anexo 4** Carta de contestación al señor juez por parte del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría
- Anexo 5** Acta de Juramentación
- Anexo 6** Esquela de notificación de asignación del perito contable
- Anexo 7** Acta de ejecución de peritaje en las instalaciones del demandado cuando no hay documentos secuestrados por la FGR.
- Anexo 8** Cuestionario
- Anexo 9** Presentación de resultados

Listado de profesionales inscritos en el Consejo de Vigilancia de Contaduría Pública y Auditoría que residen en el departamento de San Salvador.

No.	Número de Inscripción	Nombre del Profesional (persona natural)
1	10	CASTELLANOS, HORACIO ALFREDO
2	12	CISNEROS, JOAQUIN
3	14	LOPEZ ROSALES, JOSE DANIEL
4	18	ZARATE AGUILAR, FIDEL ALFONSO
5	22	HIDALGO ALAS, MIGUEL ANGEL
6	23	BULNES DE MEZA, BERTHA
7	28	CEA CAMPOS, JORGE ANTONIO
8	30	MEJIA FUENTES, RAUL
9	31	CORNEJO GODOY, MARIO SAUL
10	33	MARTINEZ RIVERA, SALVADOR
11	39	PASTORE, FRANCISCO PABLO
12	40	CAÑAS VILANOVA, JOSE ENRIQUE
13	42	ARDON, FERMIN ANTONIO
14	47	CORDOVA CONTRERAS, RAFAEL ARTEMIO
15	48	MENDOZA, JOSE ARISTIDES
16	49	PORTILLO, SANTIAGO ADALBERTO
17	54	TOMASINO VICHEZ, NAPOLEON
18	55	CAMPOS RODRIGUEZ, JOSE ATILIO
19	58	VILLALTA, ARMANDO
20	63	CRISTALES, CARLOS RENE
21	72	CARBONELL, RAFAEL TOMAS
22	73	ALAS, JOSE ANTONIO
23	77	MORATAYA ZAYAS, JULIO ARMANDO
24	79	HIDALGO NAJARRO, SALVADOR
25	80	BRIZUELA DE LOZANO, ESTELA MARINA
26	82	MOLINA LOZANO, MAURICIO
27	83	MORALES PEREZ, JOSE DAVID
28	86	VELASCO AMAYA, JORGE ALBERTO
29	89	RODRIGUEZ LOPEZ, JUAN ANTONIO
30	90	AGUILAR NAVARRO, CARLOS RAUL
31	93	BLANCO, RICARDO ARMANDO
32	97	CHEDRAUI SIADÉ, ALFREDO
33	100	DIAZ BELTRAN, FRANCISCO
34	101	ELIAS QUEZADA, JUAN ANTONIO
35	102	FERNANDEZ ALFARO, JESUS
36	103	AYALA BONILLA, RODOLFO
37	104	FRANCO SOUNDY, ARMANDO ENRIQUE
38	105	GRANADOS SANCHEZ, JOSE CATARINO
39	106	GARCIA HERNANDEZ, JOSE FRANCISCO
40	108	GARAY MELENDEZ, EDUARDO DE LA CRUZ
41	110	GARCIA MARTINEZ, MIGUEL
42	111	PEREZ HERNANDEZ, JULIO ALBERTO
43	113	RIVERA RIVAS, FRANCISCO ANTONIO
44	114	PARKER ESCOLAN, ARMANDO
45	115	ROMERO MEDRANDO, GUILLERMO
46	116	RODRIGUEZ, CARLOS HUMBERTO
47	117	VALIENTE, JOHEL HUMBERTO
48	129	SANTANA GUTIERREZ, JOSE GUILLERMO
49	130	SOLITO, FAUSTO ANTONIO
50	131	ZEPEDA BARRIENTOS, SAUL SIGFREDO



No.	Número de Inscripción	Nombre del Profesional (persona natural)
1401	5225	LOPEZ DE RAMIREZ, ANA MARIA
1402	5230	PANIAGUA BARAHONA, RENÉ HUMBERTO
1403	5231	MONTES FERNANDEZ, RODRIGO ALONSO
1404	5253	MARAVILLA MONTANO, MARLENE ELIZABETH
1405	5254	CASTRO LOPEZ, CARLOS RAMIRO
1406	5261	CHICAS DIAZ, SAMUEL ANTONIO
1407	5265	CARRANZA MARTINEZ, JOSÉ LUIS
1408	5268	CLIMACO CASTELLANOS, MAURICIO ANTONIO
1409	5269	ARGUETA CARBAJAL, NELSON MAUDIEL
1410	5282	LANDAVERDE LARA, CARLOS RIGOBERTO
1411	5299	FIGUEROA DERAS, JULIO CESAR
1412	5300	PALACIOS ALVARADO, JOSÉ MIGUEL
1413	5301	CASTILLO MIRANDA, JUAN PABLO
1414	5304	CUBIAS LOPEZ, YANIRA ARACELY
1415	5312	RODRIGUEZ ALEMAN, MARIA ANTONIA
1416	5317	MENENDEZ PADILLA, ORLANDO ALCIDES
1417	5329	DURAN DURAN, FATIMA YOLANDA
1418	5332	SIGÜENZA IRAHETA, JANETH CAROLINA
1419	5359	CHACON TEJADA, FATIMA
1420	5364	LOPEZ ALFARO, JOSUE JONATHAN
1421	5365	DE LA O DE MERINO, GRACIA MARIA
1422	5370	DUARTE MONTIS, AIDA MARGARITA
1423	5372	CASTILLO ESCOBAR, YASMIN ELIZABETH
1424	5373	LOPEZ RODRIGUEZ, CARLOS ALFONSO
1425	5376	MELÉNDEZ PALACIOS, MANUEL ERNESTO
1426	5377	URBINA NUÑEZ, SANDRA JULIETA
1427	5383	CÓTERO PÉREZ, LUIS ALEXANDER
1428	5384	HERNANDEZ HERNANDEZ, DANIEL REMBERTO
1429	5386	O'RELLANA ARCE, OFELIA
1430	5389	SALAZAR LUNA, ELVIA SUSANA
1431	5391	HERNANDEZ DE FLOREZ, NANCY ELIZABETH
1432	5394	HERNANDEZ DE HERNANDEZ, NORMA PATRICIA
1433	5400	AGUILAR FUENTES, ROSA MARIA
1434	5409	BOLAÑOS MONGE, JOCELYN ESTER
1435	5411	BARRERA DE PAZ, PEDRO ANTONIO
1436	5416	FLORES OSORIO, ELMER ALFONSO
1437	5419	O'RELLANA ARAUJÓ, JAVIER EDUARDO
1438	5427	HERRERA DE MIRANDA, YESY LORENA
1439	5448	AVILES ZALDIVAR, MARIA ESTER
1440	5457	HERNANDEZ DE MORALES, MARGARITA LISSETTE
1441	5458	FLORES GONZALEZ, SAUL ERNESTO
1442	5465	SERRANO GAITAN, ANA CLAUDIA
1443	5470	QUEVEDO MOREIRA, MARIELLA
1444	5483	DERAS MARTINEZ, VICTOR MANUEL
1445	5492	MENDOZA, IRIS GRISELDA
1446	5497	HERNANDEZ SANDOVAL, JOSÉ ROLANDO
1447	5499	RODRIGUEZ DE ARGUETA, ROSA ELENA
1448	5500	MAYORA DE RIVAS, TELMA ABIGAIL
1449	5502	BAIRES HERNANDEZ, JUAN CARLOS
1450	5507	HERNANDEZ HERNANDEZ, MARIA ANGELICA



Carta de Citación

REF. 998- 2018-1

OFICIO No. 658-1

CÓDIGO212121

Por orden emanada del Tribunal Tercero de Sentencia de San Salvador, se cita a **Juan José Pérez Campos** en calidad de **PERITO**, para que comparezca a este Tribunal ubicado en Boulevard Tutunichapa y Diagonal Universitaria, Colonia Médica, 15 Ave Norte, San Salvador, **a las ocho horas del día once de diciembre de dos mil dieciocho**; en virtud que se le requiere para la práctica de una Diligencia Judicial. En caso de incumplimiento sin justa causa será conducido por la Seguridad Pública y pagará las costas que cause (Art. 152 inc. 2 Pr. Pn) incurriendo además en responsabilidad penal por el delito de desobediencia a mandato judicial, tipificado y sancionado en el Art. 313 Pn- **TRAER DOCUMENTO DE IDENTIDAD.**

Secretario del Tribunal Tercero de sentencia de San Salvador, a los seis días del mes de diciembre de dos mil dieciocho.

LIC. JOSÉ MAURICIO CORTÉZ MERCADILLO
SECRETARÍO

DIRECCIÓN: _____

CONSUMADO SI NO

RECIBIDO POR: _____

FECHA: _____ **HORA:** _____

Hermano (a) Vecino Cónyuge Madre Padre Primo Personal Bajo puerta

La persona requerida NO fue citada debido a que:

No reside en esa dirección

Dirección incompleta

Persona fallecida

Otros

OBSERVACIONES

Citador: _____ Firma: _____

Recibido en el Tribunal que requiere por: _____

Fecha: _____ Hora: _____

**Solicitud de contadores públicos al Consejo de Vigilancia de la Profesión de
Contaduría Pública y Auditoría.**



San Salvador, xx de xxxx de xxxx
TRIBUNAL TERCERO DE SENTENCIA
SAN SALVADOR, EL SALVADOR
TELEFONO-FAX xxxx-xxxx EXT xxxx
REF. SSF1 – xxx – xxx-xx(x)
OFICIO No xxxx-xx-xx

Atentamente y por este medio solicito a usted, gire instrucciones a quien corresponda, a fin de que designe dos licenciados en contaduría pública, para que realicen peritaje contable en la siguiente documentación; verificación de los ingresos gravados no declarados en el ejercicio impositivo, comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de _____, retenciones en concepto de anticipo del 1% del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que se reconoce su acreditamiento, libros, registro, sistemas manuales de contabilidad en el ejercicio impositivo de enero a diciembre del año dos mil _____. Dicho profesional deberá apersonarse a este Tribunal a las _____ horas _____ minutos del día _____ de _____ de dos mil _____, con el objeto de explicarle de forma detallada, el objeto de la pericia, y el lugar donde se encuentra. No omito manifestarle que la diligencia antes mencionada, se relaciona con el proceso con referencia SSF1 – xxx – xxx-xx(x), que se investiga en contra del imputado _____ a quien se le atribuye la presunta demanda de evasión de impuestos.

En caso de no prestar el auxilio en dicho procesos, en el presente oficio, podría incurrir en un ilícito penal, salvo causa justificada.

Solicitud que se hace para los efectos legales correspondientes.

Juez Tercero de Sentencia

**Carta de contestación al señor juez por parte del Consejo de Vigilancia de la
Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.**



San Salvador, xx de xxxx de xxxx

JUEZ TERCERO DE SENTENCIA

REF. SSF1 – xxx – xxx-xx(x)

Relativo: Demanda de evasión de impuestos.

Presente

El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría por medio del presente escrito se dirige a usted. En atención a la notificación que se nos hiciere de fecha _____, por medio del cual se requirió a esta Institución proporcione dos nombres de profesionales, personas naturales autorizadas por esta institución para ejercer la contaduría pública y la auditoría con el fin de que desempeñe el cargo de perito contable por parte de esa autoridad.

Tomando en cuenta la ubicación geográfica donde se está desarrollando el caso y previo el procedimiento interno que se realizó para la designación del perito, me permito informar que se propone a los licenciados, _____, Tel. _____, _____, Tel. _____, ambos aptos para que desempeñen el cargo de perito contable en el presente asunto, los cuales están autorizado por esta institución para ejercer la contaduría y la auditoría.

Por lo antes expuesto a esta autoridad pido se sirva tener por contestada en tiempo, el requerimiento que se le hizo, dejando sin efectos los apercibimientos realizados.

Secretario General del CVPCPA

Acta de Juramentación

En el Tribunal Tercero de Sentencia, a las _____ horas y _____ minutos del día _____ de _____ del año dos mil _____.- Presente en éste Tribunal _____, mayor de edad, del domicilio de San Salvador, quién se identifica por medio de Documento Único de Identidad Número _____, extendido en San Salvador, y con número de identificación tributaria (NIT) _____, a quién se le ha hecho saber que ha sido nombrado como Perito Contable; para lo cual le detalla los puntos de pericia siguientes: 1- Determinar cuál es la actividad económica del imputado en referencia. 2- Determinar a cuánto asciende los ingresos gravados no declarados en el ejercicio impositivo, comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de _____. 3- Determinar si el imputado, cuenta con libros, registro, los sistemas manuales de contabilidad en el ejercicio impositivo de enero a diciembre del año dos mil _____. 4- Determinar a cuánto asciende las retenciones en concepto de anticipo del 1% del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que se reconoce su acreditamiento. 5- Sostener reuniones en las diferentes etapas del desarrollo del trabajo del peritaje, a efecto de mantener una comunicación efectiva con el tribunal tercero de sentencia.

Por lo que el Suscrito Juez, Licenciado _____, procede a preguntarle si acepta el cargo conferido, a lo que el profesional en comento le contesta que “SI ACEPTA” a continuación el Suscrito Juez hace saber al profesional las obligaciones inherentes a la aceptación del cargo, así como también las sanciones procedentes de parte de este Tribunal en caso de incumplimiento injustificado de su función, ello sin perjuicio de la responsabilidad profesional que determine la autoridad competente junto con el pago de las costas de sustitución a que obligan los artículos doscientos veintiséis, doscientos veintisiete y siguientes del Código Procesal Penal. Acto seguido, el Suscrito Juez pregunta al profesional antes relacionado si jura cumplir fiel y legalmente con el cargo conferido y con las obligaciones que derivan del mismo, a lo que el profesional contesta que “SI JURA”, y no habiendo más que hacer constar damos por terminada la presente acta que firmamos.

Esquela de notificación de asignación del perito contable



Esquela de notificación de la designación de perito

San Salvador, xx de xxxx de xxxx

NOTIFICACIÓN

CENTRO JUDICIAL “TRIBUNAL TERCERO DE SENTENCIA”

SAN SALVADOR, EL SALVADOR

TELEFONO-FAX xxxx-xxxx EXT xxxx

REF. SSF1 – xxx – xxx-xx(x)

OFICIO No xxxx-xx-xx

El suscrito secretario notificador, hace saber al Licenciado(a) _____, que en el proceso con referencia, SSF1 – xxx – xxx-xx(x) ha sido asignado(a) como perito contable, para que realice peritaje contable en: _____

_____ debiendo presentarse a este Tribunal a las _____ horas y _____ minutos del día _____ de _____ del dos mil _____, para que acepte el cargo conferido y preste juramentación a dicha diligencia deberá presentarse con su DUI y NIT, en caso de no aceptar el cargo, deberá justificar el mismo, en el término de tres días hábiles.

San Salvador a las _____ horas del día _____ de _____ del dos mil _____.

Firma y Sello del Notificador

Acta de ejecución de peritaje en las instalaciones del demandado cuando no hay documentos secuestrados por la FGR.

San Salvador, xx de xxxx de xxxx

TRIBUNAL TERCERO DE SENTENCIA

Referencia: xxxxxxxxxxxxxxxx

Licenciado: xxxx xxxx xxxx xxxx

Administrador Único de la Sociedad: xxxxxxxxxxxxxxxx

Dirección: San Salvador, San Salvador.

Atentamente le solicito ordene a quien corresponda, permitir el ingreso a las instalaciones de dicha sociedad al o la perito contable licenciado(a) xxxx xxxx xxxx xxxx; a fin que dicho profesional pueda llevar a cabo diligencia de anticipo de prueba consistente en la realización de auditoría que recaerá en los registros contables, que se llevaron en la sociedad en los meses comprendidos del xx de xxxx de xxxx al xx de xxxx de xxxx, así como la documentación relacionada a libros de IVA, declaraciones de IVA y cualquier documento necesario que para la realización del peritaje contable en cuestión; actos de investigación propios de la actividad solicitada a este Tribunal, con el objeto de esclarecer el probable adeudamiento que se investiga contra el señor xxxx xxxx xxxx xxxx. No omito manifestarle que en caso de no acatar lo ordenado en el presente oficio, podría incurrirse en ilícito penal.

Solicitud que hago para los efectos legales pertinentes.

XXXX XXXX XXXX XXXX

JUEZ TERCERO DE SENTENCIA



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA

Cuestionario



Cuestionario sobre Modelo de peritaje contable para la detección de la evasión en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios

Dirigido a: Profesionales inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría

Objetivo: Identificar los factores que inciden en la práctica de la evasión del impuesto IVA para elaborar procedimientos que permitan la detección en el peritaje contable y desarrollar un modelo como herramienta para el profesional en contaduría pública.

OBJETIVO N°1: Identificar los hechos generadores que son considerados más susceptibles a la evasión para formular programas de detección que contribuyan a la disminución de esta práctica.

Indicaciones: Para indicar su respuesta, marque con una “X” cada una de las categorías que se presentan, indicando con los números del 1 al 5 la opción que considera es más recurrente o la menos recurrente.

1. De las siguientes opciones, según su percepción, podría calificar la recurrencia de cada uno de los hechos generadores en los cuales considere que se práctica la evasión. Calificar donde 1 es el menos recurrente y 5 el más recurrente.

Categorías	1	2	3	4	5
a. Transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales.					
b. Retiro de bienes muebles corporales de las empresas.					
c. La importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios.					
d. Prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una parte se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación.					
e. Operaciones de Exportación					

OBJETIVO N°2: Determinar los mecanismos más utilizados por los individuos para la realizar la evasión del impuesto IVA, para formular procedimientos específicos basados en cada uno de ellos que permitan la detección oportuna de esta práctica.

Indicaciones: Para indicar su respuesta, marque con una “X” cada una de las categorías que se presentan, indicando con los números del 1 al 5 la opción que considera es más recurrente o la menos recurrente.

2. ¿Podría Ud. calificar según su percepción la recurrencia de los mecanismos que se mencionan a continuación que pueden ser utilizados para la evasión fiscal? Donde 1 es la menos recurrente y 5 lo más recurrente.

Categorías	1	2	3	4	5
a. No llevando contabilidad					
b. Ocultación o destrucción de documentos					
c. Sub-declaración impositiva y omisión de la declaración					
d. Uso de prestanombres (Testaferros)					
e. Domicilio en el extranjero y paraísos fiscales					
f. Vacíos legales y fraudes de ley					
g. No facturación, doble facturación, sobrefacturación en compras y subfacturación en ventas.					
h. Mutuos					
i. Devolución IVA exportador					
j. Apropiación indebida de retenciones o percepciones					
k. Sobre-aplicación de notas de crédito					
l. Omisión de llevar registro de control de inventarios					

OBJETIVO N°3: Determinar los factores que inciden en la práctica de la evasión del impuesto IVA, diseñar medidas de prevención y detección que contribuyan a la disminución de este tipo de prácticas en el país.

Indicaciones: Para indicar su respuesta, marque con una “X” cada una de las categorías que se presentan, indicando con los números del 1 al 5 la opción que considera es más recurrente o la menos recurrente.

3. Califique según su percepción para cada caso, la recurrencia de los factores o indicios que podrían permitir la evasión del impuesto de IVA. Donde 1 es lo menos recurrente y 5 lo más recurrente.

Categorías	1	2	3	4	5
a. Baja probabilidad de ser fiscalizado					
b. La injusticia en la repartición de la carga tributaria					
c. La desconfianza en la inversión de los caudales públicos					
d. Los defectos técnicos de la Ley tributaria					
e. Falta de divulgación (Defectos de la organización administrativa de las empresas)					
f. Costo/Beneficio de evadir					
g. Poca educación fiscal					
h. Otros					

Mencione otros factores: _____

Indicaciones: Para indicar su respuesta, marque con una “X” la opción que guarda mayor relación con su opinión o complemente en caso que fuese necesario.

OBJETIVO N°4: Identificar si el sistema de recaudación del impuesto IVA incide en las formas o mecanismos que son utilizados para la evasión de impuestos.

4. ¿Considera Ud. que el actual sistema de recaudación del IVA, posee debilidades que podrían permitir la evasión o elusión de este impuesto?

- a. Si
- b. No

OBJETIVO N°5: Conocer si el profesional en contaduría pública posee experiencia en la realización de un peritaje contable para determinar el porcentaje de profesionales que ha participado en la realización de esta actividad.

5. ¿Ha realizado alguna vez un peritaje contable para determinar la evasión de impuestos, bajo el requerimiento de un juzgado?

- a. Si
- b. No

OBJETIVO N°6: Conocer el nivel de experiencia que posee el profesional en ésta área, para la obtención de criterios, puntos de pericia y procedimientos más recurrentes.

6. Si su respuesta anterior es positiva ¿cuántas veces usted ha sido llamado para realizar peritaje contable?

- a. 1 vez
- b. 2 -3 veces
- c. 3-5 veces
- d. Más de 5 veces
- e. No aplica

OBJETIVO N°7: Evaluar si el modelo a proponer es de importancia para los profesionales que no han participado en estos tipos de casos, para proponer procedimientos de aplicación general, considerando los conocimientos que estos poseen para una mejor unificación de criterios donde sea permitido.

7. Si su respuesta fue negativa ¿Posee usted algún conocimiento acerca del proceso de peritaje contable por casos de evasión del impuesto IVA?

- a. Si
- b. No

OBJETIVO N°8: Identificar el método más utilizado para analizar la evasión de impuestos en El Salvador, basado en la utilidad y las fuentes de información para la cuantificación de este tipo de fraude.

La Administración Tributaria aplica diversos métodos para medir la evasión de impuestos, en base a ello se formula la siguiente pregunta:

8. ¿Cuál es el método que considera es el más idóneo para medir la evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios?

- a. Método teórico usando cuentas nacionales
- b. Método muestral usando información de auditorías
- c. Método de conciliación de la información tributaria
- d. Métodos econométricos
- e. No conozco los métodos
- f. Otros _____

OBJETIVO N°9: Determinar los puntos de pericia que son más frecuentes en las resoluciones emitidas en los juzgados, para analizar y elaborar programas que permitan la detección de la evasión.

9. ¿Cuáles considera que son los puntos de pericia más frecuentes en los casos judicializados o presentados en el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas?

- a. Determinar las operaciones exentas, internas gravadas y débitos fiscales documentados, registrados y no declarados.
- b. Determinar las compras exentas, internas gravadas y créditos fiscales documentados, registrados y no declarados, que se reconoce su deducción.
- c. Determinación de créditos fiscales registrados y no declarados que no se reconoce su deducción por vincularse con retenciones del 1% del IVA no enteradas.
- d. Determinar las retenciones en concepto de anticipo del 1% del IVA, documentadas, informadas, registradas y no enteradas.
- e. Otros: _____.

OBJETIVO N°10: Realizar una valoración de los tipos de prueba que pueden ser utilizados en el proceso judicial para la investigación del delito de evasión del impuesto IVA, para identificar cuáles son las que considera el profesional que aportan más valor.

10. ¿Cuáles son los tipos de pruebas que considera aportan mayor valor en una investigación sobre evasión del impuesto IVA en la etapa judicial? Marque con una "X" los que considere.

- a. Prueba de recálculo del impuesto
- b. Prueba documental
- c. Prueba testimonial
- d. Otros.

Mencione otros tipos de pruebas: _____

OBJETIVO N°11: Determinar el conocimiento que posee el profesional en contaduría pública en relación a la aplicación del debido proceso en cada una de las etapas del peritaje contable, para analizar en cuál de ellas se considera es más relevante según el profesional.

El debido proceso es un principio que permite aplicar el espíritu de la Ley en el desarrollo de una investigación, con él se garantizan los derechos esenciales mínimos de un individuo que se encuentra en un proceso judicial, en base a lo anterior:

11. ¿En qué o cuales etapas considera Ud. que se debe guardar el debido proceso en la investigación?

- a. Etapa de planeación
- b. Etapa de ejecución
- c. Etapa de presentación del informe
- d. Todas las anteriores.

OBJETIVO N°12: Identificar la normativa técnica o legal que utiliza el profesional para la elaboración del informe pericial que es presentado ante el juez, para conocer la guía sobre la cual se basa la estructuración del mismo.

12. ¿Cuál considera Ud. que es la normativa que debe aplicar el profesional contable para elaborar el informe pericial en casos que sea requerido?

- a. Normas Internacionales para Encargos de Aseguramiento NIEA 3000
- b. Código Procesal Penal, Título V Capítulo VI Peritos (Art. 206)
- c. Normas Internacionales de Auditoría NIA 700
- d. Opción a) y b).
- d. Otras: _____

OBJETIVO N°13: Conocer el valor e influencia que posee el informe sobre las decisiones que determina el juez en la resolución de los casos, para diseñar éste de forma clara de tal manera que no se preste a interpretaciones erróneas.

13. ¿Qué grado de importancia considera que tiene el informe pericial en una causa de evasión de IVA ventilada en un tribunal?

- a. Muy Importante
- b. No muy importante
- c. No se utiliza

OBJETIVO N°14: Conocer la vía procesal más utilizada por los profesionales para la investigación del delito de evasión de impuestos, para analizar la eficiencia y eficiencia del mismo.

14. ¿Cuál considera que es la vía procesal más eficiente y eficaz para la investigación de la evasión del impuesto IVA?

- a. Vía Administrativa, a través del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas (TAIIA).
- b. Vía Penal, Código Tributario (Artículo 23).

OBJETIVO N°15: Demostrar la importancia de la realización de la investigación para contribuir a la disminución de la práctica de evasión de impuestos en el país a través de una herramienta para el profesional en contaduría pública.

15. ¿Cuál considera que es la importancia de la elaboración de un modelo de peritaje contable para la detección de la evasión en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios para los profesionales en Contaduría Pública?

- a. Proporcionará una herramienta al profesional para detectar el cometimiento de fraude en evasión del impuesto IVA.
- b. Permitirá detectar las vías o métodos de evasión más utilizados en este tipo de casos.
- c. Dar a conocer los procedimientos bajo el enfoque detectivo que se deben considerar en la evasión del IVA, basado en los puntos de pericia más frecuentes presentados en los tribunales.

GRACIAS POR SU COLABORACIÓN

PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS

a) Hechos generadores y mecanismos más recurrentes que pueden ser utilizados en la evasión fiscal.

Pregunta	Objetivo de la pregunta
1. De las siguientes opciones, según su percepción, ¿Podría calificar la recurrencia de cada uno de los hechos generadores en los cuales considere que se practica la evasión del impuesto IVA? Calificar donde 1 es el menos recurrente y 5 el más recurrente.	Identificar los hechos generadores que son considerados más susceptibles a la evasión para formular programas de detección que contribuyan a la disminución de esta práctica.
2. ¿Podría calificar según su percepción, la recurrencia de los mecanismos que se mencionan a continuación que pueden ser utilizados para la evasión fiscal? Donde 1 es la opción menos recurrente y 5 lo más recurrente.	Determinar los mecanismos más utilizados por los individuos para la realizar la evasión del impuesto IVA, para formular procedimientos específicos basados en cada uno de ellos que permitan la detección oportuna de esta práctica.

Tabulación:

Respuestas Pregunta N°1	Frecuencia absoluta					Total	Frecuencia relativa					Total
	1	2	3	4	5		1	2	3	4	5	
a) Transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales	0.8	2.2	2.8	2.60	1.4	9.8	2%	4%	6%	5%	3%	20%
b) Retiro de bienes muebles corporales de las empresas	0.6	1.6	2.8	3.00	1.8	9.8	1%	3%	6%	6%	4%	20%
c) La importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios	1.2	3	2.4	1.60	1.6	9.8	2%	6%	5%	3%	3%	20%
d) Prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una de las partes se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación	1.2	1.4	2	2.80	2.4	9.8	2%	3%	4%	6%	5%	20%
e) Operaciones de Exportación	2.6	2.2	2.2	1.60	1.2	9.8	5%	4%	4%	3%	2%	20%
Total	6.4	10.4	12.2	11.60	8.4	49	13%	21%	25%	24%	17%	100%
Respuestas Pregunta N°2	Frecuencia absoluta					Total	Frecuencia relativa					Total
	1	2	3	4	5		1	2	3	4	5	
a) No llevando contabilidad.	0.36	0.73	0.91	1.00	1.46	4.46	0.7%	1.5%	1.9%	2.0%	3.0%	9.1%
b) Sub-declaración impositiva y omisión de la declaración.	0.27	0.91	1.09	1.09	1.09	4.46	0.6%	1.9%	2.2%	2.2%	2.2%	9.1%
c) Uso de prestanombres, (Testaferros)	0.27	0.82	1.18	0.82	1.37	4.46	0.6%	1.7%	2.4%	1.7%	2.8%	9.1%
d) Domicilio en el extranjero y paraísos fiscales	0.27	1.00	1.27	0.64	1.27	4.46	0.6%	2.0%	2.6%	1.3%	2.6%	9.1%
e) Vacíos legales y fraudes de ley.	0.36	0.64	0.91	1.09	1.46	4.46	0.7%	1.3%	1.9%	2.2%	3.0%	9.1%
f) No facturación, doble facturación, sobrefacturación en compras y sub-facturación en ventas.	0.27	0.27	0.73	1.18	2.00	4.46	0.6%	0.6%	1.5%	2.4%	4.1%	9.1%
g) Mutuos	0.73	1.37	1.00	0.82	0.46	4.37	1.5%	2.8%	2.0%	1.7%	0.9%	8.9%
h) Devolución IVA exportador	1.27	1.09	0.91	0.64	0.55	4.46	2.6%	2.2%	1.9%	1.3%	1.1%	9.1%
i) Apropiación indebida de retenciones o percepciones.	0.36	0.82	1.09	1.27	0.91	4.46	0.7%	1.7%	2.2%	2.6%	1.9%	9.1%
j) sobre-aplicación de notas de crédito	0.73	0.82	1.18	1.00	0.73	4.46	1.5%	1.7%	2.4%	2.0%	1.5%	9.1%
k) Omisión de llevar registro de control de inventarios.	0.09	0.91	1.18	0.82	1.46	4.46	0.2%	1.9%	2.4%	1.7%	3.0%	9.1%
Total	5.01	9.37	11.47	10.37	12.74	49.0	10.2%	19.1%	23.4%	21.2%	26.0%	100.0%

Análisis:

La Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes y la Prestación de Servicios (IVA) regula cinco hechos generadores del impuesto, los cuales dado la actividad económica y el entorno social

del país están expuestos a prácticas fraudulentas, específicamente a la evasión de impuestos; además esto conlleva a identificar los diferentes mecanismos utilizados con esa finalidad. Según los datos obtenidos, tres de los cinco hechos generadores son considerados por los profesionales en contaduría pública los más susceptibles, los cuales son:

- a) Retiro de bienes muebles corporales de las empresas, obtuvo un 6% de las opiniones en la columna 4;
- b) Prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una de las partes se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación, refleja un 6% de las opiniones en la columna 4;
- c) Transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales, se observa un 5% de las opiniones en la columna 4.

En la tabla se observa que la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales es considerada susceptible para este tipo de prácticas, ya que fue valorada entre 2 a 4 en la escala obteniendo un 5% en el nivel 4. En ese sentido las transferencias de bienes en subastas públicas, permutas, daciones en pago, los aportes de bienes muebles de sociedades a otras entidades, adjudicaciones y transferencias realizadas en la liquidación de sociedades, son consideradas relativamente como uno de los factores para la evasión de impuestos.

En el caso de retiro de bienes muebles corporales de las empresas, se observa que fue calificado en la escala de 2 a 5 obteniendo un 4%, siendo considerado el segundo de los más recurrentes, por el hecho que está directamente relacionado con las afectaciones internas que se realizan en el inventario ya sea como autoconsumo, o por regalías, sorteos, promociones, que

efectúen los contribuyentes. Además, los faltantes en el inventario son considerados como afectaciones o retiros del mismo. Según los resultados obtenidos, estos son uno de los principales factores que influyen la evasión de impuestos.

Si bien las importaciones e internaciones de bienes muebles corporales y de servicios reflejan los porcentajes más altos en la escala del 1 al 3, calificada como una de las menos recurrentes para la evasión dado los trámites en aduana para ingresar al país, siempre pagan el impuesto IVA; no obstante existe el contrabando de mercancías que se convierte en una vía directa para evitar el pago de los impuestos. En ese sentido en teoría, la entrada de mercancías bajo la vía legal no es considerada como un factor para la evasión, pero bajo la vía ilegal se convierte en un factor latente para esta práctica.

En la tabla se observa que las prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una de las partes se obliga a prestarlos y la otra a pagar una contraprestación refleja un 6%, calificada en la escala del 3 al 5 como la tercera más recurrente para la evasión. Dada la economía del país, los sectores económicos con mayor fluctuación son el sector comercio y servicios, en donde las prácticas fraudulentas específicamente la evasión de impuestos se realizan con frecuencia.

Si bien las operaciones de exportación se encuentran gravadas con tasa cero según el artículo 75 de la ley que regula dicho impuesto, todas las operaciones internas gravadas cuya finalidad sea la actividad de exportación pueden ser deducibles del débito fiscal, en ese sentido

existe la posibilidad de que este factor sea susceptible a la evasión. No obstante, en la tabla se observa que fue calificada del 1 al 3, obteniendo un 5% en la primera columna siendo considerada como una de las menos recurrentes para la evasión.

Los mecanismos de evasión identificados en la caracterización del problema, son los que precisamente han sido considerados por los profesionales los más frecuentes en las actividades de transferencia de bienes muebles y la prestación de servicios. En la tabla que corresponde a la pregunta N°2 fueron colocados dichos mecanismos para conocer cuáles eran considerados los más recurrentes, se observa que no llevar contabilidad formal fue calificado en la escala del 3 al 5 con un 3%; la sub declaración y omisión de declaración, fue calificado en la misma escala con un 2.2% siendo de las dos más frecuentes; el uso de testaferros y domicilio en el extranjero y paraísos fiscales se encuentran en la escala de 2 a 5, obteniendo una variación en la frecuencia por lo que se consideran relativamente recurrentes.

Entre las opciones más recurrentes calificados en la escala de 4 a 5 se encuentran los vacíos legales y fraudes de ley con un 3%, la no facturación, doble facturación, sobrefacturación en compras y sub-facturación en ventas un 4.1%, es más frecuente en el área de prestación de servicios ya que las transacciones no se pueden cotejar con un inventario físico y el registro de los clientes es menos formal.

Entre las opciones menos recurrentes se encuentran los mutuos y devolución IVA exportador obtuvieron la mayor frecuencia en la escala de 1 a 3 con 2% y 2.2 respectivamente. Por otra parte, la apropiación indebida de retenciones y percepciones recibió un 2.6% en la columna

4, y 2% en la columna 3 considerándose relativamente recurrente. Es importante mencionar que los casos reportados en el Tribunal de Apelaciones de los impuestos internos y Aduanas por casos de apropiación indebida de retenciones o percepciones que no son declaradas ni enteradas por los sujetos obligados, son frecuentes, no obstante según la opinión de los profesionales este mecanismo es relativamente recurrente.

En el caso de la sobre aplicación de notas de créditos, fue calificada de la escala 1 a 5 reflejando poca variación entre sí, recibiendo un 2.4% en la columna 3 por lo que se considera relativamente recurrente.

La omisión de llevar registros de control de inventarios refleja un 3% en la columna 5, este último es fundamental en el sector comercial dado que al no existir los controles adecuados los datos reflejados pueden estar siendo manipulados, reflejando una sobre o sub valoración de los mismos, aplicando ajustes para hacer coincidir el inventario físico con lo registrado en la cuenta de inventario contablemente. Este mecanismo está directamente relacionado con el retiro de bienes muebles corporales de las empresas, por el hecho de estar relacionado con las afectaciones al inventario.

b) Factores o indicios que podrían permitir la evasión de impuestos en los hechos generadores del impuesto IVA.

Pregunta	Objetivo de la pregunta
1. De las siguientes opciones, según su percepción, ¿Podría calificar la recurrencia de cada uno de los hechos generadores en los cuales considere que se práctica la evasión del impuesto IVA? Calificar donde 1 es el menos recurrente y 5 el más recurrente.	Identificar los hechos generadores que son considerados más susceptibles a la evasión para formular programas de detección que contribuyan a la disminución de esta práctica.
3. Califique según su percepción para cada caso, la recurrencia de los factores o indicios que podrían	Determinar los factores que inciden en la práctica de la evasión del impuesto IVA, diseñar medidas de

permitir la evasión del impuesto IVA. Donde 1 es lo menos recurrente y 5 lo más recurrente. prevención y detección que contribuyan a la disminución de este tipo de prácticas en el país.

Tabulación:

Respuestas Pregunta N°1	Frecuencia absoluta					Total	Frecuencia relativa					Total
	1	2	3	4	5		1	2	3	4	5	
a) Transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales	0.8	2.2	2.8	2.60	1.4	9.8	2%	4%	6%	5%	3%	20%
b) Retiro de bienes muebles corporales de las empresas	0.6	1.6	2.8	3.00	1.8	9.8	1%	3%	6%	6%	4%	20%
c) La importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios	1.2	3	2.4	1.60	1.6	9.8	2%	6%	5%	3%	3%	20%
d) Prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una de las partes se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación	1.2	1.4	2	2.80	2.4	9.8	2%	3%	4%	6%	5%	20%
e) Operaciones de Exportación	2.6	2.2	2.2	1.60	1.2	9.8	5%	4%	4%	3%	2%	20%
Total	6.4	10.4	12.2	11.60	8.4	49	13%	21%	25%	24%	17%	100%
Respuestas Pregunta N°3	Frecuencia absoluta					Total	Frecuencia relativa					Total
1	2	3	4	5	1		2	3	4	5		
a) Baja probabilidad de ser fiscalizado.	0.5	1.25	1.375	1.38	1.625	6.125	1.0%	2.6%	2.8%	2.8%	3.3%	12.5%
b) La injusticia en la repartición de la carga tributaria.	0.875	0.875	1.875	1.38	1.125	6.125	1.8%	1.8%	3.8%	2.8%	2.3%	12.5%
c) La desconfianza en la inversión de los caudales públicos.	1	0.75	2	1.63	0.75	6.125	2.0%	1.5%	4.1%	3.3%	1.5%	12.5%
d) Los defectos técnicos de la ley tributaria.	0.75	0.75	2.5	0.88	1.25	6.125	1.5%	1.5%	5.1%	1.8%	2.6%	12.5%
e) Falta de divulgación (Defectos de la organización administrativa de las empresas)	0.75	1.375	2	1.00	1	6.125	1.5%	2.8%	4.1%	2.0%	2.0%	12.5%
f) Costo / Beneficio de evadir.	0.25	1	1.625	1.38	1.875	6.125	0.5%	2.0%	3.3%	2.8%	3.8%	12.5%
g) Poca educación fiscal.	0.5	1	1.5	0.63	2.5	6.125	1.0%	2.0%	3.1%	1.3%	5.1%	12.5%
h) Otros.	2.375	0.75	1.375	0.63	1	6.125	4.8%	1.5%	2.8%	1.3%	2.0%	12.5%
Total	7	7.75	14.25	8.88	11.125	49	14.3%	15.8%	29.1%	18.1%	22.7%	100.0%

Análisis:

Según los resultados de la recolección de datos a través del instrumento utilizado, los hechos generadores más susceptibles se concentran en las operaciones internas del país. Considerando importante la tipificación de los factores o indicios que contribuyen al cometimiento de esta práctica, según las respuestas recibidas, estos coinciden con la caracterización del problema formulada al inicio de la investigación.

En la tabla se observa que la opción de baja probabilidad de ser fiscalizado, es considerada una de las más recurrentes con un 3.3% de las opiniones en la columna 5, dado que la selección de los contribuyentes que son sujetos a fiscalización de manera general es aleatoria. En ese sentido, no todos son sometidos a este proceso de manera regular cada periodo de tiempo. Además los

profesionales en contabilidad consideran que las fiscalizaciones que se realizan no son focalizadas, así como falta de objetivos claros y de pericia; así como la ausencia de visitas a contribuyentes y de asignación de auditor fiscal.

Los factores de costo/beneficio de evadir y la poca educación fiscal, recibieron un 3,8% y 5.1% de las opiniones en la columna 3, considerándose relativamente recurrente. Estos se limitan a la regulación legal, aspectos técnicos que se consideran como vacíos legales o falta de sanciones más rigurosas para disminuir la evasión. Recientemente en el mes de octubre se publicó en el Diario Oficial que los procesos de fiscalizaciones correspondientes a los años 2014 y 2015 quedaban sin efecto, independientemente de la etapa en la que se encontraran y además estos casos no pueden ser re-aperturados posteriormente, excepto aquellos casos que ya se encuentran en la etapa judicial. Este tipo de medidas contribuyen a incrementar este factor, dado que en lugar de aplicar sanciones más agresivas, se aprueban procesos que debilitan la confiabilidad y seriedad de las investigaciones en curso.

En el caso de las opciones de injusticia en la repartición de la carga tributaria, la desconfianza en la inversión de los caudales públicos y la falta de divulgación relacionados a los defectos de la organización administrativa de las empresas, obtuvieron el mayor porcentaje en la columna 3 siendo de 3.8%, 4.1% y 4.1% respectivamente, considerándose relativamente recurrente como factor para la evasión de impuestos.

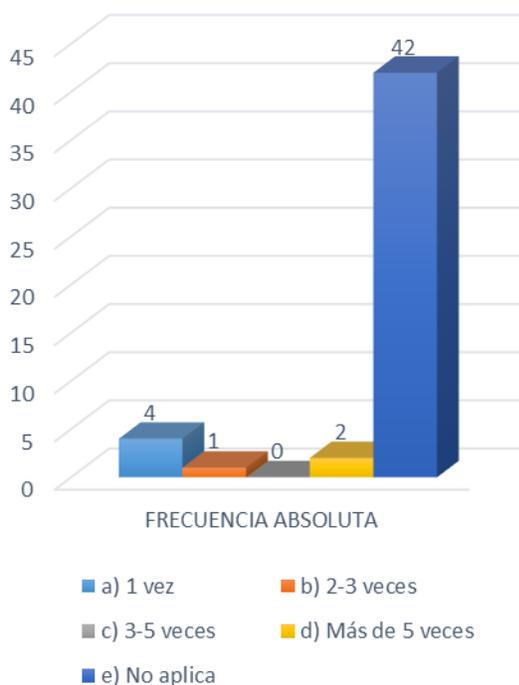
c) Experiencia del profesional en la realización de peritajes contables bajo el requerimiento de un juzgado.

Pregunta	Objetivo de la pregunta
5. ¿Ha realizado alguna vez un peritaje contable para determinar la evasión de impuestos bajo el requerimiento de un juzgado?	Conocer si el profesional en contaduría pública posee experiencia en la realización de un peritaje contable para determinar el porcentaje de profesionales que ha participado en la realización de esta actividad.
6. Si su respuesta anterior es positiva, ¿cuántas veces usted ha sido llamado para realizar un peritaje contable?	Conocer el nivel de experiencia que posee el profesional en ésta área, para la obtención de criterios, puntos de pericia y procedimientos más recurrentes.
7. Si su respuesta fue negativa ¿Posee usted algún conocimiento acerca del proceso de peritaje contable por casos de evasión del impuesto IVA?	Evaluar si el modelo a proponer es de importancia para los profesionales que no han participado en estos tipos de casos, para proponer procedimientos de aplicación general, considerando los conocimientos que estos poseen para una mejor unificación de criterios donde sea permitido.

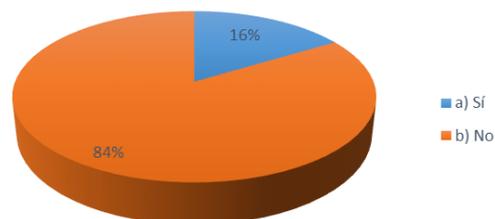
Tabulación:

Respuestas Pregunta N°5	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a) Sí	8	16%
b) No	41	84%
Total	49	100%
Respuestas Pregunta N°6	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a) 1 vez	4	8%
b) 2-3 veces	1	2%
c) 3-5 veces	0	0%
d) Más de 5 veces	2	4%
e) No aplica	42	86%
Total	49	100%
Respuestas Pregunta N°7	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a) Sí	23	47%
b) No	19	39%
No respondieron	7	14%
Total	49	100%

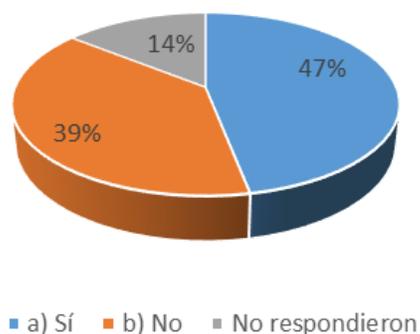
6. Si su respuesta anterior es positiva, ¿Cuántas veces usted ha sido llamado para realizar un peritaje contable?



5. ¿Ha realizado alguna vez un peritaje contable para determinar la evasión de impuestos bajo el requerimiento de un juzgado?



7. Si su respuesta fue negativa ¿Posee usted algún conocimiento acerca del proceso de peritaje contable por casos de evasión del impuesto IVA?



Análisis:

Los profesionales en contaduría pública se pueden especializar y poseer conocimientos en diferentes áreas o no. De acuerdo a los resultados obtenidos la especialización o práctica de peritaje contable por requerimiento de un juzgado no es una de las áreas más predominantes en el campo profesional, ya que sólo el 16% de la muestra encuestada ha sido requerida para la realización de esta actividad, mientras que el resto no ha participado en esta área. No obstante el 47% manifiesta poseer los conocimientos sobre el proceso de peritaje contable en casos de evasión

del impuesto IVA, un 39% de los profesionales que no poseen experiencia en este campo tampoco poseen conocimientos sobre el proceso de este tipo de peritaje.

Empíricamente se conoce que son pocos los profesionales especializados específicamente en el peritaje contable, pero con la muestra encuestada se ha comprobado que efectivamente los profesionales que participan en este tipo de actividades es una minoría, y que no existía una normativa técnica específica para esta especialización.

Del 16% de profesionales que tienen experiencia en peritajes contables, lo cual equivale a 7 personas, dos de ellas han realizado ésta actividad más de cinco veces; mientras que cuatro personas han sido llamados al menos una vez.

El 14% de los profesionales que no contestaron a la pregunta n^o7, son los profesionales que han tienen experiencia en ésta área. Recientemente, en el Diario Oficial número 225, Tomo N^o421 del 30 de noviembre de 2018 fue publicada la resolución 141 del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, la Norma para realizar peritajes contables en El Salvador (NPCES), con el objetivo de establecer lineamientos para el desarrollo técnico de esta actividad, que puede ser requerida por cualquier instancia, ya sea juzgados, arbitrajes, procesos particulares para identificar posibles delitos o fraudes en lo mercantil, penal, civil o administrativo. Con ello se coloca la base para que los profesionales en contaduría pública que poseen poco conocimiento del tema, despierten su interés en esta área y existan más profesionales especializados en el tema, y se promueva la educación continuada basada en los cambios del

entorno y la resolución de las problemáticas que afectan a la sociedad en la actualidad, siendo una de ellas la evasión de impuestos.

d) Métodos aplicados en la evasión de impuestos específicamente en los hechos generadores de IVA.

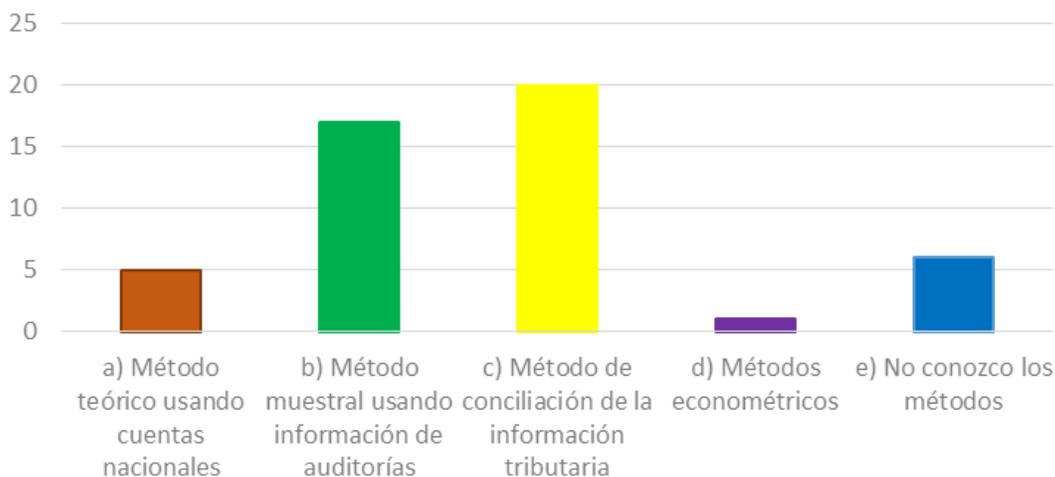
Pregunta	Objetivo de la pregunta
1. De las siguientes opciones, según su percepción, ¿Podría calificar la recurrencia de cada uno de los hechos generadores en los cuales considere que se practica la evasión del impuesto IVA? Calificar donde 1 es el menos recurrente y 5 el más recurrente.	Identificar los hechos generadores que son considerados más susceptibles a la evasión para formular programas de detección que contribuyan a la disminución de esta práctica.
8. La Administración Tributaria aplica diversos métodos para medir la evasión de impuestos, en base a ello se formula la siguiente pregunta: ¿Cuál es el método que considera es el más idóneo para medir la evasión del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios?	Identificar el método más utilizado para analizar la evasión de impuestos en El Salvador, basado en la utilidad y las fuentes de información para la cuantificación de este tipo de fraude.

Tabulación:

Respuestas Pregunta N°2	Frecuencia absoluta					Total	Frecuencia relativa					Total
	1	2	3	4	5		1	2	3	4	5	
a) No llevando contabilidad.	0.36	0.73	0.91	1.00	1.46	4.46	0.7%	1.5%	1.9%	2.0%	3.0%	9.1%
b) Sub-declaración impositiva y omisión de la declaración.	0.27	0.91	1.09	1.09	1.09	4.46	0.6%	1.9%	2.2%	2.2%	2.2%	9.1%
c) Uso de prestanombres, (Testaferros)	0.27	0.82	1.18	0.82	1.37	4.46	0.6%	1.7%	2.4%	1.7%	2.8%	9.1%
d) Domicilio en el extranjero y paraísos fiscales	0.27	1.00	1.27	0.64	1.27	4.46	0.6%	2.0%	2.6%	1.3%	2.6%	9.1%
e) Vacíos legales y fraudes de ley.	0.36	0.64	0.91	1.09	1.46	4.46	0.7%	1.3%	1.9%	2.2%	3.0%	9.1%
f) No facturación, doble facturación, sobrefacturación en compras y sub-facturación en ventas.	0.27	0.27	0.73	1.18	2.00	4.46	0.6%	0.6%	1.5%	2.4%	4.1%	9.1%
g) Mutuos	0.73	1.37	1.00	0.82	0.46	4.37	1.5%	2.8%	2.0%	1.7%	0.9%	8.9%
h) Devolución IVA exportador	1.27	1.09	0.91	0.64	0.55	4.46	2.6%	2.2%	1.9%	1.3%	1.1%	9.1%
i) Apropriación indebida de retenciones o percepciones.	0.36	0.82	1.09	1.27	0.91	4.46	0.7%	1.7%	2.2%	2.6%	1.9%	9.1%
j) sobre-aplicación de notas de crédito	0.73	0.82	1.18	1.00	0.73	4.46	1.5%	1.7%	2.4%	2.0%	1.5%	9.1%
k) Omisión de llevar registro de control de inventarios.	0.09	0.91	1.18	0.82	1.46	4.46	0.2%	1.9%	2.4%	1.7%	3.0%	9.1%
Total	5.01	9.37	11.47	10.37	12.74	49.0	10.2%	19.1%	23.4%	21.2%	26.0%	100.0%

Respuestas Pregunta N°8	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a) Método teórico usando cuentas nacionales	5	10%
b) Método muestral usando información de auditorías	17	35%
c) Método de conciliación de la información tributaria	20	41%
d) Métodos econométricos	1	2%
e) No conozco los métodos	6	12%
f) Otros		0%
Total	49	100%

8. ¿Cuál es el método que considera es el más idóneo para medir la evasión del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios?



Análisis:

La Administración Tributaria ha establecido métodos para cuantificar en términos monetarios una estimación de la evasión de impuestos. En el caso del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios los hechos generadores en los que se considera más susceptible la evasión son: Retiro de bienes muebles corporales de las empresas, Prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una de las partes se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación, y Transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales. Estos hechos implican una serie de factores que contribuyen a la evasión y que a la vez son derivados de los controles que ha querido implementar la Administración Tributaria, por ejemplo el informe de retenciones y/o percepciones, siendo uno de los elementos de evasión identificados, ya que los sujetos obligados retienen pero no informan ni enteran los montos al Estado.

Otro ejemplo es la no facturación, sobre y sub facturación, la no presentación de la declaración o el pago de impuestos, cuyo método de control es a través de la auditoría fiscal.

El objetivo de mencionar lo anterior, es porque los métodos están enfocados precisamente en algunos de los controles implementados por la Administración Tributaria. De acuerdo a las respuestas de los profesionales, el 41% considera que el Método de conciliación de la información tributaria es más idóneo para medir la evasión, mientras que el 35% considera que el Método muestral usando información de auditorías es el idóneo. En el primero de los mencionados, se establecen controles entre las operaciones que realizan los contribuyentes, por ejemplo, a través del Agente de Retención en donde el Gran Contribuyente le retiene el 1% del valor total de la transacción efectuada al Mediano Contribuyente, en cada operación que supere los cien dólares (\$100.00), se genera un débito fiscal para el vendedor y un crédito fiscal para el comprador, al conciliar los datos se pueden determinar incumplimientos tributarios.

En el caso del segundo método, básicamente se apoya de la aplicación de encuestas o auditorías a los contribuyentes, se selecciona una muestra y se aplica un diseño de muestra en donde se representan las variables que se desean estudiar, por ejemplo, tamaño económico, localización geográfica, actividad económica o tipo de contribuyente. Una de las desventajas de la aplicación de este método es que solamente abarca a los sujetos debidamente inscritos en la Administración Tributaria y que es un proceso de valoración subjetiva del profesional que ejecuta la auditoría.

En ese sentido, los profesionales si conocen cuales son los métodos que se pueden aplicar para determinar la evasión de impuestos a través de la estimación. No obstante, solamente el 12% respondió no conocer los métodos.

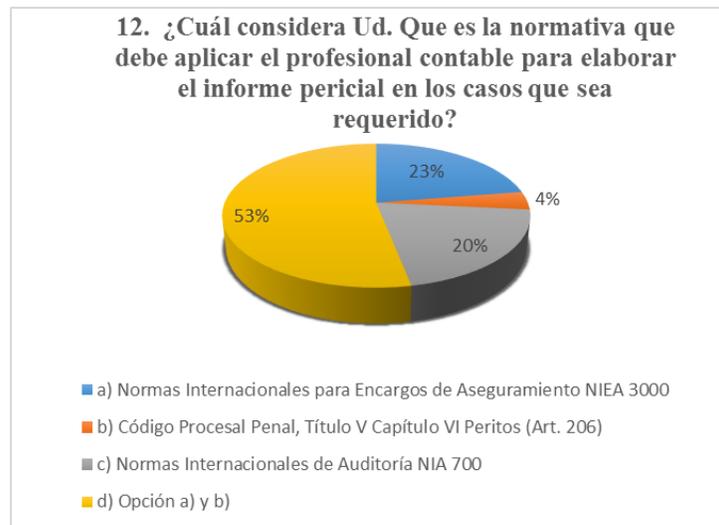
Los profesionales mencionaron otros métodos, tales como: Medición de tributación del contribuyente individual, implementación de la factura electrónica, información de las compras en línea con el Ministerio de Hacienda.

e) Normativa técnica o legal para la elaboración del informe pericial aplicable según la experiencia profesional.

Pregunta	Objetivo de la pregunta
5. ¿Ha realizado alguna vez un peritaje contable para determinar la evasión de impuestos bajo el requerimiento de un juzgado?	Conocer si el profesional en contaduría pública posee experiencia en la realización de un peritaje contable para determinar el porcentaje de profesionales que ha participado en la realización de esta actividad.
12. ¿Cuál considera Ud. Qué es la normativa que debe aplicar el profesional contable para elaborar el informe pericial en los casos que sea requerido?	Identificar la normativa técnica o legal que utiliza el profesional para la elaboración del informe pericial que es presentado ante el juez, para conocer la guía sobre la cual se basa la estructuración del mismo.

Tabulación:

Respuestas Pregunta N°5	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a) Sí	8	16%
b) No	41	84%
Total	49	100%
Respuestas Pregunta N°12	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a) Normas Internacionales para Encargos de Aseguramiento NIEA 3000	11	22%
b) Código Procesal Penal, Título V Capítulo VI Peritos (Art. 206)	2	4%
c) Normas Internacionales de Auditoría NIA 700	10	20%
d) Opción a) y b)	26	53%
Total	49	100%



Análisis:

El número de profesionales que ha realizado un peritaje contable se reduce a un 16% de la muestra encuestada, y de manera específica, los criterios se encuentran divididos entre los contadores públicos que han elaborado dicho informe, al definir cuál es la normativa que se debe de aplicar para su elaboración. Tres de ocho de los mencionados considera que es basado sólo en las Normas Internacionales para Encargos de Aseguramiento NIEA3000.; mientras que cuatro consideran que son las referidas normas y el Código Procesal Penal en su capítulo VI específicamente el Art. 206 y un profesional considera q es solamente el Código Procesal Penal referido.

De manera general, el 53% considera que se debe de aplicar ambas, mientras el 22% considera que sólo se aplica la normativa internacional mencionada y un 20% el Código Procesal Penal. Es importante mencionar que ambas establecen los lineamientos para elaborar el informe, y dado que la NIEA 3000 es una normativa internacional, ésta regula no sólo los parámetros para elaborar el informe, sino el actuar del profesional en contabilidad al aceptar desarrollar un encargo

de este tipo. Mientras que el segundo forma parte de una regulación nacional, que aplica de manera general a los profesionales que realizan peritajes, no se limita a los contadores públicos, sino a una multiplicidad de profesiones que pueden ser requeridas en la investigación de un caso específico.

Recientemente, el 30 de noviembre del año 2018 el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría emitió la publicación en el Diario Oficial de las Normas para Peritajes Contables en El Salvador (NPCES), por lo que se convierte en la normativa técnica a utilizar por los profesionales al momento de desarrollar este tipo de actividades.

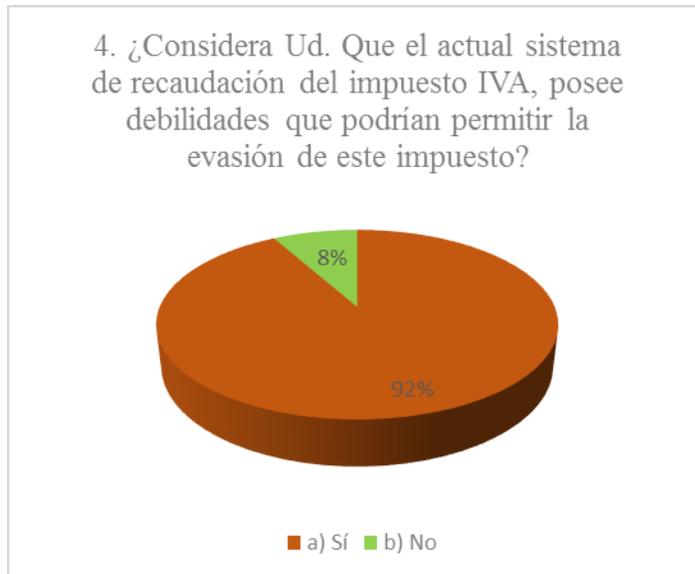
f) Factores o indicios que pueden afectar el sistema de recaudación del impuesto IVA.

Pregunta	Objetivo de la pregunta
3. Califique según su percepción para cada caso, la recurrencia de los factores o indicios que podrían permitir la evasión del impuesto IVA. Donde 1 es lo menos recurrente y 5 lo más recurrente	Determinar los factores que inciden en la práctica de la evasión del impuesto IVA, diseñar medidas de prevención y detección que contribuyan a la disminución de este tipo de prácticas en el país.
4. ¿Considera Ud. Que el actual sistema de recaudación del impuesto IVA, posee debilidades que podrían permitir la evasión de este impuesto?	Identificar si el sistema de recaudación del impuesto IVA incide en las formas o mecanismos que son utilizados para la evasión de impuestos.

Tabulación:

Respuestas Pregunta N°3	Frecuencia absoluta					Total	Frecuencia relativa					Total
	1	2	3	4	5		1	2	3	4	5	
a) Baja probabilidad de ser fiscalizado.	0.5	1.25	1.375	1.38	1.625	6.125	1.0%	2.6%	2.8%	2.8%	3.3%	12.5%
b) La injusticia en la repartición de la carga tributaria.	0.875	0.875	1.875	1.38	1.125	6.125	1.8%	1.8%	3.8%	2.8%	2.3%	12.5%
c) La desconfianza en la inversión de los caudales públicos.	1	0.75	2	1.63	0.75	6.125	2.0%	1.5%	4.1%	3.3%	1.5%	12.5%
d) Los defectos técnicos de la ley tributaria.	0.75	0.75	2.5	0.88	1.25	6.125	1.5%	1.5%	5.1%	1.8%	2.6%	12.5%
e) Falta de divulgación (Defectos de la organización administrativa de las empresas)	0.75	1.375	2	1.00	1	6.125	1.5%	2.8%	4.1%	2.0%	2.0%	12.5%
f) Costo / Beneficio de evadir.	0.25	1	1.625	1.38	1.875	6.125	0.5%	2.0%	3.3%	2.8%	3.8%	12.5%
g) Poca educación fiscal.	0.5	1	1.5	0.63	2.5	6.125	1.0%	2.0%	3.1%	1.3%	5.1%	12.5%
h) Otros.	2.375	0.75	1.375	0.63	1	6.125	4.8%	1.5%	2.8%	1.3%	2.0%	12.5%
Total	7	7.75	14.25	8.88	11.125	49	14.3%	15.8%	29.1%	18.1%	22.7%	100.0%

Respuestas Pregunta N°4	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a) Sí	45	92%
b) No	4	8%
Total	49	100%



Análisis:

La administración tributaria ha establecido mecanismos para que el contribuyente declare o informe las compras y ventas de la actividad económica a la que pertenece, y así poder determinar el impuesto a pagar. La fiscalización de manera aleatoria es la más recurrente y el contribuyente debe acceder de manera oportuna a tales requerimientos, no obstante en la mayoría de casos no se logra cubrir al 100% durante el año fiscal, razón por la que se obliga al nombramiento de un auditor fiscal, con el objetivo de disminuir los factores que los contribuyentes utilizan para poder evadir el impuesto IVA.

Según los resultados obtenidos, se puede percibir que los encuestados desconfían en la inversión de los caudales públicos (4.1%) (3, C), así como sostienen que existen defectos técnicos de la ley tributaria (5.1%) (3, D) y falta de divulgación (Defectos de la organización administrativa de las empresas) (4,1) (3, E) lo cual pueda estar generando un alto impacto en la recaudación del impuesto.

Entre los factores o indicios que más afectan el sistema de recaudación del impuesto según las personas encuestadas son: el costo/beneficio de evadir (3,8%) (5, F) ya que el costo es mínimo al ser sancionados por no cumplir con las obligaciones sustantivas, la poca educación fiscal (5,1%) (5, G) es otro indicio que conlleva a que las entidades no declaren las operaciones en su totalidad creando una cultura de incumplimiento tributario. Es importante mencionar que el sistema de recaudación de impuestos posee un alto grado de debilidad según resultados obtenidos con un 92%.

g) Aplicación correcta de la normativa, en la realización de pruebas periciales, según experiencia del profesional.

Pregunta	Objetivo de la pregunta
5. ¿Ha realizado alguna vez un peritaje contable para determinar la evasión de impuestos bajo el requerimiento de un juzgado?	Conocer si el profesional en contaduría pública posee experiencia en la realización de un peritaje contable para determinar el porcentaje de profesionales que ha participado en la realización de esta actividad.
10. ¿Cuáles son los tipos de pruebas que considera aportan mayor valor en una investigación sobre evasión del impuesto IVA en la etapa judicial? Marque con una X los que considere.	Realizar una valoración de los tipos de prueba que pueden ser utilizados en el proceso judicial para la investigación del delito de evasión del impuesto IVA, para identificar cuáles son las que considera el profesional que aportan más valor.
12. ¿Cuál considera Ud. Que es la normativa que debe aplicar el profesional contable para elaborar el informe pericial en los casos que sea requerido?	Identificar la normativa técnica o legal que utiliza el profesional para la elaboración del informe pericial que es presentado ante el juez, para conocer la guía sobre la cual se basa la estructuración del mismo

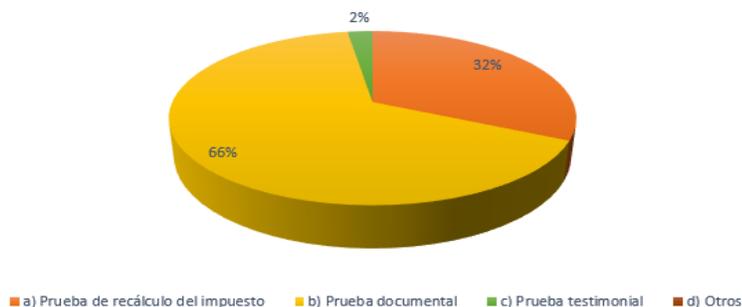
Tabulación:

Respuestas Pregunta N°5	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a) Sí	8	16%
b) No	41	84%
Total	49	100%

Respuestas Pregunta N°10	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a) Prueba de recálculo del impuesto	15.67	32%
b) Prueba documental	32.17	66%
c) Prueba testimonial	1.16	2%
d) Otros		0%
Total	49	100%

Respuestas Pregunta N°12	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a) Normas Internacionales para Encargos de Aseguramiento NIEA 3000	11	22%
b) Código Procesal Penal, Título V Capítulo VI Peritos (Art. 206)	2	4%
c) Normas Internacionales de Auditoría NIA 700	10	20%
d) Opción a) y b)	26	53%
Total	49	100%

10. ¿Cuáles son los tipos de pruebas que considera aportan mayor valor en una investigación sobre evasión del impuesto IVA en la etapa judicial?



Análisis:

El profesional inscrito en el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública, puede ser citado para la realización de un peritaje contable por medio de un juzgado como lo establece la ley, según la encuesta realizada la minoría han sido seleccionados para la realización del mismo, no obstante se han especializado en diferentes ámbitos de la contabilidad y auditoría que les permite ser capaces de realizar un proceso de igual similitud.

Es por ello que consideran que la prueba documental es la que mayor aportación generara en un peritaje contable, el perito valuador deberá recolectar información suficiente y adecuada mediante procesos de auditoria que le permitan sustentar su informe final, la aplicación de la NIEA 3000, Código Procesal Penal, las NIA y la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios serán de suma importancia para poder lograr los objetivos antes mencionados.

Así mismo, la prueba del recalcu del impuesto es considerada por los profesionales como una prueba fundamental en mencionado proceso con un 32%, debido a que se podrá comprobar físicamente si los impuestos declarados por el acusado, concuerdan con los posee en sus Libros de compras y ventas.

La prueba testimonial no representa mayor valor en el proceso de peritaje contable con un 2%, según los resultados obtenidos.

h) Conocimientos del profesional sobre un proceso de peritaje contable para determinar la vía procesal efectiva, en una investigación de evasión fiscal.

Pregunta	Objetivo de la pregunta
5. ¿Ha realizado alguna vez un peritaje contable para determinar la evasión de impuestos bajo el requerimiento de un juzgado?	Conocer si el profesional en contaduría pública posee experiencia en la realización de un peritaje contable para determinar el porcentaje de profesionales que ha participado en la realización de esta actividad.
7. Si su respuesta fue negativa ¿Posee usted algún conocimiento acerca del proceso de peritaje contable por casos de evasión del impuesto IVA?	Evaluar si el modelo a proponer es de importancia para los profesionales que no han participado en estos tipos de casos, para proponer procedimientos de aplicación general, considerando los conocimientos que estos poseen para una mejor unificación de criterios donde sea permitido.
14 ¿Cuál considera que es la vía procesal más eficiente y eficaz para la investigación de la evasión del impuesto IVA?	Conocer la vía procesal más utilizada por los profesionales para la investigación del delito de evasión de impuestos, para analizar la eficiencia y eficiencia del mismo.

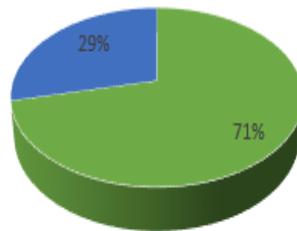
Tabulación:

Respuestas Pregunta N°5	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a) Sí	8	16%
b) No	41	84%
Total	49	100%

Respuestas Pregunta N°7	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a) Sí	23	47%
b) No	19	39%
No respondieron	7	14%
Total	49	100%

Respuestas Pregunta N°14	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a) Vía Administrativa, a través del Tribunal de Apelaciones de los	35	71%
b) Vía Penal, Código Tributario (Artículo 23)	14	29%
Total	49	100%

14. ¿Cuál considera que es la vía procesal más eficiente y eficaz para la investigación de la evasión del impuesto IVA?



- a) Vía Administrativa, a través del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas (TAIIA).
- b) Vía Penal, Código Tributario (Artículo 23)

Análisis:

Según los resultados obtenidos, la mayor parte no han realizado un peritaje contable, pero un 47% afirma tener conocimientos sobre el proceso de peritaje contable para evasión del impuesto IVA, este porcentaje puede relacionarse a la similitud que pueda tener con una auditoría fiscal y los procesos que se implementan en la misma, o bien por las capacitaciones constantes en las que debe de estar el profesional en cuanto a temas relacionados a la profesión.

Debido a esto se les consulto sobre el proceso que consideran más viable para la investigación de mencionado delito, siendo el de mayor relevancia el de Vía Administrativa, a través del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas (TAIIA) con un 71% este proceso es el más largo y los contribuyentes puedan tardar más en obtener una resolución, aun siendo desfavorable, se considera que la falta de experiencia en los encuestados 84% juega un papel importante para que se hayan inclinado por esta vía, debido que para llegar a un acuerdo con la Administración Tributaria de una manera más oportuna es por Vía Penal, Código Tributario (Artículo 23).

h) Experiencia y puntos de pericia relevantes

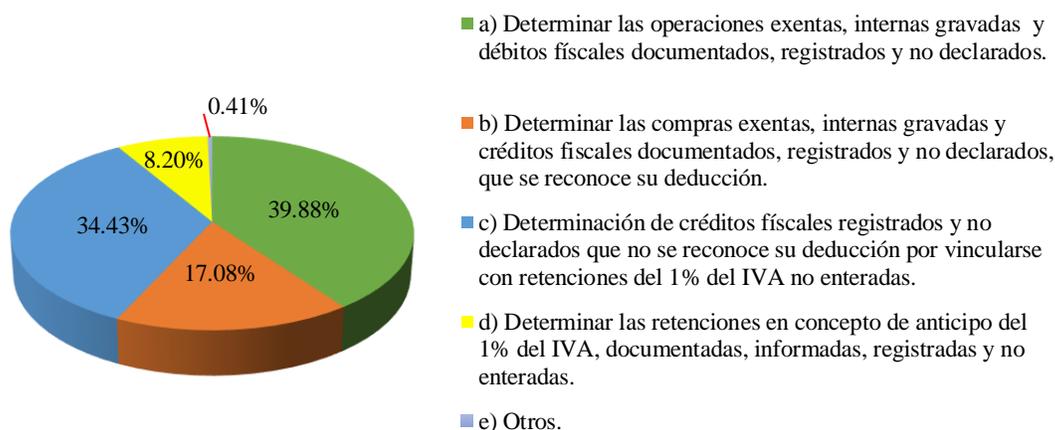
Pregunta	Objetivo de la pregunta
5. ¿Ha realizado alguna vez un peritaje contable para determinar la evasión de impuestos, bajo el requerimiento de un juzgado?	Conocer si el profesional en contaduría pública posee experiencia en la realización de un peritaje contable y determinar el porcentaje de profesionales que ha participado en la realización de esta actividad.
9. ¿Cuáles considera que son los puntos de pericia más frecuentes en los casos judicializados o presentados en el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas?	Determinar los puntos de pericia que son más frecuentes en las resoluciones emitidas en los juzgados, para analizar y elaborar programas que permitan la detección de la evasión.

Tabulación:

Respuestas Pregunta N°5	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a) Sí	8	16%
b) No	41	84%
Total	49	100%

Respuestas Pregunta N°9	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a) Determinar las operaciones exentas, internas gravadas y débitos fiscales documentados, registrados y no declarados.	19.54	40%
b) Determinar las compras exentas, internas gravadas y créditos fiscales documentados, registrados y no declarados, que se reconoce su deducción.	8.37	17%
c) Determinación de créditos fiscales registrados y no declarados que no se reconoce su deducción por vincularse con retenciones del 1% del IVA no enteradas.	16.87	34%
d) Determinar las retenciones en concepto de anticipo del 1% del IVA, documentadas, informadas, registradas y no enteradas.	4.02	8%
e) Otros.	0.2	0%
Total	49	100%

9. ¿Cuáles considera que son los puntos de pericia más frecuentes en los casos judicializados o presentados en el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas?



Análisis:

Según los resultados obtenidos, se logró conocer que el 16% de profesionales en contaduría pública se ha desempeñado en esta área, tal recolección permite tener un panorama de la participación que tienen éstos en este tipo de encargos. Lo cual es de importancia, ya que el objetivo general del trabajo de investigación es desarrollar un modelo de peritaje contable que le

sea de utilidad a este grupo de profesionales; y considerando que el 84% no ha desarrollado este tipo de trabajo se puede especular que sea de interés para éstos.

Por consiguiente, fue necesario obtener información sobre los puntos de pericia que son más frecuentes en los casos judicializados, para lograr así formular los procedimientos que se llevaran a cabo para dar respuesta a éstos, dando cumplimiento a uno de los objetivos específicos de la investigación. De acuerdo a los resultados obtenidos el 40% considera que determinar las operaciones exentas, internas gravadas y débitos fiscales documentados, registrados y no declarados es el punto de pericia más frecuente en las diligencias a desarrollar, casi con el mismo porcentaje de frecuencia se encuentra la determinación de créditos fiscales registrados y no declarados que no se reconoce su deducción por vincularse con retenciones del 1% del IVA no enteradas, con un 34%.

No menos importante, con un 8% se tiene determinar las retenciones en concepto de anticipo del 1% del IVA, documentadas, informadas, registradas y no enteradas, además cabe mencionar las otras opciones de puntos de pericia que fueron mencionadas por los profesionales en las cuales se encuentra quien es el responsable de llevar las cuentas y de las declaraciones; pruebas relativas a los fondos en cuentas bancarias, determinación de ventas no declaradas, compulsas y simulación de compras con operaciones inexistentes, dichas respuestas con un 0.2 en frecuencia absoluta y con 0% relativa.

Los datos antes mencionados, en relación a los puntos de pericia carecen de confiabilidad, debido a que es mayor el porcentaje de profesionales que no han realizado este tipo de trabajo.

i) Experiencia, puntos de pericia relevante y prueba concluyente

Pregunta	Objetivo de la pregunta
5. ¿Ha realizado alguna vez un peritaje contable para determinar la evasión de impuestos, bajo el requerimiento de un juzgado?	Conocer si el profesional en contaduría pública posee experiencia en la realización de un peritaje contable y determinar el porcentaje de profesionales que ha participado en la realización de esta actividad.
9. ¿Cuáles considera que son los puntos de pericia más frecuentes en los casos judicializados o presentados en el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas?	Determinar los puntos de pericia que son más frecuentes en las resoluciones emitidas en los juzgados, para analizar y elaborar programas que permitan la detección de la evasión.
10. ¿Cuáles son los tipos de pruebas que considera aportan mayor valor en una investigación sobre evasión del impuesto IVA en la etapa judicial?	Determinar el tipo de prueba más recurrente por aportar un mayor grado de certeza a la investigación.

Tabulación:

Respuestas Pregunta N°10	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a) Prueba de recálculo del impuesto	15.67	32%
b) Prueba documental	32.17	66%
c) Prueba testimonial	1.16	2%
d) Otros		0%
Total	49	100%

Análisis:

De los datos obtenidos se logró determinar que un 66% considera que la prueba documental es la que aporta mayor valor a la investigación, la cual sirve de apoyo para respaldar la resolución sobre los puntos de pericia que son plasmados en la diligencia a desarrollar. Seguido de ésta con un 32% se encuentra la prueba de recálculo del impuesto, dicha prueba también es recurrente aunque en un menor porcentaje en comparación a la primera, ya que contiene los elementos necesarios para dar un grado de seguridad sobre los resultados obtenidos en la ejecución de los puntos fijados por el juez.

La prueba testimonial es la menos utilizada en este tipo de trabajos según los encuestados con un 2%. Es de mencionar que solo un 16% de dichos profesionales ha participado en este tipo de encargos, de ahí que es necesario considerar la información del marco teórico, para obtener mayor certeza sobre el tipo de prueba más utilizada; puesto que en su mayoría no se ha desempeñado en el área, por lo tanto no se puede considerar confiable la información aportada por este porcentaje de la muestra.

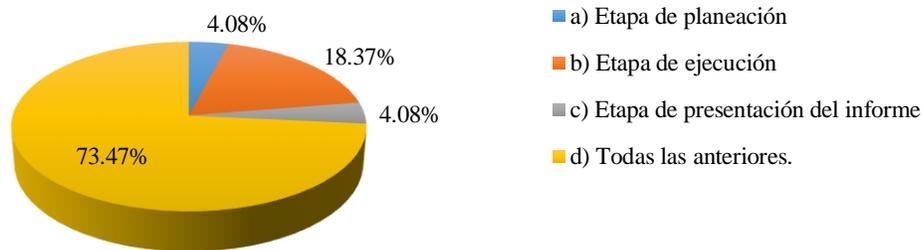
j) Experiencia y debido proceso en las etapas del peritaje contable

Pregunta	Objetivo de la pregunta
5. ¿Ha realizado alguna vez un peritaje contable para determinar la evasión de impuestos, bajo el requerimiento de un juzgado?	Conocer si el profesional en contaduría pública posee experiencia en la realización de un peritaje contable y determinar el porcentaje de profesionales que ha participado en la realización de esta actividad.
11. El debido proceso es un principio que permite aplicar el espíritu de la Ley en el desarrollo de una investigación, con él se garantizan los derechos esenciales mínimos de un individuo que se encuentra en un proceso judicial, en base a lo anterior: ¿En qué o cuáles etapas considera Ud. que se debe guardar el debido proceso en la investigación?	Determinar el nivel de aplicabilidad y confiabilidad que aporta la práctica del debido proceso en este tipo de diligencias, para el logro de resultados fundamentados en lo regulado por las leyes.

Tabulación:

Respuestas Pregunta N°11	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a) Etapa de planeación	2	4%
b) Etapa de ejecución	9	18%
c) Etapa de presentación del informe	2	4%
d) Todas las anteriores.	36	73%
Total	49	100%

11. ¿En qué o cuáles etapas considera Ud. Que se debe guardar el debido proceso en la investigación?



Análisis:

Todo el juicio que lleva a la condena debe ser aplicando debidamente las disposiciones de la legislación, dado que si no se cumple el principio se puede realizar una condena injusta o contraria a la ley; de ahí radica la importancia de la aplicación del debido proceso en estas diligencias ordenadas por un juez. En base a lo anterior y por medio de la obtención de datos se puede apreciar que un 73% de los encuestados considera que dicho proceso debe practicarse en las 3 etapas del peritaje contable. Mientras que una minoría del 4% opina que en la etapa de planeación y el mismo porcentaje en la etapa de presentación del informe.

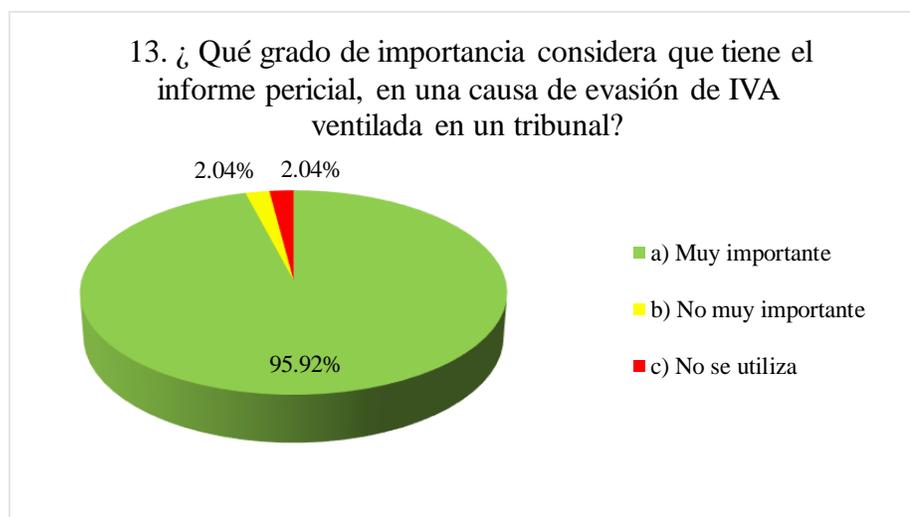
Es importante mencionar, que el 84% de los encuestados no ha realizado un peritaje contable, por lo tanto las respuestas obtenidas de éstos podrían carecer de fundamentos.

k) Experiencia e importancia del informe pericial

Pregunta	Objetivo de la pregunta
5. ¿Ha realizado alguna vez un peritaje contable para determinar la evasión de impuestos, bajo el requerimiento de un juzgado?	Conocer si el profesional en contaduría pública posee experiencia en la realización de un peritaje contable y determinar el porcentaje de profesionales que ha participado en la realización de esta actividad.
13. ¿Qué grado de importancia considera que tiene el informe pericial en una causa de evasión de IVA ventilada en un tribunal?	Conocer el valor e influencia que posee el informe sobre las decisiones que determina el juez en la resolución de los casos, para diseñar éste de forma clara de tal manera que no se preste a interpretaciones erróneas.

Tabulación:

Respuestas Pregunta N°13	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a) Muy importante	47	96%
b) No muy importante	1	2%
c) No se utiliza	1	2%
Total	49	100%



Análisis:

Según la muestra encuestada el 96% califica como muy importante dicho informe, basados en sus conocimientos, experiencia y criterios; cabe resaltar que el informe pericial no expresa una

opinión del auditor, sino una conclusión basada en las evidencias obtenidas durante la ejecución de la diligencia, para que sean consideradas como pruebas ante el juez que solicito el encargo. Mientras que el 2% considera que no es muy importante y el mismo porcentaje que éste no se utiliza.

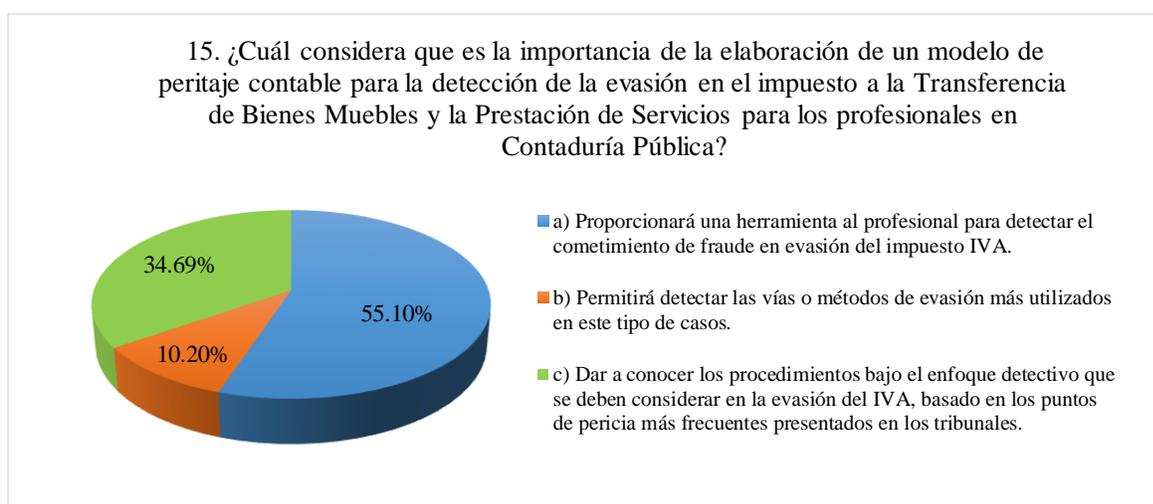
Sin embargo, la NIEA 3000 y el Código Procesal Penal establecen la necesidad de la preparación del informe el cual proporcione un grado de seguridad; el mismo debe contener una expresión clara de la conclusión en relación con la información sobre el objeto de análisis, para que éstas no den pauta a una interpretación errónea; debido al grado de influencia que tiene lo plasmado en dicho informe sobre las decisiones que determina el juez en la resolución de los casos.

l) Importancia del informe pericial y modelo de peritaje contable

Pregunta	Objetivo de la pregunta
13. ¿Qué grado de importancia considera que tiene el informe pericial en una causa de evasión de IVA ventilada en un tribunal?	Conocer el valor e influencia que posee el informe sobre las decisiones que determina el juez en la resolución de los casos, para diseñar éste de forma clara de tal manera que no se preste a interpretaciones erróneas.
15. ¿Cuál considera que es la importancia de la elaboración de un modelo de peritaje contable para la detección de la evasión en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios para los profesionales en Contaduría Pública?	Demostrar la importancia de la realización de la investigación para contribuir a la disminución de la práctica de evasión de impuestos en el país

Tabulación:

Respuestas Pregunta N°15	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a) Proporcionará una herramienta al profesional para detectar el cometimiento de fraude en evasión del impuesto IVA.	27	55%
b) Permitirá detectar las vías o métodos de evasión más utilizados en este tipo de casos.	5	10%
c) Dar a conocer los procedimientos bajo el enfoque detectivo que se deben considerar en la evasión del IVA, basado en los puntos de pericia más frecuentes presentados en los tribunales.	17	35%
Total	49	100%



Análisis:

Considerando el objetivo general de la investigación, el cual consiste en desarrollar un modelo de peritaje contable que ayude a detectar la evasión del IVA y que sea una herramienta para el profesional ejerciente en el área de auditoría forense, se logró por medio de la recolección de datos comprobar que un 55% califica la importancia de éste en relación al objetivo mencionado, seguido del 35% que también considera la necesidad de esta herramienta ya que permitirá conocer los procedimientos bajo el enfoque detectivo que se deben considerar en la evasión del mencionado impuesto, basado en los puntos de pericia más frecuentes presentados en los tribunales. Mientras

que un 10% calificó que éste permitirá detectar las vías o métodos de evasión más utilizados en este tipo de casos.

De lo anterior, es importante mencionar que el 100% de dichos porcentajes llevan a la conclusión de la importancia de la propuesta del trabajo de investigación y la influencia que tendrá sobre el 84% que no ha desempeñado este tipo de encargos, y que carece de conocimientos de los diversos puntos de pericia solicitados por el juez, de los procedimientos desarrollados para la obtención de evidencia que generen las pruebas que sirven de soporte a las conclusiones emitidas en el informe.

