

## MANIPULACIÓN DE LA CONTABILIDAD COMO MEDIO PARA COMETER DEFRAUDACIÓN FISCAL



La información financiera que se deriva de la contabilidad de un contribuyente debe reflejar la realidad del mismo y no situaciones que debido a los errores de registro o de política contable en su momento, puedan ser interpretadas de manera errónea, por lo que se hace imprescindible el que los saldos de todas y cada una de las cuentas que integren el catálogo contable reflejen la realidad y sean verdadera imagen fiel del contribuyente.

Este concepto de imagen fiel está contemplado en la Norma de Información Financiera (NIF) A-1, bajo el término de "presentación razonable", cuando establece que una presentación razonable de la información financiera de una entidad es aquella que cumple con lo dispuesto por las Normas de Información Financiera.

Por lo tanto, la contabilidad debe haber sido preparada de acuerdo a las citadas normas de información financiera, las cuales establecen la necesidad de que la información financiera que emana de la contabilidad deba ser útil al usuario general en la toma de sus decisiones económicas, por lo que la misma debe mostrar la posición y desempeño financiero de la entidad a través del reconocimiento de los efectos de las transacciones, transformaciones internas que realiza una entidad y otros eventos que la han afectado económicamente, como una partida de activo, pasivo, capital contable o patrimonio contable, ingreso, costo o gasto. De esta forma, la información financiera debe reunir características de utilidad, confiabilidad, veracidad, relevancia, comprensibilidad y comparabilidad.

Pero para lograr esto se hace necesario reconocer contablemente todas y cada una de las operaciones de la entidad, o tal y como lo señala la citada NIF A-1 es necesario "valuar, presentar y revelar, esto es, incorporar de manera formal en el sistema de información contable, los efectos de las transacciones, transformaciones internas que realiza una entidad y otros eventos que la han afectado económicamente, como una partida de activo, pasivo, capital contable o patrimonio contable, ingreso, costo o gasto", y con la finalidad de preservar la objetividad de la información financiera, el reconocimiento contable debe contemplar no solo un reconocimiento inicial, es decir, la valuación, presentación y revelación de una partida u operación al considerarse realizada o devengada, sino que igual debe contemplar, en su caso, la posible modificación originada por eventos posteriores que la afecten. Mas sin embargo, este proceso de valuación, presentación y revelación de todas las situaciones que afectan económicamente a una entidad no es rígido, sino que sólo se refiere al modo de mostrar adecuadamente en los estados financieros dichos efectos, ya que las NIF no pretenden establecer criterios contables específicos para cada escenario o situación que surja en la práctica, por lo que el juicio profesional debe utilizarse para inferir un tratamiento contable a seguir.

De esta forma, las NIF contemplan métodos alternativos de valuación, presentación o revelación, así como la posibilidad de utilizar de manera supletoria un conjunto de normas contables distinto al mexicano, sin pasar de alto la posibilidad de establecer tratamientos contables particulares, y todo ello dejado "en manos" del conocimiento técnico y experiencia de las distintas personas que preparan la información contable.

Por lo que ante esta situación de aparente margen de maniobra para que quien prepara la información contable aplique su juicio profesional, basado en su experiencia y conocimiento, además de que la información contable tiene una diversidad de usuarios, cada uno con distintas necesidades, por lo que las políticas de valuación, presentación y revelación pueden estar orientadas al

cumplimiento de las necesidades de un usuario o grupo de usuarios en particular, y por lo mismo, es posible modificar la información financiera o contable de acuerdo a los requerimientos o necesidades que se presenten en un momento dado, es que entonces surge la inquietud en relación a si ésta práctica pudiese considerarse o englobarse dentro del concepto de la contabilidad creativa o no, y si así fuera, si esto podría considerarse un delito en materia fiscal o no.

#### LA CONTABILIDAD CREATIVA

El término contabilidad creativa generalmente lo asociamos a la práctica de manipular las cifras de los estados financieros para ocultar resultados que no son convenientes para los fines de la entidad, sin embargo, esto no es precisamente cierto, ya que aunque en ello hay una manipulación de las cifras o resultados, en realidad se hace en base a esa libertad de acción que previene las normas de información financiera. Es decir, que lo que se entiende por contabilidad creativa es el aprovechamiento del conocimiento de las reglas y normas contables para manipular las cifras de los estados financieros para presentarlos de acuerdo con el fin requerido. Esta situación queda de manifiesto con la definición que sobre éste término nos hace K. Naser en *Creative Financial Accounting: It's nature and use*: ¿la contabilidad creativa es el proceso de manipulación de la contabilidad para aprovecharse de los vacíos de la normativa contable y de las posibles elecciones entre diferentes prácticas de valoración y contabilización que ésta ofrece, para transformar las cuentas anuales de lo que tienen que ser a lo que, quienes las preparan, prefieren que sean ... en lugar de reflejar estas transacciones de forma neutral y consistente?.

Por lo anterior, no se puede decir que la contabilidad creativa sea una práctica ilegal o indebida, a pesar de que su mención nos lleve a recordar de manera inevitable casos tan famosos como los de las compañías Enron o Parmalat, que ocasionaron incluso la caída de una de las firmas contables más grandes del mundo, debido a las particularidades de cómo se llevó a cabo.

Es evidente que este proceso puede ser usado con distintos fines, pero es común encontrar en la práctica como se ¿adaptan? los estados financieros a los requerimientos de información del usuario al que van dirigidos, sea éste una dependencia gubernamental ante quien se va a licitar, una entidad financiera a la que se le va a solicitar un préstamo, una persona que tiene interés en invertir en la empresa, etc. etc.

Pero el ¿adaptar? las cifras de las cuentas de la contabilidad, ¿pudiera ser considerada como un delito en materia fiscal?

#### DELITOS FISCALES RELACIONADOS CON LA CONTABILIDAD

El Código Fiscal de la Federación (CFF) contempla en un capítulo especial a los delitos fiscales, en el cual se señalan los casos en que existirá el delito, los responsables de los delitos, el procedimiento a seguir, y por supuesto, la sanción correspondiente.

En el artículo 108 de dicho ordenamiento se contempla que el delito de defraudación fiscal lo comete quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores omita de manera total o parcial el pago de alguna contribución, o bien, obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

De lo anterior se concluye que para que exista el delito de defraudación fiscal es necesario la intención del contribuyente, ya que debe usar engaños o aprovecharse de errores, y luego tal conducta o intención debe tener como consecuencia el omitir de manera parcial o total el pago de alguna contribución, o bien, el obtener un beneficio de manera indebida y con perjuicio del fisco federal. Por lo que de acuerdo a lo anterior, si al ¿adaptar? las cifras de la información contable, con ello se pretende ocultar operaciones realizadas por el contribuyente que ocasionarían el pago de impuestos por una cantidad mayor a la que hemos declarado, pues **entonces estaríamos en presencia del delito de defraudación fiscal** ya que se estaría haciendo uso de engaños para evitar el pago parcial o total de una contribución.

El diccionario nos ilustra diciendo que engaño significa "Falta de verdad en lo que se dice, hace, cree o piensa" y por ello, puede decirse que por engaño se entiende el medio de que se vale el agente para inducir a otro a creer lo que no es"

Por lo que si consideramos que la contabilidad es la base para determinar las contribuciones a cargo del contribuyente, y por lo tanto, los registros contables los hacemos o modificamos con la intención de que el monto de las contribuciones sea menor de lo que realmente correspondería, o incluso, para que no exista carga fiscal registrada en la contabilidad, pues es más que evidente la intención de engañar a la autoridad fiscal.

Lo anterior no obstante la evidente dificultad de demostrar esa intención, ya que **igual en el registro contable puede existir el error**, el cual es una acción no intencional y de la cual también podrían derivarse situaciones de omisión de contribuciones.

Por otra parte, el inciso d) del séptimo párrafo del citado artículo 108 del CFF señala como **un motivo de que la defraudación fiscal sea considerada como calificada** el no llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado o **asentar datos falsos en dichos sistemas o registros**.

La consecuencia de que el delito sea calificado es que la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

Por lo que si el registrar, reclasificar o modificar los registros contables se hace con la intención de ocultar operaciones que impliquen una carga fiscal no deseada para el contribuyente y en ello asentamos datos falsos en la contabilidad, el delito fiscal se

considerará calificado y la pena se aumentará en una mitad.

#### RESPONSABLES DE LOS DELITOS FISCALES

El artículo 95 del CFF contempla como responsables de los delitos fiscales a las siguientes personas que:

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
- III. Cometan conjuntamente el delito.
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.
- VIII. Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.
- IX. Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.

Por lo que de acuerdo a esto, el responsable del delito fiscal lo es no solamente el contribuyente directamente obligado al pago de la contribución de que se trate, **sino que la figura delictiva abarcará a quienes resulten responsables por haberse ubicado en alguna de las situaciones contempladas en las distintas fracciones del citado artículo 95 del CFF.**

De esta forma, si el contador es quien realiza la reclasificación, registro o modificación de la contabilidad tendiente a ocultar operaciones por las que se estaría obligado al pago de contribuciones, pues sería responsable de la comisión del delito de defraudación fiscal.

#### CONCLUSIONES

De acuerdo con todo lo anteriormente comentado es posible concluir lo siguiente:

- 1.- Que la contabilidad creativa no es ilícita por sí misma, ya que en tal proceso sólo se aprovecha el conocimiento de las normas contables para manipular las cifras de los estados financieros de acuerdo con el uso o usuario de la información contable.
- 2.- Que se considera un delito fiscal el usar engaños o aprovecharse de errores para omitir alguna contribución u obtener un beneficio indebido en perjuicio del fiscal federal.
- 3.- Que si en el proceso de registro contable de las operaciones, o bien, en la depuración de los saldos contables se realizan ajustes con el fin de ocultar operaciones que impliquen una carga tributaria para el contribuyente, esto sería considerado un delito fiscal ya que se estaría en presencia de una intención de engañar con la finalidad de omitir el entero de alguna contribución.
- 4.- Que el asentar datos falsos en la contabilidad hace que el delito se considere calificado y, por lo mismo, la pena se incremente en una mitad.
- 5.- Que el contador que realice tales registros contables sería responsable de un delito fiscal.