

Por: Norberto Rivas Coronado. Contador Auditor de la Universidad de Concepción,
Magíster en Derecho Tributario de la Universidad de Chile,
Profesor Titular de la Universidad de Santiago de Chile.

Carlos Paillacar Silva. Contador Público y Contador Auditor de la Universidad de la Frontera de Chile;
Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad Complutense de Madrid, España,
Profesor Titular de la Universidad de Santiago de Chile.

APLICACIÓN DE LOS CONCEPTOS DE IMAGEN FIEL Y LEGÍTIMA RAZÓN DE NEGOCIO FRENTE A DECISIONES ESTRATÉGICAS

INTRODUCCIÓN

Los usuarios de la contabilidad deben tener el privilegio de contar con información que sea fiable, por lo cual dicha información debe poseer dicha cualidad de ser generadora de confianza buscando no cometer errores significativos y libres de sesgo o prejuicio. Esto nos lleva a que los usuarios confían en que el resultado de la contabilidad representa razonablemente la imagen fiel de su negocio y por lo tanto sus intereses estarían resguardados.

Por otra parte, la administración tributaria de los países regula la aplicación de las normas tributarias que buscan proporcionar los recursos necesarios para financiar el gasto público sobre la base de una característica conocida como la “suficiencia del sistema tributario”. Se debe considerar, desde la perspectiva de la administración tributaria, que en lo relativo al cumplimiento de las obligaciones impositivas, las decisiones de gestión empresarial son adoptadas en base a una “legítima razón de negocio” y no con propósitos que atenten a un comportamiento ético.

En la perspectiva única de ambos conceptos: “Imagen Fiel” y “Legítima Razón de Negocios”, los cuales consideraremos, como premisa básica, que no son diferentes en su esencia y que uno y otro, en distintos aspectos contribuyen a un adecuado cumplimiento normativo, esto es, las normas contables por una parte y por otra las normas tributarias. No obstante, que las normas tributarias, en algunos casos e

intentando lograr una Legítima Razón de Negocio interfieren en el cumplimiento de la Imagen Fiel de la empresa.

Como consecuencia de la presente investigación, se ha estructurado con los siguientes puntos con los cuales se pretende fundamentar las conclusiones:

- Descripción y análisis de los conceptos de imagen fiel y legítima razón de negocio.
- Análisis de los conceptos frente a decisiones estratégicas y situaciones específicas en la gestión empresarial.

EL CONCEPTO, IMAGEN FIEL

El concepto de imagen fiel posible de entender hoy en día, se ha basado en el término anglosajón “*true and fair view*”¹, del cual se puede deducir que con ella se pretende que la información contable recogida en los Estados Financieros entregue una imagen razonable de la situación de la empresa y de los resultados obtenidos. Una premisa básica que se arroja el cuerpo normativo contables es que esta imagen fiel se logra con la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y en la actualidad con asumir las normas internacionales de contabilidad. La expresión *true and fair view* (imagen fiel) fue introducida en la legislación británica en 1948, no obstante que en la redacción de esta ley no se incluía ninguna definición que permita comprender el concepto de imagen fiel. Es más, ninguna legislación mercantil posterior ha ofrecido una definición de esta expresión.

Según lo expresado por Gómez (1997, pág. 45), “el objetivo de los responsables de la elaboración y formulación de los documentos contables debe ser el ofrecer al usuario la información que le permita obtener la imagen verdadera y objetiva de la situación financiera y patrimonial de la compañía y de los resultados obtenidos, para lo cual los demás principios y reglas utilizados en la elaboración de los estados financieros deben subordinarse al cumplimiento de la imagen fiel.

¹ La expresión “*true and fair view*” se traduce literalmente como “vista verdadera y justa”.

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC 1, párrafo 13) se refiere al concepto de Imagen fiel y cumplimiento de las NIIF, estableciendo que “Los estados financieros reflejarán fielmente, la situación, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad. La imagen fiel exige la representación fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros eventos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos fijados en el Marco Conceptual. Se presumirá que la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), acompañada de informaciones adicionales cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable”.

En el marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros, en el proceso de convergencia hacia las NIIF, se establecen que “la información posee la cualidad de fiabilidad cuando está libre de error significativo y de sesgo o prejuicio, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar, o de lo que puede esperarse razonablemente que represente”.

Dentro del mismo Marco Conceptual, se establece que “frecuentemente se considera que los estados financieros muestran la imagen fiel de, o presentan razonablemente, la situación financiera, resultados, y cambios en la posición financiera de la empresa”. Estos lineamientos establecidos en el Marco Conceptual no establecen una definición específica que permita comprender en forma directa el significado de imagen fiel y no establecen las circunstancias que deben concurrir, además de una modalidad para aplicar el concepto de imagen fiel y como se debe efectuar una presentación razonable de la información financiera.

Para tipificar una modalidad de aplicación del concepto de la imagen fiel de la situación empresarial se podría establecer que este opera en caso de conflicto entre principios y normas contables, debiendo prevalecer la forma que mejor conduzca a que la revelación de la información real en los Estados Financieros de la empresa. Dicho de otro modo, que los Estados Financieros expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. No obstante, de acuerdo a lo expresado en el Marco Conceptual (CCCH, 2006), “quienes preparan estados financieros tienen que enfrentarse con las incertidumbres que, inevitablemente, rodean

muchos acontecimientos y circunstancias, tales como la recuperabilidad de deudores dudosos, la vida útil probable de las propiedades, plantas y equipos o el número de solicitudes de cumplimiento de garantías post-venta que pueda recibir la empresa”.

Cuando existen tales incertidumbres deben ser reconocidas a través de la presentación de información definiendo su naturaleza y magnitudes probables y apoyadas en el postulado básico de Prudencia en la preparación de los estados financieros. Prudencia, de acuerdo al Margo Conceptual, se refiere al “grado relativo de precaución que se debe adoptar al emitir los juicios necesarios que implican las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de tal manera que los activos o los ingresos no se sobrevaloren y que las obligaciones o los egresos no se subvaloren”.

Una definición es la propuesta por Lee (1981) que indica que imagen fiel “significa una presentación de las cuentas, realizada de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados, presentándolas de forma que reflejen, dentro de los límites de la práctica contable actual, una fotografía libre de sesgos intencionados, distorsiones, manipulación, encubrimiento u ocultación de hechos. Esto significa que ha de tenerse en cuenta el espíritu de la ley y, por tanto, el contenido ha de primar sobre la forma”. La importancia de la definición de Lee está en destacar la importancia de evitar todo aquello que tergiverse la presentación de los estados financieros, y la práctica contable debiera conducir a que los registros y los informes finales recojan en forma correcta la imagen fiel de garantía y confianza a todos los agentes partícipes directa e indirectamente relacionados con la gestión de la empresa.

En general todas las afirmaciones que se realizan sobre el concepto imagen fiel implican una actuación o una postura razonable que quede reflejada en la información que arroja la contabilidad. Desarrollar los registros contables de los hechos económicos reales efectuados en base a la aplicación de las principales características cualitativas de los mismos y realizados en base a las normas contables apropiadas, debe conducir a que los Estados Financieros transmitan lo que generalmente se entiende como una imagen fiel o una presentación razonable de tal información.

El desafío principal de siempre ha estado en que los principios, normas y procedimientos contables estén definidos, redactados en base a lograr alcanzar una

imagen fiel de la realidad de la empresa. Redactados de esta manera se deben constituir en la guía que oriente la elaboración de los estados Financieros, cuyo objetivo es ofrecer una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

En el derecho anglosajón se considera con mayor importancia el fundamento de la transacción económica, la razón de ser del hecho económico, por sobre la formalidad que se deba adoptar tanto a nivel de registro contable, como en la exposición de la información.

La importancia de una contabilidad supeditada al concepto de imagen fiel debiera permitir valorar a la empresa, en un sentido amplio, posibilitando pronosticar sus resultados futuros, los que se encuentran íntimamente ligados a las decisiones tomadas por sus gestores. La creación de valor es, ante todo, un proceso dinámico por el que una empresa busca una rentabilidad, también expresada en un sentido amplio, encaminada a crear valor para los inversionistas y que es conocida como "*Schareholder Value Management*" (SVM) y que se define como una cultura empresarial según la cual toda decisión dentro de la empresa debe tener la meta de creación de valor. Para hacer viable este comportamiento cultural, se ha de disponer de metodologías que nos permitan medir y comparar de manera constante esta creación de valor. La contabilidad desarrollada sobre la base del concepto de imagen fiel debiera ser capaz de aportar a este importante desafío.

EL CONCEPTO, LEGÍTIMA RAZÓN DE NEGOCIOS

La razón de existir de cualquier compañía lucrativa radica en la búsqueda de ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores, constante mejora de la calidad en el servicio o producto, búsqueda y mantenimiento de una reputación corporativa y optimización de las operaciones. Estas características las podemos clasificar en:

- a) Elevar el valor económico de la empresa, lo que supone extraer el máximo de utilidad neta con un capital mínimo; existe un elevado grado de consenso en el

ámbito empresarial sobre el objetivo básico de las empresas, el que debe ser sin lugar a dudas, la maximización de su valor.

- b) Trabajar con el mínimo riesgo o, al menos, con un nivel de riesgo aceptable, a fin de garantizar la supervivencia y la expansión equilibrada de la empresa. Esto se consigue con una proporción equilibrada entre los recursos propios y los recursos ajenos, de modo de mantener autonomía financiera; proporción equilibrada de deudas a corto y largo plazo, para evitar tensiones financieras a corto plazo; y cobertura adecuada de los riesgos de la empresa.
- c) Disponer de un nivel adecuado de liquidez, a fin de afrontar los compromisos de pago. Esto supone financiar adecuadamente las necesidades de inversión en activos circulantes; y lograr equilibrios entre cobros y pagos a corto plazo, para evitar dificultades de tesorería.

De lo anterior, es razonable pensar que la razón económica y de negocios existe en la empresa desde su constitución y con énfasis debe estar presente en la toma de decisiones y en forma de gerencia de sus negocios, en especial en la denominada planificación tributaria (Rivas 2000) y en los procesos de reorganizaciones empresariales, es en este contexto que el Servicio de Impuestos Internos de Chile, ha recogido, este concepto, en Circulares y Oficios refiriéndose a ella en cuanto se refiere a la legítima razón de negocios².

En materia tributaria, siguiendo a Rivas (2000 pág. 21), debemos diferenciar entre la legítima razón de negocios como acto lícito, contrario al fraude de ley tributaria como una especie de elusión mediante la cual el contribuyente evita, aparentemente, el nacimiento de la obligación tributaria, amparándose en una norma no adecuada a la actividad que desarrolla con el fin de defraudar otra que sí corresponde a dicha actividad o supuesto de hecho. Rivas estima que “la elusión es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito”.

Por su parte Radovic (1998, pág. 20) señala que se entiende por fraude tributario cualquiera violación de las normas tributarias que produzca como resultado una recaudación inferior a la resultante de una correcta aplicación de las normas. Se trata de un no pago ilegal de un tributo.

En nuestro concepto, “elusión tributaria” es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como única finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito. Por lo tanto, una actuación tributaria que se desarrolle con el propósito de eludir el impuesto presentando los hechos como una razón lícita de negocio es un ataque indirecto al ordenamiento jurídico en su conjunto mediante la ejecución de un o una variedad de actos, que se concretan al amparo de una norma de cobertura en la obtención de un resultado vedado por la norma prohibitiva o imperativa que se aspira a eludir.

En éste, se produce un rodeo que tiene por finalidad, sin violar la letra de la ley, pero afectando su espíritu, obtener los mismos resultados de la norma defraudada. Esta es la que hace nacer la obligación tributaria, y la norma de cobertura la que, o bien declara exento o no sujeto a impuesto al acto, o lo grava en menor medida. Se trata de obviar el deber tributario sin violar directamente la ley. En efecto, los hechos, actos y negocios jurídicos que se implementen se fundan en la licitud, aun cuando contienen una amenaza al cumplimiento del Derecho positivo, que es lo que se sanciona.

En cuanto a la naturaleza jurídica del fraude de ley, reconociendo que existen posiciones distintas, estimamos que se trata de una conducta ilícita, es un “*acto contra legem*”, que además de la divergencia entre formas adoptadas y la finalidad real, sin duda requiere de la intención de eludir el impuesto, de otra forma, sería imposible de diferenciar de la economía de opción. O sea, existe ilicitud sólo cuando el ahorro fiscal no sea la consecuencia de la conducta, sino su motivo determinante.

En esta materia, cabe traer a colación lo que señala Rosembuj (1999), en cuanto a que la ley tributaria no prohíbe el resultado económico que puede lograrse por medios

² Circular N° 45 del Servicio de Impuestos Internos de 16 de julio de 2000 “..... que resulte de otros

lícitos diferentes a los que prevé el legislador. El ahorro de impuesto, no es, necesariamente, un propósito ilegítimo. Es lícito hacer todo lo que la ley no prohíbe, pero toda vez que el procedimiento técnico elegido, en su objetiva interpretación, no exhibe otro interés real de las partes que no sea la finalidad fiscal, y correlativamente sustituye con sus efectos aquellos que predica la realización del hecho imponible. El valor jurídico adjudicado al hecho en fraude de ley es el deber de cumplimiento de la ley aplicable, y el componente de hecho del hecho en cuestión no es sino el deber de pago del tributo.

- a) Entre las principales características del fraude de ley, podríamos citar las siguientes:
- b) Existe una aparente legalidad, toda vez que no se está aplicando la norma especialmente prevista para el caso en cuestión. Existe una conducta incorrecta o no ajustada a la aplicación de la norma que en Derecho corresponde.
- c) Normalmente existe la utilización de una forma jurídica inadecuada a los efectos económicos perseguidos. Se trata de acciones encaminadas a procurar la violación indirecta de la ley fiscal.
- d) Se requiere que el resultado perseguido u obtenido coincida con el resultado típico del hecho gravado por la norma tributaria aplicable, o sea, por la defraudada, misma que no se aplicará.

ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS CONCEPTOS

Un adecuado sistema de gestión corporativa actúa para evitar y resolver los conflictos de interés, lo que en economía se conoce como teoría de agencia. Al interior de la empresa pretende evitar el uso de los activos corporativos para beneficio de los ejecutivos (agentes), afectando negativamente los intereses de los accionistas (principales). En un contexto externo a la empresa, existen muchos interesados en observar que el comportamiento de la empresa sea de acuerdo a la imagen fiel y desde

procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios.

el punto de vista del cumplimiento de la obligación tributaria, que esta sea desarrollada en base a una legítima razón de negocio.

La causa del problema originado por la falta de confianza y transparencia en la gestión de la empresa esta en que el control y la propiedad de una sociedad no siempre pertenecen al mismo agente, los intereses de los administradores pueden estar en desacuerdo de los intereses de los accionistas. Esto se conoce como “problema de agencia”.

Los inversionistas necesitan el capital humano especializado de los administradores para generar rentas sobre su capital. Por otra parte, los administradores necesitan los recursos entregados por los inversionistas para realizar sus proyectos de negocios. No obstante, ¿qué asegura que una vez que los accionistas hayan aportado sus recursos y materializado las inversiones, recibirán a cambio una remuneración razonable? Como consecuencia de los contratos incompletos, sujetos a interpretación y con bajos incentivos de monitoreo por parte de los inversionistas, los administradores de las compañías poseen un gran poder discrecional en la toma de decisiones de las sociedades, que pueden emplear para alcanzar los objetivos propios.

Desde el punto de vista, para que la información permita obtener la imagen verdadera y objetiva de la situación financiero-patrimonial de la compañía, significa que los administradores deberán incumplir la aplicación de cualquier otro principio o criterio contable que impida que los estados financieros presenten la imagen fiel (Gómez, 1997, pág. 45). Siguiendo esta línea de análisis, el problema de la agencia que surge de la contraposición de los intereses de los involucrados e interesados en los resultados de la empresa, tendría su punto de solución, desde el punto de vista normativo contable, a través de la aceptación del concepto “imagen fiel” como el principal elemento rector de la conducta empresarial.

El problema de la agencia, reflejado en el conflicto de intereses, también se encuentra presente en el concepto “Legítima Razón de Negocio”, siendo en este caso dos los agentes involucrados a través de intereses contrapuestos. Por una parte la Administración de la Empresa, que como ya se ha señalado estaría solucionando su problema de la agencia a través de la instauración del concepto “imagen fiel”, y por otra

parte la Administración Tributaria” que es partícipe del problema de la agencia ya que debe responder a lograr “suficiencia del sistema tributario” resguardando con esto los intereses fiscales. El concepto de “Suficiencia del Sistema Tributario se sustenta en tres elementos: 1) Depende de la generalidad de los impuestos que se aplican; 2) En el nivel y estructura de las tasas y 3) En la eficiencia de la administración tributaria (Pita, 1993).

**TABLA 1: ANALOGÍA ENTRE LA LEGÍTIMA RAZÓN DE NEGOCIO Y LA IMAGEN FIEL
(FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA)**

DEFINICIONES Y VARIABLES DE ANÁLISIS	“LEGÍTIMA RAZÓN DE NEGOCIO”	“IMAGEN FIEL”
Concepto	Es el acto lícito, contrario al fraude de ley tributaria, que sustenta la actuación del contribuyente y que permite dar cumplimiento a la obligación tributaria, exento de contingencias tributarias.	Se debe aplicar en caso de conflicto entre principios contables obligatorios, debiendo prevalecer el que mejor conduzca a que los Informes Contables expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. No obstante, el principio de prudencia tendrá un carácter preferencial sobre los demás.
Objetivo	Fundamentar una decisión de negocio que, desde el punto de vista de la Empresa y de la Administración Tributaria no vulneren o afecten el interés fiscal.	Presentar la información con criterios de objetividad y ecuanimidad.
Exactitud	La información de la empresa debe permitir fundamentar el negocio realizado, en todos sus aspectos y exento de riesgo tributario.	La información contable debe reflejar todo lo importante para generar confianza en el resultado.
Objetividad	Asegurar que el fundamento de una decisión ha sido adoptado en base al interés del negocio y no solo por lograr efectos impositivos.	Asegurar transparencia, que es una característica o calificación que se demuestra con información fiable, oportuna y accesible.
Verdad	El concepto “Legítima Razón de Negocio”, impone a sus actuaciones expresar en todo momento actos reales, no simulados.	El concepto de “Imagen Fiel” es el que disipa la discrepancia, principalmente en la interpretación de normas o procedimientos contrapuestos.
Legalidad	Regula la actuación ética del contribuyente, la cual es representada por la administración tributaria y debe ser cumplida por el contribuyente.	Regula la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y los procedimientos y normas contables.
Fondo y Forma	Los dos conceptos deben estar presentes desde un punto de vista tributario en las actuaciones de los contribuyentes.	Existe una primacía de la interpretación, medida y representación de los hechos puramente económicos y financieros por sobre la vertiente jurídica y fiscal de los mismos.
Utilidad de la Información	La demostración de una legítima razón de negocio debe permitir fundamentar, defender o sustentar la actuación del contribuyente.	El cumplimiento de la imagen fiel en la información contable tiene como fin último que esta sea útil para los distintos usuarios internos y externos.

Auditoría Financiera	Al expresar la opinión sobre la imagen fiel de los hechos económicos realizados por la empresa, está implícita una opinión sobre la actuación legítima en el desarrollo de sus negocios.	Opinar sobre si los Informes Finales de Contabilidad expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de los recursos obtenidos y aplicados por la entidad auditada
Fiscalización	Fundamentar la actuación del contribuyente, justificando la legítima razón de negocio, la que permitirá determinar la correcta base imponible afecta a tributación.	Determinar si las bases imponibles declaradas por una entidad son correctas conforme a los criterios legales establecidos.
Base de Aplicación	En general los sistemas tributarios de cada país se refieren a este concepto en sus códigos y leyes impositivas.	Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Del análisis comparativo representado en la tabla número 1, se puede deducir que ambos conceptos, “Legítima Razón de Negocio” y el postulado de “Imagen Fiel”, presentan una mayor cantidad de convergencias que divergencias; puntualizando que una divergencia específica la podríamos encontrar en los distintos objetivos que se manifiestan entre la auditoría de estados financieros y la fiscalización de los impuestos.

En los países de la Unión Europea, específicamente en el Reino Unido, el principio de imagen fiel prevalece claramente por encima de los demás principios contables, lo cual queda establecido en su normativa y su aplicación. Como ejemplo, se puede mencionar que los inmuebles se valoran a precio de mercado y no se amortizan, a menos de que se produzca un desgaste real, con lo cual se pretende expresar un valor que se aproxima más a la realidad que lo que permite la contabilización de acuerdo con el valor histórico. Del ejemplo anterior se desprende, que el objetivo de que la información contable debe ser fiable y por ende razonable, lo cual es prioritario y, por tanto, debe prevalecer por encima de la normativa contable.

La preeminencia de la imagen fiel sobre la normativa contable no es argumento para sostener ni defender el concepto de contabilidad creativa que se ha estado difundiendo como una forma de manejar o más bien manipular la información financiera desatendiendo conceptos contables básicos.

Se han proporcionado diversas definiciones para la denominada contabilidad creativa. Entre otras cabe subrayar la proporcionada por Naser (1993) que indica que “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”.

CONCLUSIONES

El análisis desarrollado sobre la asimetría entre los conceptos “Imagen Fiel” y “Legítima Razón de Negocio”, no tiene como propósito defender ni sostener los conceptos establecidos en las definiciones de la denominada contabilidad creativa ya que los objetivos de ambos conceptos, aunque desarrollados desde perspectivas diferentes, coinciden en que mostrar la realidad de la gestión empresarial es su objetivo prioritario.

Ante la “Imagen Fiel” y la “Legítima Razón de Negocio”, las actividades y las decisiones adoptadas por las empresas deben ser evaluadas considerando la intención y la disposición ética de los responsables de ellas, evitando el desarrollo de la contabilidad creativa, reduciendo la gama de opciones y criterios contables permitidos en el Marco Regulatorio de la Contabilidad, evitando además la visión sesgada de las estimaciones y predicciones registradas en la contabilidad.

Los usuarios demandan que la información sea homogénea y comparable, por esta razón, frente a situaciones de discrepancias que se presenten en el análisis e interpretación de las actividades de la empresa, si la dirección concluyera que el cumplimiento de un requisito establecido en una Norma o Interpretación, generará una confusión y conflicto con los objetivos de los estados financieros, la entidad podrá no dar cumplimiento cabal a aquellos aspectos recogidos tanto en el Marco Conceptual como también en el Marco Regulatorio, revelando la información que permita comprender en forma adecuada el conflicto o asimetría en la normativa que condujo a asumir una postura diferente frente a la norma.

Como conclusión general y frente al problema de la existencia de hechos económicos similares que presentan tratamientos contables y tributarios diferentes, como si se tratara de enfrentar personas, empresas, situaciones e intenciones disímiles, podemos fundamentar el requerimiento y la necesidad de acercar la norma contable y la norma

tributaria, desarrollando un proceso de armonización entre ambos cuerpos normativos, similar y paralelo al proceso de convergencia contable que enfrentan hoy en día los países.

La posibilidad que ofrece el concepto de Imagen Fiel para resolver discrepancias contables, junto con la posibilidad que brinda el concepto de “Legítima Razón de Negocio” para resolver discrepancias entre las intenciones del Administrador de Empresas y la Administración Tributaria debe conducir un proceso de Armonización Tributaria que disminuya o más bien elimine las distorsiones en el análisis e interpretación de los mismos hechos económicos.

Dado que el interés de la administración tributaria representado en la búsqueda de la “Legítima Razón de Negocio” es análogo a de la administración empresarial establecida en el concepto “Imagen Fiel”, la contabilidad de la empresa debiera proporcionar resultados únicos válidos para todos los interesados en su gestión.

Por último podemos concluir que para el concepto “Legítima Razón de Negocios” no existe una definición única y homogénea y más aún, se aplica en forma diferente, lo que se reconoce como aplicar la forma sobre el fondo económico. Es necesario que estos dos conceptos estén presentes en los negocios y en especial en la conducta de las empresas y propietarios, lo que nos permite lograr de paso, presentar la “Imagen Fiel”, con énfasis en que las decisiones sean transparentes, libres de error significativo y de sesgo o prejuicio.

BIBLIOGRAFÍA

- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (1973): "Report of The Committe on Basis Auditing Concepts", American Accounting Association, The Accounting Review, Vol. 47.
- ARAUJO FALCAO, ALMILCAR (1964): El Hecho Generador de la Obligación Tributaria, Editorial Depalma, Buenos Aires.
- COLEGIO DE CONTADORES DE CHILE, A.G. (2006); “Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros en Chile”, Santiago, Chile.
- DUMAY, ALEJANDRO (1976): Vocabulario Tributario, Ediciones Encina Ltda., Santiago-Chile.
- FIGUEROA, PATRICIO (1989): Manual de Derecho Tributario, Ley de Impuesto a la Renta, Segunda Edición, Editorial Jurídica de Chile, Santiago.
- GÓMEZ C., ANTONIO (1997): “La imagen fiel y los principios contables públicos”; Primeras Jornadas de Auditoría Pública; pág. 45-52, diciembre de 1997, Principado de Asturias, España.
- GÓMEZ JOAQUÍN (1998): “Introducción a la Auditoria de Estados Financieros”, McGraw-Hill., México.
- LARENZ KARL: Metodología de la Ciencia del Derecho, Editorial Ariel Derecho, Barcelona.

- LEE, G.A. (1981): "Modern financial accounting" Nelson, Walton on Thames, Surrey.
- PAILLACAR S., CARLOS: "Fundamentos para un Proceso de Normalización Contable", Revista Contabilidad, Auditoría e Impuestos de la Editorial Jurídica ConoSur, Ltda. N° 67, Octubre de 1997 (Págs. 153-169)
- PITA, C. (1993), "La Reforma Tributaria en América Latina en la Década de los Años 80", Serie Documentos de Trabajo 164, BID.
- RADOVIC, ANGELA (1998): "Obligación Tributaria", Editorial Jurídica Congreso.
- RIVAS C., NORBERTO (2000): Planificación Tributada en Chile: Conceptos, Teoría y factores a considerar", Editorial Magril, Ltda., Santiago de Chile.
- ROSEMBUJ, TULIO (1999): "El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario"; Editor : Marcial Pons Librero; España
- SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L. (1996): Teoría y práctica de la auditoría (2 tomos) (Madrid: CDN, Ciencias de la Dirección).
- SIERRA MEJIA, HERNANDO (1988): El Derecho y El Revés del Impuesto, Señal Editora, Medellín-Colombia.
- TACCHI, CARLOS MIGUEL: Evasión Tributaria. Ponencia presentada a la Conferencia Técnica del CIAT, Venecia, 1993, publicada por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.
- NASER, K. (1993) "Creative Financial Accounting: its nature and use" Prentice Hall, Londres.

Norberto Rivas Coronado. Contador Auditor de la Universidad de Concepción, Magíster en Derecho Tributario de la Universidad de Chile, Profesor Titular de la Universidad de Santiago de Chile.

Carlos Paillacar Silva. Contador Público y Contador Auditor de la Universidad de la Frontera de Chile; Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad Complutense de Madrid, España, Profesor Titular de la Universidad de Santiago de Chile.

El Colegio de Contadores Públicos de México, se reserva la reproducción total o parcial de este material

El contenido de los artículos firmados es responsabilidad del autor, sin que éste necesariamente refleje la opinión del Colegio sobre el tema tratado. Cuando se exprese la opinión del Colegio se especificará claramente.