



**MINIMIZACIÓN DEL RIESGO DE FRAUDE FISCAL EN LAS
DEVOLUCIONES IMPROCEDENTES DEL IMPUESTO A LAS VENTAS
“UN MODELO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA”**

HENRY FERNANDO AVILA NIETO

**UNIVERSIDAD COLEGIO MAYOR DE CUNDINAMARCA
FACULTAD DE DERECHO**

Bogotá D.C. Octubre de 2018

**MINIMIZACIÓN DEL RIESGO DE FRAUDE FISCAL EN LAS
DEVOLUCIONES IMPROCEDENTES DEL IMPUESTO A LAS VENTAS
“UN MODELO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA”**

MONOGRAFÍA JURÍDICA

Autor

HENRY FERNANDO AVILA NIETO

Director Temático Doctor Roberto Ángel Badrán Blanco

Directora Metodológica Doctora Myriam Sepúlveda López

Universidad Colegio Mayor de Cundinamarca

Facultad de Derecho

2018

NOTA DE ACEPTACIÓN

Director Temático
Doctor Roberto Ángel Badrán Blanco

Directora Metodológica
Doctora Myriam Sepúlveda López

Jurado 1

Jurado 2

Octubre de 2018

Las opiniones expresadas en el presente documento son de responsabilidad exclusiva del autor y no comprometen de ninguna forma a la Universidad Colegio Mayor de Cundinamarca y/o a su Facultad de Derecho.

Contenido

RESUMEN	8
INTRODUCCIÓN	9
1 UBICACIÓN DEL PROBLEMA	16
1.1 Descripción del problema	16
1.1.1 Síntomas	16
1.1.2 Causas	27
1.1.3 Aspectos críticos del problema	28
1.2 Formulación del problema	28
1.2.1 Control al pronóstico	28
1.3 Justificación	29
1.3.1 Justificación metodológica	30
1.3.2 Justificación teórica	30
1.3.3 Justificación ética	31
1.4 Objetivos	32
1.4.1 General	32
1.4.2 Específicos	32
1.5 Formulación de Hipótesis	32
1.6 Tratamiento de variables	35
1.6.1 Variable dependiente	35
1.6.2 Variable independiente	35
2 MARCO DE REFERENCIA	37
2.1 Marco jurídico	37
2.1.1 Constitucional.	38

2.1.2	Normatividad.	38
2.1.3	Jurisprudencia.	55
2.2	Marco Teórico Conceptual	78
2.2.1	Fraude Fiscal	82
2.2.2	Evasión Fiscal	84
2.2.3	Elusión Fiscal	85
2.2.4	Teoría de la corrupción	87
3	MARCO METODOLOGICO	96
3.1	Línea de Investigación	96
3.2	Método Inductivo	99
3.3	Forma	99
3.4	Paradigma de la Investigación	100
3.5	Universo y muestra de la investigación	102
3.6	Tipo de Investigación	102
3.7	Técnica e instrumentos de investigación	103
3.8	Tratamiento de los resultados	103
3.9	Definición y fundamentos del modelo	104
3.9.1	Presentación del modelo	105
4	DESCRIPCIÓN, ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LA INFORMACIÓN	106
4.1	Descripción de la Observación de la Realidad	106
4.2	Representación de la Realidad Observada: El Caso	108
5	CONCLUSIONES	113
6	ALTERNATIVA DE SOLUCIÓN	117
6.1	Solución Metodológica	117

6.2	Prueba de escritorio	119
6.3	Nueva dinámica	120
6.4	Aportes de la Alternativa de Solución	123
6.4.1	Aporte a la teoría	124
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	125
	APÉNDICE	131

RESUMEN

A partir del análisis de situaciones concretas de fraude fiscal, se propone un diseño de un programa nacional para el control de devoluciones en el impuesto a las ventas. En el abordaje de esta problemática compleja, hubo la necesidad de integrar, de manera conjunta, dos puntos de vista técnicos: de una parte, desde la perspectiva del contribuyente, y de la otra, desde el Estado, a través de la Dirección de Impuestos Nacionales -DIAN-, la entidad estatal encargada de controlar y fiscalizar los impuestos en Colombia. En las alternativas de solución, sólo se tendrá en cuenta el contribuyente del sector real de la economía, puesto que en el sector financiero no se presentan tales devoluciones.

PALABRAS CLAVE. Control fiscal, Corrupción, Devoluciones en el impuesto a las ventas, Evasión Fiscal, Elusión Fiscal, Fraude fiscal.

ABSTRACT

Based on the analysis of specific situations of fiscal fraud, a design of a national program for the control of returns on sales tax is proposed. In addressing this complex problem, there was a need to integrate, jointly, two technical points of view: on the one hand, from the perspective of the taxpayer, and on the other, from the State, through the Tax Office Nationals -DIAN-, the state entity in charge of controlling and supervising taxes in Colombia. In the solution alternatives, only the taxpayer of the real sector of the economy will be taken into account, since in the financial sector no such returns are presented.

KEYWORDS. Fiscal control, Corruption, Returns on sales tax, Tax evasion, Tax avoidance, Tax fraud.

INTRODUCCIÓN

Este trabajo pretende realizar un análisis de situaciones concretas de fraude fiscal en Colombia. Con esto en mente, se estudiaron los sectores más sensibles de actividades económicas, especialmente las relacionadas con la exportación de productos textiles, curtido y preparado de cueros, jabones, reciclaje y desperdicios de desechos metálicos, piedras preciosas, y el de exportación de servicios y artesanías, al igual que con el ramo avícola y ganadero, de consumo interno.

El primer capítulo aborda la descripción del problema que caracteriza esta investigación en el además de describir la situación que se presenta, se hace una relación clara de las causas que lo ocasionan y los síntomas que permiten identificarlo como un grave problema que atenta directamente contra los fines del Estado. Se realiza una justificación para la propuesta desde el punto de vista metodológico, teórico y ético y se explica el tratamiento que se le da a las variables. De otra parte el segundo capítulo enmarca toda la investigación dentro del ámbito jurídico, en lo que hace referencia a la normatividad constitucional, la señalada en el Código Penal y la Jurisprudencia más notable respecto de las devoluciones de IVA en Colombia, y también se encuadra en un marco teórico conceptual que permite entender la técnica propiamente dicha del asunto. Un tercer capítulo enseña la metodología utilizada en el desarrollo de éste trabajo que en síntesis es un estudio de caso. En el cuarto capítulo se analiza y se interpreta toda la información recopilada. Las conclusiones constituyen el quinto capítulo y la alternativa de solución se propone a lo largo de todo el sexto capítulo.

Con miras a delimitar el problema, se escogió de los sectores señalados, el relacionado con el reciclaje y el desperdicio de desechos metálicos, teniendo en cuenta que es aquí precisamente donde se ha presentado un mayor nivel de corrupción contra las arcas del Estado.

Ahora bien, pese a que en la documentación que aportan las empresas de este sector hay una aparente transparencia fiscal, el fraude se presenta por causa de la flexibilidad de requisitos generales que actualmente exige la norma para radicar la solicitud de devolución, tales como radicación personal por parte del representante legal o su apoderado, diligenciamiento de un formato de solicitud, al que se debe anexar el certificado de existencia de representación legal de la empresa, expedido por la Cámara de Comercio que corresponda y con anterioridad no mayor de noventa días, cuando se actúe por intermedio de apoderado debe acompañarse del poder ajustado a la normatividad vigente. Cuando el solicitante se acoja a la opción de que le sea devuelto el saldo a favor en el término de los veinte días siguientes a la solicitud es necesario constituir una póliza de garantía a favor de la DIAN. Tal flexibilidad e insuficiencia les permite a los infractores justificar mecanismos fraudulentos de devolución de impuesto a las ventas (IVA), sin que el Estado tenga la capacidad de reaccionar, en tiempo real, para ejercer un control fiscal efectivo.

En lo que respecta a los requisitos específicos para los saldos a favor, originados en las declaraciones sobre el IVA, también existe debilidad en el sistema, porque obedecen a criterios mínimos e insuficientes para ejercer un mayor control. Entre los requisitos específicos, cabe destacar los siguientes; certificación del revisor fiscal o contador público en la cual conste que se ha efectuado el ajuste de la cuenta "impuesto sobre las ventas por pagar" a cero, lista detallada de impuestos descontables de los cuales surgió el saldo a favor, certificada por contador público o revisor fiscal, un informe de las importaciones realizadas durante el periodo por el cual solicita la devolución en el que conste el valor del IVA pagado solicitado como impuesto descontable, registro con fecha y número de aceptación del documento de exportación DEX en el que se pueda apreciar el certificado el embarque de los bienes exportados, listado de los conocimientos de embarque, cartas de porte o guías aéreas, documento expedido por la sociedad comercializadora en el evento de que se trate de ventas en el país de bienes que serán sujetos exportación a sociedades de comercialización internacional, CI, certificado al proveedor, CP, cuando se trate de

compras hechas en el mercado nacional, contrato de prestación de servicios en el país utilizados exclusivamente en el exterior, y certificación expedida por el usuario aduanero, cuando se trate de ventas al exterior, realizadas por usuarios industriales de zonas francas.

Tales requisitos se satisfacen con facilidad, tanto en lo relacionado con la prueba contable como en sus respectivos soportes de orden interno y externo, de modo que se oculta información fraudulenta, de una economía subterránea, cuya previsión está por fuera del alcance de los requisitos exigidos.

Los resultados de investigación de este trabajo conllevan a plantear el diseño de un programa nacional para el control de devoluciones en el impuesto a las ventas que permita el control integral del proceso de las devoluciones, mediante la satisfacción de requisitos más concretos y dinámicos, sensibles a los cambios de la economía societaria, en sus relaciones con el ramo de las exportaciones.

El programa que se propone, busca cruzar información, en el preciso momento de la radicación de la solicitud, sugiriendo la capacidad instalada requerida, para interactuar en un sistema de tiempo real que valide criterios tanto de forma como de fondo, en los niveles de información, sistemas de información y tecnología de información requeridos, para que prevalezca la verdad real sobre la formal (principio de la preeminencia de la esencia sobre la forma).

Cabe aclarar que la alternativa de solución escogida se delimitó dentro del ámbito contable y tributario. Esto justifica la necesidad de diseñar el programa de fiscalización sugerido, cuya implementación, no obstante, precisa de un equipo multidisciplinario de profesionales expertos en tecnología de información y sistemas de información que logren constatar y validar la consistencia de la información presentada por el contribuyente.

Así mismo, durante la consolidación del proceso de investigación, se detectó la necesidad de prever bases conceptuales sólidas para facilitar futuros procesos de convergencia con los respectivos estándares internacionales de contabilidad, en consonancia con la regulación contable y tributaria vigente.

El abordaje sistémico de las visiones contable y tributaria, que se materializa en este trabajo, constituye de hecho una problemática compleja, que precisa para su solución de la complementación de dos puntos de vista que tienen que ver, por una parte, con el control del recaudo del impuesto sobre la renta, del impuesto sobre las ventas, la retención en la fuente, el impuesto al patrimonio y los tributos aduaneros, y por la otra, con la importancia del sector privado respecto a las obligaciones fiscales que le impone el Estado, y la integralidad de lo formal y lo sustancial en la devolución del IVA (Impuesto al Valor Agregado).

Se ha seleccionado el tema del impuesto sobre las ventas, ya que es allí donde actualmente se presenta una gran cantidad de solicitudes de devolución, con base en las cuales se ha detectado que han venido ocasionando huecos fiscales a la nación por la presentación de documentos que aparentemente son legítimos, pero que, cuando se analizan con más detalle, se encuentra que las operaciones, tanto con sus proveedores como con sus clientes, son simuladas. Mediante tal práctica fraudulenta, el sector real se aprovecha de ello como un mecanismo para mejorar el flujo de caja, en detrimento de las arcas del Estado, so pretexto de destinar esos fondos a otras actividades no explícitas, quedando por fuera del control estatal.

Otro aspecto importante resulta ser la metodología adoptada para la realización de éste trabajo.

Tradicionalmente, el desarrollo de un estudio de casos se divide en cinco fases bien delimitadas. Estas fases son las siguientes.

1. Selección del caso

Antes de iniciar cualquier tipo de investigación deberemos saber qué queremos estudiar, para a continuación seleccionar un caso apropiado y relevante. Debemos establecer el ámbito para el cual es estudio pueda resultar útil, las personas que pueden resultar interesantes como casos de estudio y, cómo no definir el problema y los objetivos del estudio de casos.

2. Elaboración de preguntas

Una vez identificado el tema de estudio y seleccionado el o los casos a investigar, será necesario elaborar un conjunto de preguntas que determinen qué se quiere averiguar una vez haya finalizado el estudio.

En algunas ocasiones resulta útil establecer una cuestión global que nos sirva de guía para así, a continuación determinar preguntas más específicas y variadas. De esta manera podemos sacar el máximo provecho a la situación a investigar.

3. Localización de fuentes y recopilación de datos

A través de técnicas de observación, entrevistas con los sujetos o mediante la administración de pruebas y tests psicológicos obtendremos la mayoría de la información necesaria para la elaboración de las teorías e hipótesis que otorgan un sentido a la investigación.

4. Análisis e interpretación de la información y los resultados

Recogidos todos los datos, el próximo paso consiste en la comparación de estos con las hipótesis formuladas al inicio del estudio de casos. Una vez finalizada la etapa de comparación, el o los investigadores pueden obtener una serie de

conclusiones y decidir si la información o resultado obtenido puede ser aplicado a más situaciones o casos similares.

5. Elaboración del informe

Finalmente, se procede a la elaboración de un informe que, de manera cronológica, detalle todos y cada uno de los datos del estudio de caso. Será necesario especificar cuáles han sido los pasos seguidos, cómo se obtuvo la información y el porqué de las conclusiones extraídas. Todo esto en un lenguaje claro y comprensible que permita al lector comprender cada uno de los puntos.

Por lo demás, en este trabajo, se consideró como sujeto de investigación a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-. La diversificación de miradas, desde dentro y desde fuera, converge en el fortalecimiento de esta entidad estatal, en su función de control y fiscalización tributaria.

En este punto es importante hacer una síntesis de la metodología de estudio de caso aplicada para el desarrollo de la investigación.

En este orden de ideas, los resultados de la presente investigación serán de gran utilidad para la DIAN, a fin de lograr un efectivo control de aquellos contribuyentes que han venido realizando un continuo desfaldo al Estado, a través de las solicitudes de devolución.

Lo anterior explica la necesidad de crear un programa de control de devoluciones, lo suficientemente robusto, que no pueda ser vulnerado tan fácilmente, por sus niveles de seguridad, fundados en el diseño de requisitos más rígidos. Todo ello presupone la modificación de los requisitos generales y específicos existentes, por unos que garanticen la transparencia en la solicitud de devolución de los contribuyentes que realmente tengan derecho legítimo. De este modo la DIAN podría hacer más eficiente el desempeño de las amplias facultades que le otorga la ley, tales

como fiscalizar, discutir, cobrar, recaudar, y liquidar los impuestos, lo que le permite a su vez tener una mayor presencia como Estado ante los contribuyentes.

Por otra parte, y teniendo en cuenta que los profesionales de la contaduría son testadores de la fe pública, se pretende aportar mecanismos de transparencia fiscal que coadyuven a evitar actividades fraudulentas de los transgresores que utilizan prácticas no éticas, a favor de un solo sector económico, en detrimento de los otros sectores de la economía, y que además van en contravía de los principios constitucionales y de la regulación vigente sobre el tema. Esto ha tenido un impacto negativo en la sociedad en general, siendo una de las causas del atraso socio-económico de estados emergentes como Colombia.

1 UBICACIÓN DEL PROBLEMA

En este capítulo se describen algunos factores de transparencia fiscal que dan fundamento a esta investigación a propósito de cómo evitar el fraude fiscal en la relación Estado-contribuyente, problema a investigar. Así mismo, se delimitarán los objetivos propuestos, con sus respectivas variables de investigación, especificando como sujeto principal la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

1.1 Descripción del problema

1.1.1 Síntomas

Un contribuyente tiene derecho a solicitar la devolución de impuestos cuando se demuestra que previamente ha pagado más impuestos de los que le correspondían según el ordenamiento legal vigente. Esto ocurre en muchos sistemas tributarios en los que existen pagos previos del impuesto a cargo, bajo las figuras de anticipos o retenciones en la fuente, que resultan ser superiores al impuesto que finalmente se liquida a cargo del contribuyente.

Los saldos a favor también se presentan cuando la legislación admite restar del impuesto a cargo algunos impuestos que se consideran descontables, tal como ocurre con el impuesto a las ventas.

Para comprender el mecanismo mediante el cual se producen saldos a favor en el impuesto a las ventas, Considérese que el proceso productivo consiste en la compra de un conjunto de insumos o consumo intermedio (CI), al que mediante el trabajo, el capital y la tecnología se le agrega valor (VA) hasta convertirlo en un nuevo producto (P). Así se podrá escribir:

$$P = CI + VA$$

Esto es, que el valor de la producción es la suma del consumo intermedio más el valor agregado.

Si el impuesto a las ventas se aplicara únicamente sobre el valor del producto y ese producto requiriera n etapas de transformación o comercialización antes de llegar al consumidor final, los insumos iniciales se gravarían con el tributo tantas veces como hubiera sido necesario transferir su dominio dentro del proceso productivo, generando lo que se denomina impuestos en cascada.

Con los altos niveles de especialización del trabajo y su profunda división geográfica y funcional, tanto a nivel nacional como internacional, ocurriría que el impuesto a las ventas gravaría mucho más a los productos muy elaborados respecto de aquellos que llegan sin mayor transformación a manos del consumidor.

Para evitar esta distorsión que cobra impuestos sobre impuestos y desincentiva la especialización y complementariedad de la producción, la alternativa consiste en gravar únicamente el valor que se añade en cada etapa de producción o comercialización del bien o servicio y es de esta manera que surge el impuesto sobre el valor agregado (IVA).

Sin embargo, resultaría muy complejo que los responsables del impuesto determinaran en cada etapa de elaboración o comercialización del producto cuál es el valor agregado que se añade. Es por ello que en Colombia y en la mayoría de países del mundo se aplica un sistema de crédito para la liquidación y recaudo del IVA.

Teniendo en cuenta que el valor agregado se puede expresar como la diferencia entre el valor de la producción y el consumo intermedio:

$$VA = P - CI$$

También será posible sostener que un impuesto al valor agregado, digamos que a la tarifa (t) es igual a gravar el valor de la producción con dicha tarifa pero otorgando la devolución de los impuestos con que la tarifa t ha gravado el consumo intermedio:

$$T*VA = t*P - t*CI$$

De esta forma, el impuesto al valor agregado tiene tres momentos. En el primero de ellos cada productor o comercializador de un bien o servicio gravado debe cobrar la tarifa t sobre la venta por él realizada (t*p) ESTO ES PRECISAMENTE EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.

El segundo momento consiste en determinar cuál ha sido el impuesto que los productores o comercializadores han pagado previamente por la adquisición de insumos o por la compra del producto en una etapa anterior. Esto es t*CI.

En el tercer momento se liquida cuál es el monto que el responsable debe transferir al Estado por concepto de impuesto al valor agregado. Para ello tomará el recaudo originado por el impuesto a las ventas (t*P) y descontará de dicho recaudo los impuestos pagados previamente en la compra de insumos (t*CI).

No obstante, dado que el impuesto al valor agregado es una diferencia:

$$IVA = t*P - t*CI$$

Cabe la posibilidad de que en algunos casos esta diferencia sea negativa, es decir que los impuestos pagados en la compra de insumos o en la adquisición del producto en una etapa anterior resulten superiores al impuesto recaudado por su venta.

En la práctica esto no debería ocurrir porque el valor de la producción P es cuando menos igual al valor del consumo intermedio CI. La explicación para que se presente un resultado negativo debe buscarse en las disposiciones legales que definen este impuesto.

Existen 3 situaciones principales que dan lugar, desde el punto de vista legal, a la aparición de un saldo a favor y una potencial devolución en el IVA.

- Exención del IVA para exportaciones

La principal situación que conlleva la generación de saldos a favor y la correspondiente devolución de impuestos en IVA son las exportaciones de bienes, ya que por el principio de destino, aplicado a nivel internacional, según el cual los bienes se gravan en el país importador y no en el exportador, toda exportación de bienes está exenta del IVA. Esto quiere decir que no se genera impuesto a las ventas en la enajenación de la mercancía, que la exportación viaja libre del IVA rumbo al país comprador y que el exportador colombiano tiene entonces derecho de solicitar la devolución del impuesto pagado en la compra de insumos y materias primas necesarias para producir el bien exportado. De otra manera, el productor tendría que asumir estos impuestos como parte de su costo, añadirselos al precio de la exportación, deteriorando de esa manera la competitividad de la economía nacional.

Entre 2015 y 2016 el número de devoluciones de impuestos por exportación de bienes estuvo alrededor de 4.500 operaciones por año, con un valor promedio entre \$400 y \$600 miles de millones por cada operación. (Cuadro 1). Sin embargo, entre 2010 y 2011 la DIAN realizaba en promedio 6.500 operaciones, aunque el monto individual de las mismas era más bajo, alrededor de \$274 millones por operación.

Cuadro 1

Devoluciones de impuestos

En miles de millones de pesos y como proporción del recaudo conjunto de renta y ventas

Concepto	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Total devolución de impuestos	1.412	1.840	2.053	2.240	2.584	3.166	3.819	4.995	4.759	4.736	5.787
Recaudo Ventas	22.297	26.619	32.129	37.001	45.117	50.893	55.238	58.742	59.477	72.479	85.308
Proporción devolución %	5,1%	5,7%	5,4%	5,1%	4,9%	5,3%	5,7%	7,2%	6,8%	5,5%	5,8%

Fuente: Estudios Económicos DIAN

Sin duda alguna, las exportaciones constituyen la principal fuente de devolución de impuestos. En el año 2016 la administración tributaria nacional recaudó \$39,6 billones por concepto de IVA, pero tuvo que devolverle a los exportadores \$2,8 billones, es decir, el 7% del recaudo.

•Bienes exentos dentro del mercado interno

La tercera razón estructural que genera saldos a favor en IVA es la venta de bienes exentos dentro del territorio nacional. Esta es una figura equivalente a las exportaciones pero dentro del propio territorio colombiano. Tales casos se presentan con carnes, huevos, leche, pescado, libros, textos escolares y cuadernos, alcohol carburante, biocombustibles, que gozan del tal tratamiento y que se comportan como si fueran una exportación dentro del territorio nacional.

Esta clase de bienes no causan el impuesto a las ventas pero sus productores o comercializadores tienen el derecho a solicitar impuestos descontables por el valor de los tributos pagados en la compra de sus insumos.

Las devoluciones por venta de productos exentos en el territorio nacional constituyen menos de la tercera parte de las devoluciones por exportación. No obstante, su valor en conjunto es muy significativo, \$789 mil millones en el año 2012, cifra que se explica no tanto por su valor promedio, esto es alrededor de \$35 millones por operación, sino por la gran cantidad de expedientes que deben atenderse

en la administración tributaria, 21.842 casos en el año 2012 (Cuadro 2). Si el control tributario de estos expedientes demandara en promedio 10 días hábiles de trabajo, la DIAN debería destinar solamente a esta labor 1.000 funcionarios con dedicación exclusiva.

Cuadro 2
Venta de bienes exentos distintos de exportaciones
Miles de millones de pesos y variación porcentual

Años	Valor	Var.%
2005	2.444	10
2006	2.725	11
2007	2.873	5
2008	10.135	253
2009	14.554	44
2010	18.937	30
2011	22.068	17
2012	22.490	2
2013	26.512	18
2014	29.225	10
2015	36.492	25
2016	39.677	9
2017	42.203	6

Fuente: Declaraciones del impuesto a las ventas tomadas de la página WEB de la DIAN

•Excesos de retención en la fuente del IVA

Por razones de control tributario a la evasión, la legislación dispuso que contribuyentes de mayor visibilidad, permanencia, importancia económica, pertenencia al sector público, etc, oficiaran como agentes retenedores del IVA.

De esta manera, cuando un agente retenedor del IVA realiza una compra de un producto gravado y su proveedor es una persona natural o jurídica de escasa tradición en el sistema, de pequeño tamaño, el impuesto a las ventas que se genera en la

transacción y que ordinariamente debería ser pagado al vendedor, se retiene parcialmente en manos del comprador cuyo perfil de cumplimiento tributario sugiere un menor riesgo de evasión.

Para el vendedor, la retención en la fuente del impuesto a las ventas implica que los débitos del impuesto se hacen más pequeños y si sus créditos, por los impuestos pagados en insumos son más altos, con lo cual se producirá un saldo a favor por exceso de retención en la fuente.

Entre los años 2012 y 2016 la DIAN debió realizar entre 3.000 y 4.000 operaciones anuales de devolución de impuestos por excesos de retención en la fuente (Cuadro 3). En promedio estas operaciones se efectúan por un valor cercano a los \$55 millones. Las devoluciones totales por este concepto en el año 2016 ascendieron a \$182 mil millones.

Cuadro 3
Devoluciones de IVA por exceso de retención en la fuente
Cantidad y valor de las operaciones realizadas

Años	Operaciones realizadas		Valor de las operaciones		Valor promedio	
	Número	Var. %	Miles de millones	var. %	Millones por operación	Var. %
2010	6312		231		37	
2011	4962	-21	213	-8	43	17
2012	4183	-16	206	-3	49	15
2013	3723	-11	195	-5	52	7
2014	4110	10	235	20	57	9
2015	3013	-27	161	-31	54	-6
2016	3277	9	182	13	56	4

Elaboración propia
Fuente: Subdirección de Recaudo y Cobranzas - DIAN

Es de esperar que la cantidad y el monto de devoluciones por este concepto desciendan muy significativamente a partir del año 2017 en razón a las modificaciones introducidas en la ley 1819 de 2016. Esta reforma tributaria redujo el

porcentaje de retención en la fuente desde el 75%, vigente hasta el año 2012, al 15% que se empezó a aplicar en 2016.

En el Cuadro 4 se presenta la cantidad de operaciones de devolución del IVA por conceptos y se advierte que con mucha menor incidencia, también es necesario atender las devoluciones que se producen por el tratamiento de bienes o servicios exentos otorgados a los insumos para la vivienda de interés social, las entidades de educación superior, así como las actividades de embajadas y organizaciones internacionales. Se aprecia igualmente que en el año 2016 la DIAN debió atender más de 31.000 operaciones de devolución del impuesto a las ventas, lo que significa una carga administrativa muy elevada.

Cuadro 4
Total devoluciones y compensaciones del impuesto a las ventas
Cantidad de operaciones realizadas por año

Conceptos - Años	2.010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Exportaciones	5.671	7.519	6.774	5.477	6.119	4.349	4.535
Productores de bienes exentos	8.664	13.457	18.206	24.961	24.712	21.160	21.842
Retención del IVA	6.312	4.962	4.183	3.723	4.110	3.013	3.277
Vivienda de interés social	874	896	746	662	673	446	560
Entidades de educación superior	419	445	419	405	461	387	416
Embajadas y organizaciones internacionales	411	408	432	413	414	383	383
Total operaciones	22.351	27.687	30.760	35.641	36.489	29.738	31.013

Elaboración propia

Fuente: Subdirección de Recaudo y Cobranzas - DIAN

Complementariamente el Cuadro 5 muestra los montos devueltos del IVA discriminados por conceptos. Las devoluciones a entidades de educación constituyen un valor importante, \$125 mil millones en el año 2016, mientras que a productores de vivienda de interés social se les devolvieron \$60 mil millones en el mismo año y \$25 mil millones a las embajadas y organizaciones internacionales.

Cuadro 5

Total devoluciones y compensaciones del impuesto a las ventas
 Valor de las operaciones expresado en miles de millones de pesos

Conceptos - Años	2010	2011	2012	2013	2014	1015	2016
Exportaciones	1.086	1.491	1.571	1.851	1.995	1.989	2.762
Productores de bienes exentos	312	452	548	634	634	659	789
Retención del IVA	231	213	206	195	235	161	182
Entidades de educación superior	61	72	77	101	126	101	125
Vivienda de interés social	38	48	42	52	50	42	60
Embajadas y organizaciones internacionales	33	41	38	29	25	24	25
Valor total	1.760	2.318	2.483	2.863	3.065	2.977	3.943
Recaudo bruto del IVA	22.698	26.151	28.571	28.049	31.362	37.659	39.579
Devoluciones de IVA %	7,8	8,9	8,7	10,2	9,8	7,9	10,0

Elaboración propia

Fuente: Subdirección de Recaudo y Cobranzas - DIAN

El total de devoluciones del impuesto a las ventas sigue siendo muy significativo y genera un alto riesgo de control con un impacto muy importante sobre las finanzas públicas. Se trata en suma, de más de 31.000 operaciones por año, según cifras de 2016, con un monto acumulado de devoluciones de IVA cercano a \$4 billones y que significa devolver a los diversos agentes la décima parte del recaudo de este impuesto, que constituye uno de los dos pilares de la tributación colombiana.

La devolución de impuestos es un resultado natural de la gestión tributaria. En límites razonables para su control e impacto fiscal no debería constituir gran motivo de preocupación y debería atenderse como un riesgo gestionable por parte de la administración tributaria. Sin embargo, cuando empieza a desbordarse, tanto en la cantidad de operaciones como en los valores solicitados, las devoluciones de impuestos se convierten en un problema álgido que merece toda atención. En el mejor de los casos se enfrenta una situación con elevados costos administrativos para el gobierno, importantes costos de cumplimiento que los contribuyentes deben pagar a fin de adelantar los trámites de devolución, notables costos financieros y pérdida de competitividad para las firmas.

Sin embargo, el verdadero problema radica en el fraude que se comete cuando se crean exportaciones ficticias o ventas inexistentes de bienes exentos en el territorio nacional. Estas operaciones están exentas del impuesto a las ventas y por lo tanto no se recauda ningún tributo en su enajenación pero los productores y comercializadores de esta clase de bienes arguye, generalmente con la presentación de documentos falsos, que han pagado impuestos en la compra de insumos y solicitan la devolución de los mismos. Cuando el tema trasciende a ese nivel ya no sólo se trata de dificultades administrativas o de menor competitividad de la economía, se ha cruzado una frontera en la que aparece el terreno de la criminalidad, involucrando un peligroso concurso de hechos que defalcan las finanzas públicas al tiempo que conforman canales de lavado y circulación de recursos relacionados con el contrabando, el narcotráfico y la financiación de bandas criminales y grupos terroristas.

Las solicitudes de devolución de impuestos son objeto de control por parte de la administración tributaria nacional pero se ha hecho evidente que tales controles han sido ineficientes al punto de propiciar el surgimiento de empresas criminales especializadas en la creación de soportes falsos que cumplen los requisitos formales establecidos por la DIAN para efectuar la devolución de impuestos.

Desde el punto de vista técnico, una de las virtudes del IVA ha sido el autocontrol que se ejerce entre los integrantes de una cadena productiva o comercial, ya que los impuestos descontables que solicita un responsable son a la vez el impuesto a las ventas que debe registrar otro contribuyente. Empero, las organizaciones criminales construyen todas las formalidades requeridas por el control de la administración tributaria, tejen una red en la que el proveedor de insumos, los comercializadores internacionales y los exportadores suelen ser empresas de papel o con incapacidad material para desarrollar su actividad económica en los elevados montos de saldos a favor que solicitan.

Esto evidencia que la criminalidad detectó las debilidades de los sistemas de control de la administración tributaria, básicamente formales y de carácter reactivo, y llevó la ficción de operaciones a un extremo que les permitió defraudar en cuantías muy importantes al fisco nacional.

Un problema adicional que es necesario tomar en consideración, es que las administraciones tributarias deben balancear su gestión en un delicado óptimo entre control y servicio. Los controles orientados a combatir las devoluciones de saldos a favor improcedentes no deberían convertirse en costos onerosos para los contribuyentes que legítimamente están incurso en una devolución de tributos. Se requiere salvaguardar los ingresos del tesoro público pero tal protección debe desarrollarse sin perjudicar ostensiblemente la productividad y competitividad de la economía nacional.

Así pues, una de las grandes problemáticas que tiene la actual regulación fiscal colombiana estriba en el hecho de que las inexactitudes fiscales no están penalizadas en el estatuto tributario. Esto quiere decir, que las declaraciones están supeditadas al plazo con que cuenta por ley la administración tributaria para fiscalizarlas, dentro del término de dos años, plazo en que quedan en firme, vale decir, que una vez transcurrido este tiempo ya no son sujetas ni a corrección por parte del contribuyente ni a fiscalización por parte de la DIAN.

Por otra parte, en Colombia no ha sido tipificado el fraude fiscal, lo cual dificulta su penalización. Lo mismo puede decirse en relación con la elusión, producto por lo general de intereses creados por el ente legislador para favorecer ciertos grupos económicos. Si bien es cierto que eludir es perfectamente legal, no es una práctica profesional ética, donde se aprovechan los vacíos de la ley, con el propósito de conseguir minimizar en forma fraudulenta la carga impositiva, o de diferir en el tiempo su responsabilidad tributaria.

Queda, pues, por abordar el problema de la evasión fiscal, una figura delictiva susceptible de ser penalizada, cuando el contribuyente no cumple con sus obligaciones tributarias, de carácter formal y sustancial.

1.1.2 Causas

Analizada la condición del apartado anterior, se hace posible evidenciar tres grandes causas de del fraude fiscal.

Una de ellas es la escasa cultura tributaria reinante en el país, lo que ocasiona un sistema de tributación represiva y que por lo demás no responde a la realidad empresarial del país, de modo que se presenta inequidad tributaria, por causa de los sofisticados sistemas de fraude fiscal que se mencionaron anteriormente.

La segunda causa identificada, en consonancia con uno de los síntomas explicitados, tiene que ver con desafortunadas políticas estatales que benefician a ciertos sectores de la economía nacional. Con el afán del Estado de obtener un mayor recaudo de impuestos para cumplir las metas fiscales fijadas por el Consejo Superior de Política Fiscal, CONFIS, organismo adscrito al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que en definitiva es el encargado de orientar la política fiscal y organizar el sistema presupuestal, se da un trato preferencial a los evasores con leyes que les condonan parte de sus obligaciones tributarias mediante amnistías temporales.

El tercer problema identificado finalmente es la desmotivación del contribuyente que cumple frente al favorecimiento del evasor y/o elusor, pues concibe tal política fiscal como un castigo impositivo a quien sí cumple sus obligaciones con transparencia.

1.1.3 Aspectos críticos del problema

- ¿Qué indicadores permiten detectar solicitudes de devoluciones improcedentes del IVA?
- ¿Qué lecciones aprendidas pueden inferirse para minimizar el riesgo de devoluciones improcedentes del IVA?
- ¿Por qué se debe hacer seguimiento a empresas sospechosas de devolución improcedente del IVA que realizan exportaciones a países que tienen restricciones económicas con el país?

1.2 Formulación del problema

¿Cómo minimizar el riesgo en el futuro de las devoluciones improcedentes del IVA, Impuesto al Valor Agregado, en la Dirección de Impuestos Nacionales DIAN?

1.2.1 Control al pronóstico

Con base en las situaciones problemáticas presentadas en los síntomas identificados, se plantea como pronóstico el siguiente enunciado. Si el Estado no pone cartas en el asunto, de manera oportuna, para diseñar un mecanismo eficiente que logre controlar el fraude fiscal en las devoluciones improcedentes del impuesto a las ventas, continuará decreciendo el ingreso fiscal, reduciéndose así la capacidad del Estado para cumplir con sus fines en materia de gastos de funcionamiento, gastos de inversión y servicio de la deuda interna.

Un modo de controlar el fraude fiscal es diseñar un programa de fiscalización tributaria que permita reducir el fraude fiscal en las devoluciones improcedentes del IVA por parte de la DIAN a contribuyentes inescrupulosos.

Dicho programa comprende tres aspectos fundamentales: 1) el diseño de una metodología que posibilite la planeación, el seguimiento y la evaluación de los requisitos exigidos por la DIAN para la devolución del IVA; 2) el diseño de unos índices que permiten determinar la confiabilidad de la información; y 3) escoger un caso específico cuya aplicación pueda generalizarse a las demás actividades económicas del sector real.

1.3 Justificación

Una de las grandes problemáticas detectadas en esta tesis tiene que ver con el desfaldo de las arcas del Estado por parte de contribuyentes inescrupulosos que diseñan estratagemas para obtener devoluciones de saldos a favor, realmente inexistentes, con fines dolosos, que lamentablemente quedan por fuera del control estatal.

La dificultad radica en detectar la conducta dolosa de tales contribuyentes y en determinar sus intenciones fraudulentas, encubiertas por el cumplimiento oportuno de sus obligaciones tributarias, conforme a las exigencias fiscalizadoras de la Administración para controlar la evasión y elusión de impuestos. Es así como se buscaría el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de rigor. Sin embargo, el fraude se oculta a través de sofisticados mecanismos de elusión fiscal, de orden más ético que penal.

El fraude fiscal es cometido por sujetos expertos en la legislación tributaria además del conocimiento de los procesos institucionales. Esto presupone para su control, la modernización de programas de fiscalización de devoluciones, puesto que los actualmente existentes y que además fueron sujeto de actualización de software y modernización de hardware en 2014 carecen de rigor y son obsoletos, y no detectan el fraude en el preciso momento en que ocurre.

El programa de fiscalización tributaria que se propone diseñar en este trabajo, busca dar solución a las problemáticas planteadas, además de ejercer un control oportuno a la devolución del impuesto sobre las ventas para el sector real de la economía, tomando como estudio de caso las personas jurídicas del sector de los metales.

Este sistema, de llegar a implementarse puede ser de gran utilidad para la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, además de proporcionar capacitación continua y oportuna que permita contrarrestar los riesgos que implica el ejercicio de las funciones de los empleados públicos encargados del área de recaudación.

1.3.1 Justificación metodológica

El programa de fiscalización tributaria que se plantea como alternativa de solución para reducir el fraude fiscal en las devoluciones del IVA es el resultado de un diseño metodológico que será de gran utilidad para la DIAN. El programa contempla tres fases procedimentales, como las que se explicitan a continuación:

- Planeación, seguimiento y evaluación (PS&E) de los requisitos exigidos por la DIAN en el proceso de devolución del IVA;
- Construcción de índices de coherencia para determinar la confiabilidad de la información presentada por los contribuyentes en las declaraciones del IVA;
- Selección de una unidad de análisis que pueda generalizarse a las demás actividades económicas del sector real.

1.3.2 Justificación teórica

La aportación teórica de esta tesis es el diseño de un programa de fiscalización tributaria para el control del proceso de devoluciones del IVA, mediante la

satisfacción de requisitos más concretos y dinámicos, sensibles a los cambios de la economía societaria, en sus relaciones con el ramo de las exportaciones, quienes son por ley las personas jurídicas que tienen derechos a la devolución de impuestos.

Este método permite cruzar información, en el preciso momento de la radicación de la solicitud, y antes de producirse la devolución, sugiriendo la capacidad instalada que se requiere para su implementación y para interactuar en un sistema de tiempo real que valide criterios tanto de forma como de fondo en los niveles de información, bases de datos y tecnología involucradas. Dicho programa de auditoría hará prevalecer la verdad real sobre la formal, conforme al principio de la preeminencia de la esencia sobre la forma.

1.3.3 Justificación ética

El programa de auditoría para la fiscalización tributaria de las devoluciones del IVA se ajusta a los códigos de ética profesional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y por lo demás respeta la autonomía y las atribuciones propias del cargo de los jefes de sección, para implementar proyectos de innovación que permitan hacer más eficientes los controles de fiscalización en el ramo que nos ocupa.

1.4 Objetivos

1.4.1 General

Minimizar el riesgo de fraude fiscal en las devoluciones improcedentes del impuesto a las ventas con la implementación y aplicación de un modelo de fiscalización tributaria que permita desarrollar un programa metodológico sustentado en índices específicos para evaluar la fiabilidad de la información suministrada por el contribuyente.

1.4.2 Específicos

- Identificar aspectos teóricos inherentes al fraude fiscal, que sirvan de referencia para el análisis de solicitudes de devolución de IVA.
- Establecer un marco legal que sirva de fundamento al programa para el control de dichas devoluciones.
- Determinar un análisis contable y tributario de situaciones concretas de fraude fiscal en Colombia.
- Caracterizar la población involucrada en el proceso del programa de fiscalización para el control de devoluciones improcedentes del IVA.

1.5 Formulación de Hipótesis

Las devoluciones de impuestos por concepto de ventas se conceden casi por completo. En el año 2010 las devoluciones de estos tributos ascendieron a \$2.6 billones de pesos y representaron algo menos del 5% de su recaudo conjunto. A partir de 2011 se advierte un notorio crecimiento de tales devoluciones que entre 2013 y

2014 prácticamente bordearon los \$5 billones de pesos, reduciendo el recaudo en alrededor del 7%. (Cuadro 1)

En los dos últimos años considerados ésta participación se redujo por debajo del 6%, en parte como resultado del notable incremento del recaudo tributario. Sin embargo, el monto de las devoluciones ha seguido creciendo de manera tal que en 2016 se acerca a los \$6 billones de pesos.

En las declaraciones del impuesto a las ventas, anualmente consolidadas, también hay evidencias del creciente problema, por una parte, (Cuadro 2) las ventas de bienes exentos en el mercado nacional crecieron muy significativamente desde el año 2012, pues mediante la ley 788 de 2002 se otorgó tal condición tributaria a las ventas de algunos productos de origen agropecuario (carnes, pescados, leche, huevos, quesos). En 2007 la venta de bienes exentos (Cuadernos escolares, biocombustibles, alcohol carburante, pañales desechables, etc) apenas llegaban a \$2,9 billones, pero en el siguiente año la venta de bienes exentos casi se triplicó y alcanzó \$10,1 billones.

Los saldos a favor del impuesto a las ventas también crecieron marcadamente pasando de \$0,79 billones en el año 2011 a \$1,26 billones en 2012, con un crecimiento cercano al 60%.

Las exportaciones ficticias son una práctica recurrente y frecuente en el país (Cuadro 6). En el pasado se utilizaron para capturar ilegalmente los incentivos que el gobierno había creado para promover las exportaciones, particularmente el beneficio del CERT –Certificado de Reembolso Tributario. Así mismo, estas exportaciones han mantenido siempre una relación cercana con el lavado de activos.

Cuadro 6
Algunos reportes de exportaciones ficticias en los medios de comunicación

Tema reportado	Fecha	Fuente
INVESTIGAN BOOM DE EXPORTACIONES FICTICIAS DE BIENES	18 de agosto de 1991	El Tiempo
Millonarias multas por exportaciones ficticias	24 de julio de 1992	El Tiempo
Ex presidente de la Andi advierte exportaciones ficticias entre Colombia y Venezuela	30 de julio de 2009	W Radio
Encuentran exportaciones ficticias a Venezuela por 200 millones de dólares	26 de noviembre de 2010	Diario Portafolio
Desfalco a la Dian empezó en el 2004	14 de julio de 2011	Dinero.com
Ganado, cueros, confecciones y chatarra en la mira por exportaciones ficticias	22 de julio de 2011	Dinero.com
Dian no descarta exportaciones ficticias de oro en Colombia	23 de noviembre de 2011	Caracol Radio
Zar de la chatarra salpicado por saqueo a la DIAN	2 de marzo de 2013	El Tiempo

Elaboración propia

La novedad en el problema que se aborda consiste en que ahora una de las principales motivaciones de este ilícito es la intención de defraudar al fisco nacional, aprovechando las deficiencias en el control tributario.

Los delitos asociados con esta práctica son por término general concierto para delinquir, falsedad, tanto en documento público como privado, cohecho, peculado, exportaciones falsas, enriquecimiento ilícito y lavado de activos.

Es claro que los sectores más sensibles de actividades económicas, en las que se presenta el fenómeno de fraude fiscal son especialmente aquellos que tienen que ver con el IVA en la exportación de textiles, marroquinería, detergentes, reciclaje y desperdicios de desechos metálicos, piedras preciosas, exportación de servicios, artesanías, producción avícola y ganadera, de consumo interno. Sin embargo, el que se torna más importante por lo voluminoso de las cuantías solicitadas en devolución es el sector de los metales, en particular el de la chatarra.

La razón que motivó a concentrar la atención en el sector de los metales, y específicamente en el de la chatarra, se debe a la gran cantidad de solicitudes de

devoluciones por cuantiosas sumas de dinero. Se ha detectado que un altísimo porcentaje de ellas revelan un comportamiento atípico. Por otra parte, la movilidad del sector es frecuente y la existencia de las tales empresas es volátil y de difícil seguimiento, en el transcurso de una investigación se cambian de sector económico con gran facilidad.

1.6 Tratamiento de variables

1.6.1 Variable dependiente

Programa de fiscalización tributaria para reducir el riesgo de concesión de devoluciones improcedentes del IVA.

1.6.2 Variable independiente

Las solicitudes de devolución, información contable, información mercantil, información tributaria, índice de coherencia (comparación de variables objetivas, tales como niveles de ventas, nivel de compras, margen de utilidad, niveles de inventarios, demanda y oferta del mercado).

VARIABLES

INDICADORES

**SOLICITUDES DE
DEVOLUCIÓN**

Número de solicitudes
Tipo de impuestos (Renta o IVA)
Resolución de devolución
Autos inadmisorios
Resoluciones de rechazo
Solicitudes de devolución con garantía y sin garantía

VARIABLES

INDICADORES

**INFORMACIÓN
TRIBUTARIA**

Número de empresas comercializadoras internacionales (CI)

Certificado al proveedor (CP) emitido por la
Comercializadora Internacional (CI)

Elaborado por el Autor

2 MARCO DE REFERENCIA

El marco de referencia del presente trabajo está conformado por los marcos teórico, conceptual y modelos del Estatuto tributario y normas complementarias que regulan en Colombia el procedimiento requerido para llevar a cabo las solicitudes de devolución o de compensación respecto de la presentación, verificación, trámite, control y fiscalización y demás imputaciones de saldos a favor autoliquidados, contemplados en el Decreto Reglamentario 2277 de 2012, firmado por el presidente de la República y el Ministro de Hacienda, y el decreto 2877 de 2013, al igual que las resoluciones 151 de 2012 y 057 de 2014 emitida por la DIAN, para facilitar la administración y recaudo por parte del Estado de los recursos obtenidos por impuestos y cargas fiscales con carácter obligatorio de que son sujetos los contribuyentes.

Sin embargo, el Estatuto Tributario colombiano es laxo por lo que respecta a las sanciones relacionadas con los ilícitos tributarios que conocemos como elusión, evasión, fraude fiscal y la planeación tributaria, aunque en el artículo 665 del Estatuto Tributario se contempla la responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el impuesto sobre las ventas, lo cual concuerda con el artículo 402 de la Ley 599 de 2000 Código Penal que habla sobre las sanciones en que se incurre, por la omisión del agente retenedor o recaudador cuando no consigna a nombre de la Administración las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente e impuesto a las ventas.

2.1 Marco jurídico

En el estudio de la tributación es parte esencial conocer el alcance y juridicidad de las normas sustanciales sobre sanciones fiscales y penales en que incurren el agente tributario y el contribuyente, e incluso el funcionario público corrupto. En Colombia el fundamento jurídico es básicamente el siguiente:

2.1.1 Constitucional.

En lo atinente al debido proceso (artículo 29) y el fundamento constitucional de los artículos 189, numeral 20 (que le asigna al Presidente de la República la función de "velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos y decretar su inversión de acuerdo con las leyes") y 123 (que le reconoce competencia al legislador para determinar "el régimen aplicable a los particulares que temporalmente desempeñen funciones públicas y regular su ejercicio").

2.1.2 Normatividad.

Estatuto Tributario que reúne todas las normas vigentes en materia fiscal. Para el estudio de caso que nos ocupa, nos interesa especialmente el siguiente articulado:

- Artículo 481 E.T. sobre los bienes que conservan la calidad de exentos con derecho a devolución de impuestos.

Este artículo relaciona unos bienes que por las características atribuidas por la ley se consideran exentos y deben declarar de forma bimestral. Los bienes y servicios exentos de IVA son aquellos que se encuentran gravados con una tarifa del cero por ciento (0%). Por esta razón los productores de bienes y prestadores de servicios a los que la ley da dicha calidad, son responsables del IVA y deberán presentar declaración de este impuesto, pero podrán solicitar la devolución, siendo posible para ellos descontar los impuestos que paguen en la adquisición de bienes, servicios e importaciones, que constituyan costo o gasto para producirlos y comercializarlos o para exportarlos.

- Artículo 670 E.T. sobre sanciones por improcedencia de las devoluciones o compensaciones.

La norma es clara en advertir que el hecho de que la Dian acepte devolver o compensar un saldo a favor, no significa que se reconozca definitivamente ese derecho, puesto que la Dian posteriormente tiene la facultad de revisar la procedencia de devolución o compensación.

- Artículos 815 a 816 de E.T sobre compensación con saldos a favor y término para solicitar la compensación.

La reforma tributaria trae sus complicaciones. Según lo que trae la Ley 1819 de 2016, el plazo para que se hagan las compensaciones del IVA por parte de la DIAN a las empresas quedó en 50 días, con posibilidad de prórroga. Esto no es coherente con los 60 días que se dan para cumplir con este mismo impuesto. Las compensaciones vienen de otros impuestos como el de renta. De acuerdo con lo dicho por la DIAN, no se cambiaron los plazos, solo se añadió el tema penal, el castigo de 4 a 9 de años de cárcel. Además, la institución aclaró sobre los saldos a favor de los contribuyentes en sus declaraciones privadas que *“constituyen una mera expectativa y son objeto de evaluación”*.

- Artículos 850 a 866 E.T. sobre las devoluciones, donde se consideran los requisitos exigidos para liquidar saldos a favor en las declaraciones tributarias y que le permiten al contribuyente solicitar su devolución.

Es éste grupo de artículos están establecidos de forma muy concreta cuales son los requisitos que debe cumplir todo contribuyente para tener la oportunidad de solicitar la devolución de saldos a favor.

- Ley 1607 de diciembre de 2012. Reforma Tributaria.

La ley 1607 de 2012 señala que en adelante la solicitud de compensación o devolución de saldos a favor en el impuesto a las ventas sólo será posible una vez se haya presentado la declaración de renta del periodo en el cual se generó el saldo a favor. Los artículos 64 y 66 de la ley 1607 de 2012 que

respectivamente modificaron los artículos 815 y 850 del estatuto tributario contemplan este nuevo requisito para poder solicitar o las compensaciones o las devoluciones a que haya lugar.

- Decreto 522 de 2003, por el que se reglamenta el Estatuto Tributario.
- Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario.
- Decreto 2277 de noviembre de 2012, por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de gestión de las devoluciones y compensaciones.
- Decreto 2877 de diciembre de 2013, por el cual se modifica el Decreto número 2277 de 2012, en sus artículos 2, 3 y 4 establece los requisitos generales y especiales en materia de solicitudes de Devoluciones y/o Compensaciones.
- Resolución DIAN 151 del 30 de noviembre de 2012, por el cual se establece el procedimiento para la presentación de las solicitudes de devolución y/o compensación por saldos a favor generados en declaraciones de Renta y Ventas.
- Resolución DIAN 057 de febrero de 2014, por la cual modifica la Resolución 151 de 2012.
- Orden Administrativa DIAN No 004 de 2002, Que fija el procedimiento para la presentación, verificación, trámite, control y fiscalización de las Solicitudes de Devolución y/o Compensación e Imputaciones incluidas, de los saldos a favor autoliquidados, tributos aduaneros y otros créditos. □ Concepto DIAN 51977 de 2005 – fraude fiscal.
- Concepto DIAN 54120 de 2013 – fraude fiscal, lavado de activos.

- Concepto 28462 de 2014 – Sanción por improcedencia de devoluciones o compensaciones.
- Concepto DIAN 00190 del 2015 – concepto en materia de devoluciones y compensaciones de los saldos a favor.
- Concepto DIAN 09115 DE 2015 – Bienes exentos, devoluciones de impuesto sobre las ventas.
- Concepto DIAN 08870 DE 2015 – Devolución del impuesto sobre las ventas sobre ventas viviendas de interés social.
- Oficio DIAN 013075 del 2011 – Sanciones en devoluciones o compensaciones.
- Oficio DIAN 30269 de 2004- rechazo de las solicitudes de compensación de saldos a favor.
- Concepto DIAN 051977 de 2005

TEMA: Procedimiento Tributario.

DESCRIPTORES: FACULTAD FISCALIZADORA

FUENTES FORMALES: E. T. art. 684. Constitución Política, arts. 1, 2, 95 Num. 9, 228, 338, 363.

PROBLEMA JURIDICO:

En Colombia se puede aplicar el concepto de Fraude Fiscal sin estar consagrado expresamente en la ley?

TESIS JURIDICA:

La aplicación en Colombia del concepto de Fraude Fiscal es plenamente viable en desarrollo de los principios constitucionales de legalidad, equidad, eficacia, justicia y progresividad.

INTERPRETACION JURIDICA:

Concepto de Fraude Fiscal

Previamente es necesario definir en que consiste el Fraude Fiscal, para lo cual se citará lo que al respecto expone la doctrina y la jurisprudencia. La publicación "Derecho Tributario" del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, segunda edición, 1999, en la página 704, expresa:

Fraude a la ley fiscal. Es la evasión que reviste formas sofisticadas, mediante el encadenamiento de actos o contratos formalmente válidos que persiguen un objetivo evasionario, no justificándose comercialmente, de manera que de no haberse organizado determinada actividad económica o empresa, con esa diversidad de actos, el impuesto sería superior.

Por su parte, la Honorable Corte Constitucional en Sentencia C-015 de enero 21 de 1993, desarrolló el concepto de fraude fiscal, definiendo la elusión y evasión fiscal así:

La elusión fiscal, en el plano terminológico y normativo, es objeto de discusión. A ella suelen remitirse las diferentes técnicas y procedimientos de minimización de la carga fiscal, que no suponen evasión en cuanto se dirigen a evitar el nacimiento del hecho que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria. Algunos consideran que la elusión, a diferencia, de la evasión, representa una violación indirecta - admisible en algunos casos e

inadmisible en otros (cuando se abusa de las formas jurídicas para evitar o reducir la carga fiscal) - de la ley tributaria. De otra parte, lo que distingue a la elusión fiscal del ahorro fiscal, es la colocación del contribuyente en áreas de comportamiento y de actividad no indiferentes para el legislador, pero deficientemente reguladas por éste o no comprendidas de manera efectiva por sus normas.

De manera sintética, se puede afirmar que el fraude fiscal consiste en el abuso de las formas jurídicas con desviación de los objetivos pretendidos por el legislador, ocultando o alterando los hechos económicos con la consecuente disminución de los tributos a pagar.

Las características del fraude fiscal son las siguientes:

1. No necesariamente implica la violación de la ley en forma directa.
2. La realidad económica contrasta frente a la realidad formal.
3. Se abusa de las formas jurídicas.
4. Se presenta una desviación de los objetivos perseguidos por el legislador, al tener como finalidad la de aminorar o eliminar la carga tributaria.

Así, a manera de ejemplo, en repetidos casos debatidos ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, en los cuales se discutió la preeminencia de la realidad económica sobre la realidad formal, se ha apreciado que si bien la contabilidad cumplía con los requisitos de orden formal contenidos en las normas relacionadas con la materia, se comprobó que la misma no prestaba credibilidad al haber sido desvirtuada por medios probatorios directos o indirectos permitidos por la ley. De igual forma, en numerosas sentencias se restó validez para efectos fiscales, a

la celebración de contratos de arrendamiento sobre establecimientos de comercio, en los cuales el arrendatario era una persona natural perteneciente al régimen simplificado que se hacía figurar como explotador del negocio. En estos casos, luego de demostrarse que la vigencia de los contratos no sobrepasaban unas cuantas semanas, con lo cual nunca se superaban los topes de ingresos exigidos a las personas naturales para pertenecer al régimen simplificado, y como quiera que se trataba de operaciones económicamente innecesarias, la empresa dueña y directa explotadora de los establecimientos de comercio fue declarada responsable de las obligaciones en materia de impuesto sobre las ventas.

Es importante precisar que el fraude fiscal es una figura autónoma que, si bien puede llegar a tener connotaciones de carácter penal, no implica necesariamente que se presenten los supuestos de hecho que la ley tipifica como punibles y que requieren una valoración de la responsabilidad subjetiva de quien incurre en ellos. En este sentido, el fraude fiscal puede compartir elementos con delitos como el fraude procesal, la falsedad material o ideológica, etc, pero es independiente de ellos, al punto que para su determinación no se requiere un juicio previo (prejudicialidad) que califique penalmente la conducta del contribuyente.

Por otra parte, la figura del fraude fiscal entraña una responsabilidad objetiva por la elusión de las obligaciones tributarias que acarrea sanciones para el implicado, como es el caso de la sanción por inexactitud contemplada en el artículo 647 del Estatuto Tributario. En consecuencia, siempre que en aplicación del concepto de fraude fiscal se demuestren los supuestos de hecho que dan lugar a las sanciones tributarias, estas deberán imponerse, como normalmente ocurre en desarrollo de los procesos de control al cumplimiento de obligaciones formales y determinación oficial del impuesto.

Procedencia de su aplicación en Colombia

La interpretación de toda norma legal debe efectuarse siempre acatando los principios de orden constitucional, los cuales orientan la actividad tanto de la administración como de los particulares.

Los principios constitucionales a que se hace referencia son los de equidad, eficiencia y progresividad contenidos en el artículo 363 de la Constitución Política; el principio de legalidad contenido en el artículo 338, y el deber de contribuir al financiamiento del Estado consagrado en el numeral 9 del artículo 95 ibídem.

Adicionalmente debe resaltarse el contenido del artículo 228 de la Constitución Política, que consagra la prevalencia del derecho sustancial sobre la forma, por lo cual, la aplicación de la norma no se debe limitar a una simple interpretación literal, aislada de su contenido material.

En confirmación de los argumentos expuestos, es pertinente traer a colación apartes de la sentencia emanada de la Corte Constitucional No. C-015 de enero 21 de 1993 que manifestó:

En este orden de ideas, se impone privilegiar la sustancia sobre la forma. La legislación tributaria no puede interpretarse literalmente. Los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan, no pueden evadir o eludir, el pago de los impuestos.

El principio de prevalencia del derecho sustancial, consagrado en el artículo 228 de la CP, no puede ser ajeno al sistema tributario, máxime cuando éste se funda expresamente en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (CP art 363), de suyo inalcanzables si se eleva la mera forma a criterio único y condicionante de la

determinación, exigibilidad y pago de la obligación fiscal. En fin, el sistema tributario en el Estado social de derecho es el efecto agregado de la solidaridad de las personas, valor constitucional fundante (CP art. 1), que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares (CP art. 2). La efectividad del deber social de toda persona de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de concepto de justicia y equidad, abona el criterio de privilegiar en esta materia la sustancia sobre la forma.

Así mismo, resulta pertinente aludir a la Sentencia Unificada No. 1122 de octubre 25 de 2001 de la Honorable Corte Constitucional cuando al referirse al fraude a la ley afirma que:

No se trata de un acto ilegal o ilícito en la medida en que no existe regla que prohíba el resultado hermenéutico. La calificación de fraude, entonces, tiene por objeto permitir que se corrija este fenómeno, a pesar de no ser típico. En este orden de ideas, el juez y la administración tienen el deber de evitar que se interpreten los textos legales de manera que se cometa fraude a los principios del sistema....

Del texto anterior, es pertinente hacer énfasis en el deber por parte de la Administración, de acudir a las herramientas de interpretación necesarias en procura de la debida aplicación de las normas y principios constitucionales, procedimiento que de ninguna manera es ajeno al tema fiscal.

En este orden de ideas, el concepto de Fraude Fiscal, como desarrollo doctrinal, analiza aquellas conductas que, a pesar de no estar tipificadas expresamente por el legislador como infractoras del orden jurídico, son contrarias a la finalidad de la ley, y, en tal sentido, constituye una herramienta de interpretación que da alcance a los principios constitucionales enunciados.

TEMA: Procedimiento Tributario

DESCRIPTORES: FACULTAD DE INVESTIGACION

FUENTES FORMALES: Constitución Política Arts. 95 Numerales. 9, 228, 338 y 363.

PROBLEMA JURIDICO No. 2:

Bajo que parámetros se debe aplicar el concepto de Fraude Fiscal?

TESIS JURIDICA:

La aplicación del concepto de Fraude Fiscal, debe armonizarse con los principios constitucionales y las normas de orden legal.

INTERPRETACION JURIDICA:

Como parte de un sistema normativo, cualquier concepto jurídico debe aplicarse en armonía con los postulados constitucionales, lo que implica el deber de realizar una interpretación dentro del margen que la propia Carta Política dicta.

Al respecto, se citan apartes de la Sentencia Unificada No. 1122 de octubre 25 de 2001:

La diferencia conceptual entre reglas y principios sugiere varios problemas interpretativos. El carácter preciso de las reglas obliga a preferirlas a la hora de enfrentar conflictos con los principios. Empero, una interpretación razonable de reglas puede llevar a situaciones abiertamente incompatibles con principios, aunque no sean ilegales o ilícitas. Se trata de eventos en los cuales existe la posibilidad legítima de interpretar una regla, que puede conducir, entre muchos, a un resultado determinado, el cual no se encuentra prohibido por el ordenamiento, pero resulta incompatible con los principios que sustentan la regla.

En síntesis, la aplicación del concepto de fraude fiscal en la labor de interpretación de las normas tributarias deberá tener en cuenta los principios de

equidad, eficiencia, progresividad contenidos en el artículo 363 de la Constitución Política; el principio de reserva de ley, según el cual la determinación de los elementos del tributo es competencia exclusiva del legislador conforme al artículo 338 ibídem; el concepto de justicia consagrado en el numeral 9 del artículo 95 ibídem y la prevalencia del derecho sustancial sobre la forma contenido en el artículo 228 de la Constitución.

Así mismo, a efectos de su aplicación, deberán tenerse en cuenta las características ya enunciadas del concepto de fraude fiscal, debiéndose constatar con respecto a las transacciones u operaciones sujetas a examen los siguientes aspectos:

1. Las transacciones u operaciones no necesariamente implican la violación de la ley en forma directa.
2. La realidad o incidencia económica de las operaciones difiere frente a la realidad formal.
3. Se abusa de las formas jurídicas con el fin de encubrir o disfrazar hechos económicos.
4. Se presenta una desviación de los objetivos perseguidos por el legislador, al tener como finalidad la de aminorar o eliminar la carga tributaria

Código Penal. Aquí se contemplan, de manera general, las sanciones por infracciones tributarias, según el debido proceso aplicable a las materias penales que tratan de los delitos contra la administración pública y delitos contra la fe pública. Es importante resaltar especialmente los siguientes artículos.

- Artículo 289 falsedad en documento privado.

Falsedad en documento privado. [Penas aumentadas por el **artículo**14 de la ley 890 de 2004] El que falsifique documento privado que pueda servir de prueba, incurrirá, si lo usa, en prisión de dieciséis (16) a ciento ocho (108) meses.

Es claro que para que se configure el tipo penal deben concurrir dos requisitos fundamentales.

1. Que el documento privado falsificado pueda servir de prueba.
2. Que el documento falsificado sea utilizado como prueba.

El requisito principal para que se configure el delito es básicamente, que el documento falsificado sea utilizado como prueba para obtener un derecho o un beneficio.

Esto quiere decir que si se falsifica un documento privado pero en el documento no es utilizado luego como prueba, esa falsificación es considerada por la doctrina y la jurisprudencia como inocua, por tanto no hay delito por cuanto no produce efecto alguno.

Recordemos que el requisito esencial introducido por el artículo 289 del código penal, es que el documento falsificado sea utilizado o presentado como prueba en cualquier proceso o procedimiento.

Así las cosas, si un trabajador por ejemplo, falsifica una certificación pero luego no hace uso de ella, no se configura el delito.

Igual sucede con la empresa que maquilla o altera un estado financiero pero luego se arrepiente de presentarlo al banco o ante cualquier otro tercero. El estado financiero es falso pero al no haber utilizado para probar algo u obtener algún beneficio, no se configura el delito.

Vale aclarar que no es requisito para configurar el delito el hecho que no se obtenga beneficio alguno; basta que el documento falso de presente como prueba para que el delito se consume.

Al respecto ha dicho la Corte suprema de justicia en sentencia ha dicho:

Respecto de la falsedad en documento privado para atribuirlo como conducta punible no se perfecciona con la simple alteración o desfiguración de la verdad, en la medida en que constituye un presupuesto que el agente lo use, es decir, que salga de su esfera individual y se introduzca al tráfico jurídico, toda vez que contiene relevancia jurídica al crear, modificar o extinguir obligaciones, derechos etc.

Si los anteriores presupuestos no se cumplen, lógicamente estaríamos ante una falsedad inocua y, por lo mismo, no tiene la virtualidad de vulnerar el bien jurídico tutelado, habida cuenta que no produce ningún perjuicio o daño a intereses tutelados por la fe pública.

Ahora bien, en el evento que ocupa la atención de la Sala no se puede predicar que la falsedad es inocua, en la medida en que el instrumento se puso en el tráfico jurídico, puesto que la señora XXX lo presentó ante su Jefe Inmediato, señor XXX, en la que constaba una incapacidad que no consultaba con la verdad, habida cuenta que allí se certificó una incapacidad de 8 días, cuando en realidad se trataba de 2 días.

De la misma manera, en este particular supuesto también se puede predicar que el documento era relevante desde el punto de vista jurídico, en tanto que con dicho instrumento la acusada justificó su

ausencia en el lugar de trabajo y, así, garantizar el derecho que tenía, según el cual, mientras dure la recuperación no tendrá que preocuparse por el sustento, toda vez que los citados días los cubre el Sistema General de Seguridad Social. (www.gerencie.com. octubre de 2017)

Con lo anterior queda claro que independientemente de si el falsificador obtuvo beneficio o no, el hecho de haber utilizado el documento falso como prueba hace que se haya configurado el delito en cuestión.

- Artículo 397 peculado por apropiación

Modificado por el art. 33, Ley 1474 de 2011. El servidor público que se apropie en provecho suyo o de un tercero de bienes del Estado o de empresas o instituciones en que éste tenga parte o de bienes o fondos parafiscales, o de bienes de particulares cuya administración, tenencia o custodia se le haya confiado por razón o con ocasión de sus funciones, incurrirá en prisión de noventa y seis (96) meses a doscientos setenta (270) meses, multa equivalente al valor de lo apropiado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término.

Aquí se observa cómo el legislador pretende con el endurecimiento de las penas combatir la comisión de éste tipo penal. No obstante lo anterior, es claro que el endurecimiento de las penas no ha resultado un mecanismo efectivo para prevenir la corrupción.

Si lo apropiado supera un valor de doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, dicha pena se aumentará hasta en la mitad. La pena de multa no superará los cincuenta mil salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Si lo apropiado no supera un valor de cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes la pena será de cuatro (4) a diez (10) años e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término y multa equivalente al valor de lo apropiado.

Texto subrayado declarado EXEQUIBLE por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-652 de 2003

- Artículo 402 omisión del agente retenedor o recaudador.

Modificado por el art. 339, Ley 1819 de 2016. El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

Parágrafo. El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a las ventas o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar. Sentencia Inhibitoria de la Corte Constitucional 262 de 2002.

Artículo declarado EXEQUIBLE por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-652 de 2003, exclusivamente por las razones expuestas en esta providencia y bajo el entendido que si la conducta en él descrita es cometida por un servidor público en ejercicio de sus funciones, el juez penal deberá imponer la inhabilidad intemporal consagrada en el artículo 122 de la Constitución Política

- Artículo 647 Estatuto Tributario sanción por inexactitud.

Modificado- Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.

2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.

3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.

4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.

5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.

6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.

- Artículo 648 del Estatuto Tributario trata de los procedimientos sin perjuicio de las sanciones penales.
- Artículo 665 del Estatuto Tributario Describe la responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA.

- Incisos Derogados Ley 599 de 2000 Art. 402. Ver Sentencia C-009/03

PAR. Cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago o compensación de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal. * -Tampoco habrá responsabilidad penal cuando el agente retenedor o responsable del impuesto sobre las ventas demuestre que ha suscrito un acuerdo de pago por las sumas debidas y que éste se está cumpliendo en debida forma.

Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios; en liquidación forzosa administrativa; en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, o hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550 de 1999, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas.

2.1.3 Jurisprudencia.

- Sentencia C-009 de enero 21 de 2003 de la Corte Constitucional que sirvió de fundamento al Concepto número 051977 del 02 de agosto de 2005, aplicado en el procedimiento tributario de la DIAN.

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 402 de la ley 599 de 2000 y contra el artículo 42 de la ley 633 de 2000.

Demandante: Henry Alfonso Fernández Nieto.

Magistrado Ponente:

Dr. JAIME ARAUJO RENTERÍA

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de enero de dos mil tres (2003).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámites establecidos en el decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente sentencia.

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano HENRY ALFONSO FERNÁNDEZ NIETO demandó el artículo 402 de la ley 599 de 2000 y el artículo 42 de la ley 633 de 2000.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de constitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda en referencia.

NORMA ACUSADA

LEY 599 DE 2000 por la cual se expide el Código Penal.

TITULO XV

DELITOS CONTRA LA ADMINISTRACION PÚBLICA

CAPÍTULO PRIMERO

Artículo 402. Omisión del agente retenedor o recaudador. El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por

dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

Parágrafo. El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a las ventas o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.

LEY 633 DE 2000. Por la cual, se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los Fondos Obligatorios para la Vivienda de Interés Social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial

Capítulo IV

Normas de Procedimiento y Control

"ARTICULO 42. RESPONSABILIDAD PENAL POR NO CONSIGNAR LAS RETENCIONES EN LA FUENTE Y EL IVA. Unifícanse los párrafos 1o. y 2o. del artículo 665 del Estatuto Tributario en el siguiente párrafo, el cual quedará así:

Parágrafo. Cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes

intereses y sanciones, mediante pago o compensación de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal. Tampoco habrá responsabilidad penal cuando el agente retenedor o responsable del impuesto sobre las ventas demuestre que ha suscrito un acuerdo de pago por las sumas debidas y que éste se está cumpliendo en debida forma.

Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios; en liquidación forzosa administrativa; en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, o hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550 de 1999, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas.

LA DEMANDA

Considera el actor que el artículo 402 de la ley 599 de 2000 y el artículo 42 de la ley 633 de 2000 quebrantan los artículos 28, 29 y 158 de la Constitución, al igual que los artículos 10, 11, 12 y 13 de la ley 599 de 2000, por las siguientes razones:

- La adición que del artículo 665 del Estatuto Tributario hizo la ley 383 de 1991 tipificó correctamente la conducta punible de no consignar las retenciones en la fuente y el IVA recaudados; por ello, en la medida en que esa conducta se caracterizó como peculado por apropiación, se respetó el artículo 28 constitucional.

- Pero cuando el legislador le da vida autónoma a esa conducta a través del artículo 402 de la ley 599 de 2000, modificada por el artículo 42 de la ley 633 de 2000, con el condicionamiento de los dos meses, se establece la cárcel por deudas. Al respecto debe recordarse que el agente retenedor y el responsable del IVA no son más que unos intermediarios entre el Estado y los contribuyentes, pudiendo, en el

caso del IVA, no sólo perder el valor de los bienes vendidos sino también el impuesto mismo.

- El IVA se rige por el principio de causación, por eso, independientemente de su recaudo debe declararse y pagarse a la Administración Tributaria. De suerte que cuando se vende a más de 60 días debe el responsable financiar con recursos propios el recaudo del impuesto. Peor aun cuando la cuenta por cobrar se pierde, ya que en términos del artículo 492 la misma no da derecho a descuento del IVA. Por tanto, en el IVA, el intermediario causa el impuesto y al final del bimestre debe declararlo y pagarlo, sin miramiento hacia el efectivo recaudo.

- Declarado el impuesto por el responsable, cuando presenta declaración sin pago, se está reconociendo a favor del Estado una deuda, constituyéndose en título ejecutivo la liquidación privada. Deuda que puede pagarse a través de la compensación, según el artículo 815 del Estatuto Tributario. De esta forma se aprecia cómo el Estado acepta que el recaudador de impuestos, agente retenedor o responsable del IVA, se convierta en deudor, existiendo a favor del fisco diferentes mecanismos de cobro, como son las compensaciones y el cobro coactivo. Por eso, si una vez recaudado y declarado el impuesto, no se consigna, se convierte en una acreencia a favor del Estado; no siendo dable ejercer una posición dominante para fijar un término de 60 días con respecto al pago, so pena de incurrir en pena privativa de la libertad. Los principios de la buena fe y de inocencia no permiten colegir de dicha mora el ánimo de apropiarse de bienes pertenecientes al erario público. Si esa fuera la filosofía el legislador no habría creado un nuevo tipo penal, dejando mejor las cosas a merced del tipo peculado por apropiación.

- Con la creación de este nuevo delito (cuyos elementos son diferentes a los del peculado por apropiación) el legislador quiso castigar la mora en el pago de las retenciones e impuestos sobre las ventas recaudados, los cuales al ser declarados, se convierten en deudas a favor del Estado y a cargo de los responsables y agentes

retenedores. Lo anterior implica que se está legalizando la prisión por deudas. Que este instrumento coercitivo apunta hacia el pronto pago, lo demuestra el hecho de que la acción penal se extingue en cualquier estado del proceso, siempre que el retenedor o responsable cancele en efectivo o por compensación lo adeudado al fisco, o como lo dispuso el artículo 42 de la ley 633 de 2000 al unificar los parágrafos 1 y 2 del artículo 665 del Estatuto Tributario, cuando el agente retenedor o responsable demuestre que ha suscrito un acuerdo de pago por las sumas debidas y que el mismo se está cumpliendo en debida forma.

- Después del derecho a la vida el principal derecho es el de la libertad, no pudiendo el Estado atropellarlo en su afán recaudatorio, que en la actual situación de recesión no hará otra cosa que llevar a la cárcel a personas que por diversas razones se han atrasado en el pago de los impuestos recaudados, sin intención de apropiarse de los mismos.

- Ahora bien, en lo que hace a la retención en la fuente el Estado toma dinero prestado de los contribuyentes, advirtiendo que sólo al finalizar el período fiscal es cuando se establece si se pagó totalmente el impuesto a través de las retenciones, incluso, si hay saldo a favor del contribuyente. Quiere decir que únicamente a 31 de diciembre se puede saber si el dinero que el Estado ha recaudado a través de las retenciones en la fuente por renta, efectivamente le pertenece. Así, ¿cómo puede el Estado privar de la libertad a una persona, cuando dos meses después de presentada la liquidación privada el Estado no tiene certeza de que los respectivos dineros no pertenecen al fisco?

- Conforme a lo anterior, si sólo a 31 de diciembre se define la situación fiscal del retenido, en el entretanto apenas habría una expectativa de ingreso para el Estado, ya que puede suceder que resulte un saldo favor del retenido y tenga que devolver lo correspondiente. ¿Cuál bien jurídico se estaría protegiendo con la consagración del delito? ¿La expectativa de la pérdida de unos bienes que pueden llegar a pertenecer al

Estado? Por último, tal como lo afirmó el Instituto Colombiano de Derecho Tributario (sentencia C-262/02) es más evidente la vulneración del artículo 28 superior en el caso del autorretenedor.

- Los preceptos demandados violan la presunción de inocencia que estipula el artículo 29 de la Carta, por cuanto el Estado –tácitamente- está presumiendo que quien incurre en mora en la consignación de las retenciones e IVA recaudados, pretende quedarse con dichos dineros. La única forma de que la persona sea condenada, es cuando no pague lo adeudado al Estado por retenciones o IVA recaudados. En ausencia de pago de lo debido, si no existiera el tipo penal demandado, simplemente estaríamos frente a un peculado por apropiación. La presión de los dos meses para encausar a los morosos implica una presunción de mala fe en contra de éstos, en cuanto se van a apropiar de los bienes del Estado, pues si así no fuera, habría bastado con la penalización que conlleva el peculado por apropiación. Y según lo dijo el ICDT, también se viola el artículo 29, "Por cuanto las conductas descritas en las normas demandadas no están debidamente tipificadas, ya que las expresiones "sumas retenidas" y "sumas recaudadas" no tienen en la norma acusada una significación unívoca, pudiendo referirse a sumas recibidas efectivamente o simplemente causadas y no recaudadas.

- La ley 599 de 2000 establece unas normas rectoras a las cuales debe sujetarse el juzgador y el legislador, por eso los preceptos que desarrollan los diferentes tipos no pueden ser unos cabos sueltos. El principio de unidad de materia no hace relación a una armonía meramente formal de las disposiciones de una ley, tal como lo da a entender el artículo 158 superior y las sentencias de la Corte Constitucional, toda vez que debe darse una relación de conexidad causal, teleológica, temática o sistémica con la materia predominante de la misma. En el presente caso la materia dominante de la ley 599 de 2000 estaba dada por los principios rectores, de los cuales no podía desviarse el legislador; hay falta de conexidad entre el artículo 402 y los principios rectores del nuevo código penal, es

decir, esta norma viola los artículos 10, 11 de la ley 599, negando así dichos principios, cuyos fines tienden a garantizar la dignidad humana, el debido proceso, etc.

Seguidamente el actor hizo una sustentación de la forma en que, según su parecer, el legislador quebrantó los artículos 10, 11 y 12 del estatuto penal vigente. Argumentación que, por supuesto, resulta claramente improcedente a los fines del examen de constitucionalidad perseguido con la demanda, pues como bien se sabe, en esta oportunidad el cotejo normativo se hace entre la Constitución y la ley, que no entre leyes.

1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Procesal

La ciudadana ÁNGELA MARÍA BUITRAGO RUÍZ, actuando en representación de este instituto interviene en el presente proceso para solicitar a la Corte que declare la exequibilidad de los preceptos demandados. Al respecto se apoyó en un concepto del doctor Vicente Emilio Gaviria, conforme al cual el artículo 402 del código penal eliminó la posibilidad de extinguir la acción penal mediante acuerdo de pago; eliminó la exigencia de pago o compensación de las sanciones administrativas como requisito para extinguir la acción penal; y no contempló como evento de no procedibilidad penal el caso de las sociedades que se encuentren en procesos de la ley 550. Luego expresó:

- Para algunos la ley 599 de 2000 dejó sin opción de aplicación el artículo 655 del Estatuto Tributario, incluida la reforma que aportó el artículo 42 de la ley 633 de 2000. Para otros, siendo la ley 599 una norma general, no puede modificar ni derogar el artículo 655 del Estatuto Tributario, por ser una norma especial.

- El artículo 402 del código penal tiene los sujetos activos plenamente descritos. Los sujetos pasivos están determinados en el Estatuto Tributario, los cuales se deben estimar para integrar el tipo penal previsto en el artículo 402. Siendo claro

que el legislador puede considerar que los respectivos comportamientos atentan contra los bienes jurídicos protegidos, donde el plazo señalado también está permitido dentro de la potestad de configuración legislativa.

2. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La ciudadana EDNA PATRICIA DÍAZ MARÍN, obrando en representación de esta unidad administrativa especial solicita a la Corte declarar la constitucionalidad de la disposición acusada, con fundamento en los siguientes argumentos:

- La omisión del agente retenedor o autorretenedor, al no consignar las sumas retenidas no viola el artículo 28 constitucional, por cuanto el mismo no adquiere ningún tipo de deuda con el Estado, siendo un mero recaudador o intermediario a quien se le ha asignado la función pública de recaudar dineros provenientes de impuestos y ponerlos a disposición del Estado para el cumplimiento de sus fines.

- La vulneración del artículo 29 superior tampoco se da por cuanto la presunción de inocencia se garantiza en las normas demandadas, esto es, al tenor del debido proceso se pueden allegar pruebas y controvertir las aducidas por el otro extremo, con la concurrencia de las causales eximentes de responsabilidad penal.

- Asimismo el artículo 402 del código penal se ajusta al principio de unidad de materia en la medida en que guarda perfecta armonía con las demás normas penales, aun cuando la conducta se refiera a una omisión en el cumplimiento de una obligación tributaria por parte de los agentes de retención, en donde está claramente determinada su tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad. Tipo penal que a su vez se halla en armonía con los principios rectores del código penal.

- La retención en la fuente no constituye una expectativa sobre el impuesto que debe pagar el contribuyente o responsable, sino un instrumento jurídico que le

permite al Estado contar con el impuesto en la misma vigencia fiscal en que se causa, lo cual le da pleno sustento a la conducta sancionada en el campo penal y tributario. En relación con las obligaciones del agente retenedor para con el erario público se pronunció la Corte en sentencia C-1144 de 2000, donde se declaró la constitucionalidad de la norma demandada.

En cuanto al límite temporal de dos meses siguientes a aquel en que se efectuó la respectiva retención, cuando el agente retenedor no consigna las sumas retenidas, es importante señalar que fue precisamente la Corte Constitucional quien en sentencia C-285 de 1996 declaró inexecutable el artículo 665 del Estatuto Tributario por carecer del elemento temporal la configuración del tipo penal, pues esa indeterminación dejaba el dispositivo al criterio y arbitrio del intérprete, razón por la cual en los ordenamientos penal y tributario se contempló el término en comento. Lo que por otra parte no implica una responsabilidad objetiva, dado que lo que se castiga es la conducta omisiva del agente retenedor, autorretenedor o declarante del IVA, la cual pone en peligro el bien jurídico de la administración pública.

Debe agregarse que el artículo 572 del Estatuto Tributario señala los representantes que deben cumplir deberes formales de sus representados, mencionando en su literal c) a los gerentes, administradores y en general los representantes legales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho, lo cual puede ser delegado en funcionarios de la empresa delegados para el efecto, informando de tal hecho a la Administración de Impuestos. En este sentido el artículo 665 del Estatuto Tributario dice que tratándose de sociedades u otras entidades, salvo que se informe a la Administración el nombre de la persona encargada de retener, autorretener o declarar IVA, las sanciones recaen sobre el representante legal.

En cuanto al artículo 402 de la ley 599 de 2000 debe decirse que la condición de recaudador no hace a la persona deudora para con el Estado, toda vez que no se presenta la relación directa, natural y jurídica con el Estado; no se puede partir del concepto deuda que es de carácter civil para aplicar el artículo 28 de la Constitución.

Al respecto la Corte Constitucional dejó claro el concepto de deuda en fallo del 30 de agosto de 2000, expediente D-2856. El agente retenedor o recaudador es la persona encargada de realizar una específica función que la ley le otorga para esos efectos, es un intermediario entre las personas que tienen la obligación legal de pagar la retención en la fuente y el Estado. El agente retenedor al desarrollar su labor adquiere la calidad de servidor público que debe consignar dentro de un término los dineros recaudados por los citados conceptos.

El precepto en comento cumple con todos los elementos objetivos y subjetivos del tipo para garantizar el cumplimiento del debido proceso. El sujeto activo es el agente retenedor o recaudador; el sujeto pasivo es el Estado; se define la conducta y su temporalidad circunscrita a no consignar las sumas retenidas por impuestos dentro del plazo estipulado de dos meses, por lo cual dicha conducta se equipara a una apropiación indebida de dineros estatales, cuya ocurrencia provoca la iniciación de un proceso penal para determinar la responsabilidad del agente. Se concluye así que existe una gran diferencia entre deuda y propiedad, por tanto el agente retenedor no le debe al Estado, sino que se apropia de lo que no le corresponde.

Frente a la presunta vulneración del artículo 29 superior debe observarse que el elemento temporal es de gran importancia, porque si bien es cierto, una persona se presume inocente, no lo es menos que el agente retenedor pasados dos meses, sin haber consignado los dineros recaudados, se subsume dentro del tipo penal. El desarrollo del proceso garantiza que si el implicado es inocente, pueda aportar pruebas, controvertir otras, invocar causales eximentes de responsabilidad, etc.

La norma penal tampoco quebranta el principio de unidad de materia porque el precepto es un tipo abierto que por tanto conduce a la aplicación de otros estatutos como el Tributario, a fin de establecer el significado de cada uno de los conceptos contemplados en el mismo. Además el código penal contiene variedad de materias, tales como ecología, contratación administrativa, salud, tributos, informática,

contabilidad, etc. El estado protege los distintos bienes jurídicos a través de tipos penales. La unidad de materia es respetada por el artículo 402 de la ley 599 de 2000, porque dónde más podría estar que en el código penal. En la misma perspectiva tampoco existe desconocimiento de los principios rectores de la ley penal.

En lo atinente al artículo 42 de la ley 633 del 2000 los aspectos por los cuales se demanda ya habían sido conocidos por la Corte con ocasión de la demanda presentada contra el artículo 22 de la ley 383 de 1997, que precisamente reincorporó al Estatuto Tributario el artículo 665. Norma que fue declarada exequible en sentencia C-1144 de 2000. Empero, sin pretender aducir cosa juzgada, y considerando que el artículo 665 fue modificado por el artículo 42 de la ley 633 de 2000, es de registrar que la modificación sólo consolidó en un párrafo aspectos que exoneran de responsabilidad al agente retenedor. Asimismo tuvo en cuenta la inaplicabilidad de la norma para aquellas sociedades en concordato, liquidación forzosa administrativa, toma de posesión por la Superintendencia Financiera y las admitidas en ley 550 de 1999. En lo demás el texto conserva su tenor literal, tal como fue analizado por la Corte en la sentencia C-1144 de 2000.

- Ahora, si bien es cierto que el artículo 665 remite al peculado por apropiación, no lo es menos que por favorabilidad y especialidad creo una norma con una pena bastante menor.

3. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El ciudadano JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ, actuando en su calidad de Presidente del Instituto Colombiano de Derecho tributario interviene en este proceso para solicitar a la Corte la declaración de inexecutable de las disposiciones demandadas, por las razones que a continuación se expresan.

El Instituto ratifica todas y cada una de las opiniones que emitió en el concepto de 24 de septiembre de 2001, en el proceso que culminó con la sentencia C-262 de 2002.

En relación con el nuevo cargo propuesto por el actor, referido al artículo 29 de la Constitución por supuesta violación de la presunción de inocencia,

El Instituto considera que no le asiste razón, porque, de un lado, el legislador es libre de establecer el elemento temporal de los delitos en la forma como lo considere conveniente y, de otro, también le es válido configurar tipos específicos y especiales de peculado. La creación legislativa de un elemento temporal del delito y el establecimiento de un delito autónomo de peculado para los retenedores, autorretenedores y responsables del IVA, dentro de cualquier análisis coherente no puede conducir a la afirmación de que con ello se esté violando el principio de presunción de inocencia y se esté estableciendo una presunción de mala fe. Ninguno de los derechos garantía del debido proceso se vulnera como consecuencia de estos argumentos señalados por el autor.

Antes de emitir su concepto sobre la exequibilidad de la norma, el Instituto efectuó un análisis de dos sentencias de la Corte en las cuales se examinaron las normas que regulaban la responsabilidad penal de los agentes de retención en la fuente y los responsables del IVA.

Expresa que en la Sentencia C-285 de 1996 se declaró inexecutable el artículo 665 del Estatuto Tributario debido a que el tipo penal consagrado en la norma carecía del elemento temporal necesario para determinar el momento en el cual se configuraba el hecho típico, lo cual constituía una violación de los derechos a la libertad y el principio de legalidad de la pena.

Manifiesta, por otro lado, que mediante sentencia C-1144 de 2000, la Corte declaró la exequibilidad del artículo 22 de la Ley 383 de 1997, que consagraba la responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA. Señala el Instituto que la Corte determinó que es legítimo que la ley haya asignado a los agentes retenedores responsabilidad penal derivada del incumplimiento de sus deberes, que para el caso, se asimilan a los de los funcionarios del Estado que manejan dineros de propiedad de la Nación.

En segundo orden el experto técnico efectúa unos breves comentarios sobre la vigencia de la norma, y al respecto afirma que puede presentarse una duda de interpretación sobre la posible derogación total o parcial de la norma acusada que hubiese podido producir el artículo 42 de la Ley 633 de 2000, norma que unificó los parágrafos 1 y 2 del estatuto tributario en un solo párrafo. En concepto del Instituto, aunque dicha modificación se refiere formalmente al artículo 665 del Estatuto Tributario, realmente está modificando el artículo 402 del Código Penal, en todo aquello que le sea contrario. Concluye este punto afirmando que aunque el actor sólo demandó el artículo 402 del Código Penal, la norma que debe ser objeto de análisis de constitucionalidad por la Corte es el artículo 402 del estatuto penal con la modificación introducida por la Ley 633 de 2000.

Naturaleza Jurídica de la norma demandada.

El experto técnico efectúa un análisis de los elementos del tipo penal, precisando para cada una de las hipótesis normativas, el sujeto activo, el sujeto pasivo, la conducta, el elemento temporal, la sanción penal y el bien jurídico tutelado.

El Instituto efectuó un completo análisis sobre la configuración legal del deber de retener y recaudar tributos, y de las implicaciones del mismo sobre las nociones de retenedor y autorretenedor del impuesto, así como de recaudador del IVA, en los siguientes términos:

Sistema de Retención en la Fuente

El sistema de retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause.

Para efecto de la retención en la fuente, el pago es la prestación de lo que se debe, o sea, el cumplimiento de la obligación previamente contraída. A su vez, se entiende por "abono en cuenta", el reconocimiento legal y contable del nacimiento de la obligación.

En la actualidad la retención en la fuente se practica bajo una doble modalidad jurídica: Como abono en cuenta del impuesto que haya que liquidarse, o como recaudo del impuesto definitivo fijado por la ley.

El Instituto precisa en este acápite lo que en su concepto son la definición y el alcance de la expresión "sumas retenidas". Al efecto señala que en la ley 38 de 1969 se definieron como las sumas efectivamente retenidas es decir, las cantidades que efectivamente detraía el agente de retención al sujeto pasivo o contribuyente del respectivo impuesto. Agrega que a partir de la vigencia del Decreto Extraordinario 2503 de 1987, se debe entender por sumas retenidas, los valores causados de retención en la fuente, por cuanto las retenciones se practican o descuentan al momento del pago o abono en cuenta.

Concepto del Procurador General de la Nación

El Procurador General de la Nación rinde el concepto correspondiente solicitando a la Corte declarar exequible el artículo 402 del código penal, al propio tiempo que declararse inhibida para resolver respecto del cargo de violación del

principio de unidad de materia y respecto de la acusación contra el artículo 42 de la ley 633 de 2000. Los fundamentos de su concepto son estos:

- El artículo 10 de la ley 38 de 1969 establecía la responsabilidad penal de los recaudadores haciéndoles extensiva la sanción prevista para el peculado por apropiación a quienes no consignaren a favor del erario las sumas retenidas o percibidas por concepto de retención en la fuente de IVA dentro de los primeros quince días calendario del mes siguiente a aquel en que se haya hecho el pago o abono en cuenta. Plazo éste que figuraba en el artículo 4 de la misma ley y que posteriormente fue derogado por el decreto 2503 de 1987.

- La ley 75 de 1986 le otorgó facultades extraordinarias al Presidente para expedir el Estatuto Tributario, en cumplimiento de lo cual expidió el decreto 624 de 1989 que a su vez reprodujo el artículo 10 de la ley 38 de 1969, sin tener en cuenta la remisión que éste hacía al artículo 4 ibídem. De este modo se prescindió del elemento temporal del peculado, razón por la cual la Corte en Sentencia C-285 de 1996 declaró inexecutable esta disposición, exhortando al Congreso para que expidiera una norma de similar contenido que contuviera todos los elementos del tipo.

- Consecuentemente se dictó la ley 383 de 1997, por la cual se reguló en su artículo 22 como delito autónomo de peculado por apropiación la conducta omisiva de los agentes retenedores (art. 665 Estatuto Tributario), manteniendo el modelo descriptivo de la conducta punible contenida en la ley 38 de 1969, pero incorporando el elemento temporal e incluyendo dos párrafos relativos a la cesación de procedimiento y a la exclusión de responsabilidad penal.-

- Estos párrafos fueron modificados por el artículo 71 de la ley 488 de 1998, señalando que la extinción de la obligación tributaria también incluye el pago de intereses y sanciones; donde el pago, en lugar de producir la cesación de procedimiento, es tomado como ausencia de responsabilidad penal; además se

incluyó como causal de extinción de responsabilidad el acuerdo de pago y se descartó de la órbita de aplicación del delito a las sociedades vigiladas por la superintendencia bancaria que se encontraren en proceso de toma de posesión.

- El artículo 22 de la ley 383 de 1997 (actualizado) fue declarado exequible en sentencia C-1144 de 2000, salvo los parágrafos 1 y 2, respecto de los cuales se declaró inhibida por sustracción de materia. En este sentido:

El artículo 22 de la ley 383 de 1997, salvo sus parágrafos 1 y 2, debe entenderse modificado por el artículo 402 de la ley 599 de 2000, pues este consagró como delito autónomo la omisión del agente retenedor o recaudador de consignar las sumas retenidas por concepto de retención en la fuente y de impuesto sobre las ventas, dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración. Además, amplió el hecho punible a los encargados de recaudar tasas o contribuciones públicas que no las consignen dentro del término legal. Al referirse a la extinción de la obligación tributaria no incluyó el pago de sanciones y dicha extinción, en lugar de dar lugar (sic) a la ausencia de responsabilidad penal quedó como causal para proferir resolución inhibitoria; preclusión de investigación o cesación de procedimiento. Igualmente, el tipo penal tampoco contiene ninguna exclusión para las sociedades como las señaladas en los artículos 22 de la ley 383 de 1997 y 71 de la ley 488 de 1998.

El artículo 42 de la ley 633 de 2000 unificó los parágrafos 1 y 2 del artículo 665 del Estatuto Tributario, es decir, del artículo 22 de la ley 383 de 1997, exigiendo nuevamente el pago de intereses y sanciones para que pueda operar la extinción de la obligación tributaria caso en el cual no habrá lugar a responsabilidad penal, igual consecuencia se produce cuando el agente retenedor suscriba un acuerdo de pago por las sumas adeudadas y lo cumpla en debida forma. Esta disposición excluye de la órbita de aplicación del delito a las sociedades que se encuentren en concordato, en

liquidación forzosa administrativa, en proceso de toma de posesión, o hayan sido admitidas dentro de un acuerdo de reestructuración a los que se refiere (sic) la ley 550 de 1999, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas.

El artículo 474 de la ley 599 de 2000 estableció que a partir de su vigencia, 23 de julio de 2001, las normas que contemplaban y modificaban el decreto 100 de 1980 quedaban derogadas, y como el artículo 42 de la ley 633 de 2000 complementaba el decreto 100 de 1980, al entrar a regir el Código Penal lo dispuesto en el artículo 42 quedó derogado expresamente; por lo tanto, la norma que se encuentra vigente es la contenida en el artículo 402 del Código Penal –ley 599 de 2000-. Sin embargo, el artículo 42 de la ley 633 de 2000 puede estar produciendo efectos, pues en punto del acuerdo de pagos para extinguir la obligación tributaria y de exclusión de algunas sociedades de la órbita de aplicación del delito esta disposición es más favorable que la contenida en el artículo 402 del Código Penal; pero, aun cuando el artículo 42 de la ley 633 es objeto de la presente demanda, al revisar su contenido se observa que la disposición sólo versa sobre las causales de exclusión de responsabilidad penal, aspecto que no es objeto de la presente demanda; razón por la cual, este Despacho se abstendrá de efectuar el análisis de constitucionalidad de esta disposición. Por tanto, el concepto del Ministerio Público recaerá exclusivamente sobre lo dispuesto en el artículo 402 de la ley 599 de 2000, ya que la acusación se erige exclusivamente en la consagración del delito autónomo al que éste hace referencia.

- La recaudación de algunos de los impuestos administrados por la DIAN se hace a través de agentes retenedores, quienes en modo alguno son sujetos pasivos de la obligación tributaria, sino meros intermediarios entre el Estado y los contribuyentes. Son recaudadores de las sumas correspondientes a determinados impuestos, que por tanto constituyen dineros que pertenecen al fisco y que deben ser consignados oportunamente, pudiendo el Estado impulsar coercitivamente las consignaciones, señalando al efecto sanciones de tipo administrativo y penal.

- Por ello el legislador decidió a través del artículo 402 establecer un tipo penal en el que puede incurrir el agente retenedor o recaudador, por omitir consignar lo recaudado en un lapso específico, contemplando una pena inferior a la prevista para el peculado por apropiación, pues el juicio de reproche debe ser menor para el particular que para el servidor público que debe observar especial lealtad para con la Administración. Por tanto, la variación sustancial recae sobre la pena aplicable.

- En consecuencia, como el artículo 402 no estipula como sujeto activo del delito a los contribuyentes, que son los deudores de la obligación fiscal, sino que penaliza la conducta omisiva del agente retenedor, es incorrecto afirmar que dicho artículo establece la prisión para deudas, ya que lo que el Estado está castigando no es el incumplimiento en el pago de una deuda, sino el incumplimiento de la función recaudadora en términos de la posterior consignación que les compete a los agentes retenedores, que son meros intermediarios entre los contribuyentes y la administración de impuestos. Así lo precisó la Corte en sentencia C-1144 de 2000 al declarar exequible el artículo 22 de la ley 383 de 1997, al sostener que la situación de la persona designada legalmente para responder por el recaudo del IVA y de la retención en la fuente, en manera alguna se asemeja a la de aquella que se encuentra en mora de cubrir una deuda civil y, en menor medida, a la del ciudadano que está obligado a soportar ciertas cargas tributarias.

Cabe destacar que en el caso de los impuestos que se rigen por el sistema de causación, el hecho punible operará sólo cuando se ha recibido efectivamente el pago y no cuando se realizan los abonos en cuenta, pues el verbo rector del tipo penal es claro al referirse a las sumas efectivamente recaudadas, auto-retenidas y recaudadas.

- Por este aspecto no prospera el cargo. Además, se podría afirmar que frente a él ha operado la cosa juzgada material, dado que la Corte ya se había pronunciado

sobre el contenido normativo del precepto acusado cuando éste hacía parte de otra disposición.

- Los principios de unidad de materia y legalidad tampoco resultan transgredidos por el artículo 402 del Código Penal, dada su conexidad lógica y temática para con los preceptos de este estatuto, como que se trata de una conducta que a juicio del legislador merece reproche social, y por tanto tipificación. Hay por tanto una clara relación teleológica y sistemática que acompañan el artículo 402 con el artículo 158 superior. Vale la pena precisar que el actor no estructuró adecuadamente el cargo, razón por la cual la Corte debería declararse inhibida sobre este particular.

- En lo atinente a la supuesta violación del principio de legalidad se destaca que la norma dispone que en las sociedades el sujeto pasivo del delito es la persona natural responsable del cumplimiento de la obligación. Lo cual obliga a las sociedades a precisar la persona natural que debe atender lo concerniente a las obligaciones tributarias. Por ello no es cierto que tratándose de sociedades el sujeto activo del delito esté indeterminado.

- Tampoco es cierto que la norma estipule una responsabilidad objetiva, toda vez que la conducta se encuentra debidamente descrita y admite la aplicación de las causales de inculpabilidad. Y menos cierto es afirmar que el bien jurídico protegido no se garantiza con la descripción inserta en el artículo 402 de la ley 599 de 2000. Por el contrario, la buena marcha de la Administración queda tutelada con la norma en cuestión.

Consideraciones y Fundamentos

Planteamiento del problema

Considera el actor que los artículos 402 de la ley 599 de 2000 y el 42 de la ley 633 de 2000 quebrantan los artículos 28, 29 y 158 de la Constitución por cuanto con ellos se está consagrando la privación de la libertad por deudas fiscales, se desconoce la presunción de inocencia y se presume la mala fe y, por último, se desconoce el principio de unidad de materia en la medida en que el artículo 402 no se ajusta a los principios rectores establecidos en la ley 599 de 2000.

La obligación tributaria ha sido definida por esta corporación en varias oportunidades, siendo pertinente recordar la siguiente:

La doctrina y la jurisprudencia hacen consenso al definir la obligación tributaria como un vínculo jurídico entre el Estado y las personas, en virtud del cual éstas tienen para con el mismo el cumplimiento de una prestación que se desdobra en dar, hacer y no hacer. Concepción que a su vez se erige al amparo de los siguientes elementos integrantes:

1) El sujeto activo o acreedor, que es el Estado, el cual se concreta y particulariza a través de los correspondientes órganos y dependencias del orden nacional y territorial.

2) El sujeto pasivo o deudor, constituido por los contribuyentes y los no contribuyentes, sean personas naturales, jurídicas, sociedades, o asimiladas.

3) El objeto u obligación que consiste en dar, hacer y no hacer. Es decir, dar: en cuanto el sujeto pasivo tiene que pagar el valor del impuesto a cargo en efectivo, con títulos valores u otros medios económicamente idóneos; hacer que se traduce en una serie de actos positivos, tales como declarar, retener en la fuente, certificar esa retención, e informar en los casos y condiciones que la Administración Tributaria lo exija con arreglo a la Constitución y la ley. Conductas que por otra parte explican el hecho de que los no contribuyentes sean considerados sujetos pasivos de la obligación fiscal, pues según se aprecia, el carácter de sujeto pasivo no es exclusivo de quienes están obligados a pagar. Antes bien, el simple llamado o invitación a un

no contribuyente para que rinda legalmente cierta información ante la Administración Tributaria, lo hace sin más sujeto pasivo de la obligación tributaria; no hacer, que implica una abstención, entendida ésta como la prohibición legal de evadir o eludir el tributo.

4) la causa, que es de dos naturalezas a saber, causa remota, o sea la ley misma, por cuanto no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca; causa inmediata, o sea el hecho económico, también conocido como hecho generador o hecho imponible. El cual constituye la materia prima de la base gravable obtenida a través del procedimiento denominado depuración de la renta. Base que por ende soporta la aplicación de la tarifa correspondiente, a fin de establecer el monto impositivo a cargo del sujeto pasivo.

En el ámbito del impuesto sobre la renta y complementarios, en cuanto al sujeto activo y al sujeto pasivo de la obligación impositiva conviene agregar:

Dentro de un espectro más amplio el sujeto activo comporta una configuración compleja que abarca la creación del tributo, su administración, recaudo y ejecución presupuestal en términos de gasto. Teniéndose al respecto: i) el Congreso, las asambleas y concejos son competentes para imponer tributos en tiempos de paz, sin perjuicio de la potestad presidencial para establecer nuevos tributos o modificar los existentes en los estados de excepción; ii) la administración de los tributos de los diferentes órdenes reside particularmente en la DIAN, en las secretarías de hacienda territoriales y en las demás entidades o dependencias que determine la ley y el reglamento, concentrándose su función –por regla general- en las labores de fiscalización, determinación, discusión, cobro, devolución y contabilización de las respectivas exacciones; iii) el recaudo, que hoy le compete a la red bancaria[2] en lo relativo a los impuestos administrados por la DIAN, advirtiendo que en el plano territorial este proceder ha venido ganando amplio arraigo institucional; iv) previo el ejercicio de unidad de caja,[3] y una vez situados los

recursos en las diferentes entidades del Estado, los respectivos ordenadores del gasto proceden a ejecutar presupuestal y monetariamente las partidas apropiadas.

Decisión

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, oído el concepto del Procurador General de la Nación y cumplidos los trámites y requisitos que contempla el decreto 2067 de 1991, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución.

RESUELVE

1. Declárense EXEQUIBLES los tres primeros incisos del artículo 402 de la ley 599 de 2000, por los cargos examinados.
 2. Declárase INHIBIDA la Corte para resolver de fondo sobre el artículo 42 de la ley 633 de 2000, por ausencia de cargos.
 3. Cópiese, notifíquese, comuníquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.
- Sentencia corte constitucional No. C-15 de 1993 sobre art. 228 de la constitución política.
 - Sentencia 25000232700020090022401 (19412) del consejo de estado –sala del contencioso Administrativo- demanda del banco GNB Sudameris S.A a la DIAN.

2.2 Marco Teórico Conceptual

A continuación, se realizará una descripción de los conceptos más importantes para solicitar una devolución o compensación de IVA:

¿Qué es un saldo a favor?

Es el resultado de la depuración en la liquidación que hace un contribuyente al elaborar la declaración del impuesto.

¿De dónde proviene el saldo a favor?

El saldo a favor se origina, cuando se presenta alguna de las siguientes situaciones:

- Cuando el contribuyente tiene un exceso del IVA descontable sobre el IVA generado.
- Cuando se presenta un exceso en retenciones en la fuente practicadas al responsable.
- Cuando en los insumos o materias primas para la elaboración del producto final se encuentran gravadas con la tarifa general del 16%, pero el producto está gravado con una tarifa inferior (5%).
- Cuando se efectúen pagos en exceso o de lo no debido de IVA, según (Legis Editores, 2015)

¿Cuáles son las modalidades en que se puede solicitar los saldos a favor?

Los contribuyentes pueden usar un saldo a favor, a través de uno de los siguientes mecanismos:

- La compensación, es un modo de extinguir obligaciones, ello conlleva a que deben existir deudas por concepto de impuestos, anticipos, intereses, retenciones o sanciones ante la DIAN y un saldo a favor con el cual se pretende cancelar dichas obligaciones.
- La devolución, que consiste en un mecanismo donde la DIAN, regresa al sujeto pasivo el valor correspondiente por el concepto de saldo a favor.
- La imputación, consiste en trasladar el saldo a favor liquidado en una declaración tributaria, hacia la próxima declaración del mismo impuesto presentada en el periodo inmediatamente siguiente de acuerdo con el artículo 815 y 850 del Estatuto Tributario.

¿Qué es una devolución?

Acción por la que el contribuyente solicita a la DIAN, el reintegro de un saldo a favor, el cual se determina en la liquidación privada de sus declaraciones, y se puede exigir su pago a través de: cheque, TIDIS (Títulos de devolución de impuestos) o giro a cuenta bancaria según el artículo 850 del Estatuto Tributario.

¿Qué requisitos deben cumplir las declaraciones tributarias?

Para que una solicitud de devolución de saldos a favor sea procedente, en primera instancia la declaración tributaria que genera el saldo a favor, debe haber sido presentada oportunamente, y para el caso específico del IVA, estas declaraciones deben estar firmadas por contador público, siempre y cuando el contribuyente se encuentre obligado a llevar contabilidad.

¿Cuál es el término para solicitar la devolución de Saldos a favor?

La solicitud de devolución de saldos a favor de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar según el artículo 855 del Estatuto Tributario.

Dicha solicitud se presentará de acuerdo a las siguientes indicaciones:

- Exportadores de bienes y servicios del artículo 481 del Estatuto Tributario, 2015), deberán presentar la solicitud de devolución a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del termino para declarar. El periodo de devolución es bimestral.
- Productores de bienes exentos del artículo 477 del Estatuto Tributario, la primera oportunidad a partir del mes de julio del mismo año, previa presentación de las declaraciones de los primeros tres bimestres de cada año gravable, y del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año o periodo gravable inmediatamente anterior.
- La segunda oportunidad una vez presentada la declaración correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable y las declaraciones bimestrales de IVA de los bimestres respecto de los cuales se va a solicitar la devolución y hasta dos años contados a partir de la fecha de vencimiento del término para declarar. El periodo de devolución es de dos años, excepto cuando el productor se someta al nuevo sistema de facturación electrónica.
- Productores que aplican factura electrónica, de bienes exentos del artículo 477 del Estatuto Tributario, la solicitud de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar. El periodo de devolución es bimestral.

- Por tarifa diferencial de los bienes y servicios de los artículos 468-1 y 468-3 Estatuto Tributario 2015, el plazo para presentar la solicitud de devolución es de un mes contado a partir de la fecha, de presentación de la declaración de renta del periodo en que se originó el saldo a favor. El periodo de devolución es anual. Responsables que ostenten la calidad de operador económico, por bienes éxitos del artículo 477 del Estatuto Tributario, bienes y servicios de los artículos 468-1 y 468-3 del Estatuto Tributario, deberán presentar la solicitud de devolución a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar.

Se entiende por laxitud de la norma el criterio de dejar por fuera de la noción de «delito» el ocultamiento de cargas fiscales, tales como la evasión, la elusión, el fraude fiscal y la planificación tributaria. Esto ha sido controvertido y el Congreso, en muchas oportunidades ha pretendido enmarcar dentro del derecho penal general las violaciones a las obligaciones fiscales.

Para una mejor comprensión del marco conceptual que fundamenta esta tesis conviene distinguir dos situaciones frente a las obligaciones tributarias:

- Cuando la obligación tributaria nace por hechos del contribuyente. En este caso la obligación tributaria es adquirida en virtud de que el Estado impone una carga fiscal sustancial, de modo que la obligación de pagarla obedece a la potestad del gobierno de imponer a los ciudadanos la obligación de contribuir para atender al sostenimiento del gasto público.
- Cuando la obligación tributaria no es una carga del contribuyente sino que el Estado delega a particulares la función pública para recaudar y consignar a su nombre los dineros que son objeto del tributo¹, como los provenientes por

¹ La Sentencia C-009 de 2003 de la Corte Constitucional dice al respecto: "se entiende que el retenedor es la persona natural o jurídica, contribuyente o no contribuyente, sobre la cual el Estado descarga el

concepto de retenciones en la fuente y el impuesto sobre las ventas. En este caso, lo que se contrae es una deuda con el Estado no como una carga impositiva, sino que se paga para cumplir esa delegación o encargo. El impago de tal imposición, en consecuencia, es producto del incumplimiento de un deber para con el Estado, el cual confió en la buena fe del agente retenedor para que lo sustituyera ante un tercero que entregó una suma de dinero con destino a las arcas del Estado. Así pues, el sujeto infractor está incumpliendo un mandato que le dio el Estado, al apropiarse de dineros públicos. En el Código Penal colombiano, esta conducta tributaria se tipificó en un principio como "peculado por apropiación", pero insertado conocido hoy como tipo penal "omisión del agente retenedor o recaudador" (art. 402) y no como un fraude fiscal, y por tanto es un hecho punible contemplado en el Código Penal.

2.2.1 Fraude Fiscal

En síntesis, es posible afirmar que el fraude fiscal se configura con el abuso de la norma jurídica que proporciona un camino seguro para eludir la responsabilidad ocultando o alterando los hechos económicos con la consecuente disminución del valor de los tributos a pagar y de esta forma evadir el objetivo que el espíritu de la ley pretende y que no es más que aplicar el principio de eficacia y proporcionalidad en el tributo.

En este orden de ideas, el concepto 051977 de agosto 2 de 2005, emitido por la Oficina Jurídica de la DIAN, donde la figura de fraude fiscal, como desarrollo doctrinal, comprende aquellas conductas que, a pesar de no estar tipificadas

ejercicio de una función pública: la obligación de recaudar y consignar a su nombre los dineros materia del tributo. Desde esta perspectiva, el agente retenedor no puede confundirse con el sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente en cuanto no asume ninguna carga impositiva, viéndose limitada su actividad, a la simple cooperación con el fisco en la dispendiosa labor del cobro o recaudo del impuesto"

expresamente por el legislador como infractoras del orden jurídico, son contrarias a la finalidad de la ley, y, en tal sentido, constituyen una herramienta de interpretación que da alcance a los principios constitucionales enunciados.

Así las cosas las características del fraude fiscal son las siguientes:

- Los vacíos jurídicos permiten que no se infrinja directamente la ley.
- La realidad económica no se ajusta a la realidad formal.
- Se presenta una desviación de los objetivos perseguidos por el legislador, al tener como finalidad aminorar o eliminar la carga tributaria.

Aquí hay que aclarar que el fraude fiscal es una figura autónoma que en un determinado escenario puede tener connotaciones de carácter penal pero que impone que obligatoriamente se configuren los presupuestos que la ley penal tipifica como punibles y que requieren una valoración de la responsabilidad subjetiva del sujeto activo que incurre en ellos. En este sentido, puede ser que el fraude fiscal tenga elementos en común con otros tipos penales como el fraude procesal, la falsedad material o ideológica, etc., aunque independiente del proceso penal dado que para su determinación no se requiere una valoración previa que califique penalmente la conducta del contribuyente.

Por otra parte, la figura del fraude fiscal entraña una responsabilidad objetiva por la tergiversación de las obligaciones tributarias que acarrea sanciones para el implicado, como es el caso de la sanción por inexactitud contemplada en el artículo 647 del Estatuto Tributario. De esta forma, siempre que en aplicación del concepto de fraude fiscal se demuestren los supuestos de hecho que dan lugar a las sanciones tributarias, estas deberán imponerse, como normalmente ocurre en desarrollo de los

procesos de control al cumplimiento de obligaciones formales y determinación oficial del impuesto.

El fraude fiscal no está consagrado expresamente en la ley colombiana. Cabe entonces preguntar: ¿en Colombia se puede aplicar el concepto de fraude fiscal? A este interrogante la Oficina Jurídica de la DIAN argumentó la siguiente tesis jurídica: "la aplicación en Colombia del concepto de fraude fiscal es plenamente viable en desarrollo de los principios constitucionales de legalidad, equidad, eficiencia, justicia y progresividad".

Por su parte, la Honorable Corte Constitucional en Sentencia C-015 de enero 21 de 1993, desarrolló el concepto de fraude fiscal, en términos de evasión y elusión.

2.2.2 Evasión Fiscal

Conforme a la doctrina sugerida por la publicación Derecho tributario del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, se entiende por fraude a la ley fiscal "la evasión que reviste formas sofisticadas, mediante el encadenamiento de actos o contratos formalmente válidos que persiguen un objetivo evasista, no justificándose comercialmente, de manera que de no haberse organizado determinada actividad económica o empresa, con esa diversidad de actos, el impuesto sería superior".

La evasión es el impago voluntario de tributos establecidos por la ley; no se concreta en el ocultamiento del hecho imponible tras las formas, sino que a pesar de su ocurrencia el contribuyente no paga el impuesto adeudado.

Cuando la evasión es deliberada y se ejecuta a través de maniobras ideadas por el contribuyente para sustraerse del pago de los tributos, adquiere la connotación de fraude fiscal, y sometida a penas dentro del derecho criminal por ser considerada como un delito.

2.2.3 Elusión Fiscal

La elusión fiscal o elusión tributaria se define como una estrategia o mecanismo tendiente a no pagar determinados impuestos que dentro de la realidad económica el contribuyente está obligado a pagar pero que se aprovecha de maniobras legales amparadas en los vacíos jurídicos no previstos por el legislador al momento de redactar la ley. Estos vacíos pueden generarse a causa de imprecisiones en la redacción de la ley o porque el legislador no previó los efectos contradictorios u otro tipo de situaciones que se desatan al entrar en vigencia las leyes y que permiten que los contribuyentes disfracen el nacimiento a la vida jurídica del hecho generador del impuesto o aumento de base gravable y que permiten eludir o disminuir su monto.

Se diferencia de la evasión tributaria porque no se viola la letra de la ley de modo que no se produce infracción alguna. El uso de argucias y tecnicismos legales para no pagar impuestos no es jurídicamente reprochable, aun cuando moralmente - según algunos tratadistas- pudieren ser reprochables en vista de que los actos que tienden a evadir impuestos, no se emplean buscando fin económico alguno más que la disminución o desaparición de la obligación tributaria.

La elusión fiscal, en el plano terminológico y normativo, es objeto de discusión. A ella suelen remitirse las diferentes técnicas y procedimientos de minimización de la carga fiscal, que no suponen evasión en cuanto se dirigen a evitar el nacimiento del hecho que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria. Algunos consideran que la elusión, a diferencia, de la evasión, representa una violación indirecta - admisible en algunos casos e inadmisible en otros (cuando se

abusa de las formas jurídicas para evitar o reducir la carga fiscal) - de la ley tributaria. De otra parte, lo que distingue a la elusión fiscal del ahorro fiscal, es la colocación del contribuyente en áreas de comportamiento y de actividad no indiferentes para el legislador, pero deficientemente reguladas por éste o no comprendidas de manera efectiva por sus normas.

No siempre es clara la distinción entre una y otra calificación dada la frondosidad y complejidad de las normas tributarias.

La elusión tributaria es una consecuencia del principio de legalidad del tributo, ya que como el impuesto debe venir establecido por la ley, entonces no puede cobrarse un impuesto si la ley no lo ha establecido, lo que abre el flanco para aprovechar los puntos débiles que la ley ha dejado.

Algunas posibles técnicas de elusión tributaria son las siguientes:

- Darle a una situación jurídica determinada el estatus de otra distinta, aprovechando alguna clase de conceptualización defectuosa, para aplicarle una ley tributaria más benigna.
- Ampararse en una exención tributaria que por defectuosa técnica legislativa, no había sido prevista para el caso particular en cuestión.
- Incluir bienes en categorías cuya enumeración no está contemplada por la ley tributaria, y por tanto su inclusión dentro del hecho tributario es dudosa, para eximirlos de impuestos.

A diferencia de la evasión tributaria, que por su carácter ilegal y delictivo puede perseguirse mediante una adecuada fiscalización, la persecución de la elusión tributaria es enormemente difícil, ya que en el fondo se trata de situaciones enmarcadas dentro de la misma ley. Las maneras de perseguir estas situaciones son básicamente dos:

- Interpretación por vía administrativa. En casos de aplicación dudosa de la ley tributaria, los servicios encargados de la recaudación del impuesto pueden emitir decretos y reglamentos de carácter administrativo, que por vía de interpretación incluyan o excluyan deliberadamente ciertas situaciones, para de esa manera tapar los resquicios dejados por la ley.
- Modificaciones legales. Es el propio legislador quien toma a su cargo evitar que se produzcan estas situaciones, estableciendo nuevas leyes que tiendan a corregir estas situaciones. Esto genera una suerte de guerrilla entre el legislador por ampliar las situaciones en que se cobre impuesto, y los abogados y contadores por disminuir las mismas, que le confieren a la legislación tributaria en definitiva la enorme complejidad y carácter técnico y detallista que le son característicos.

2.2.4 Teoría de la corrupción

La conducta dolosa de estafar al fisco mediante la solicitud de devolución improcedente del IVA es delito que puede analizarse en el marco de una teoría de la corrupción que interprete y explique el ilícito tributario en sus modalidades de fraude fiscal, evasión, elusión y planeación tributaria (véase marco conceptual).

Definir qué constituye exactamente corrupción es una tarea compleja, pues no existe una acepción general del término. La palabra corrupción etimológicamente viene del latín *curruptus* descomposición, podredumbre, desintegración. En sentido

figurado, el término pasó a significar proceso degenerativo de las normas y de los valores que se establecen en la sociedad.

En el mundo las sociedades adoptan diferentes posiciones morales, políticas y administrativas respecto de prácticas corruptas. Por ello la violación de la ley tributaria es un fenómeno connatural a cualquier sistema fiscal que ha existido y asume muchísimas modalidades que dependen del contexto sociocultural en el que se desarrollan las naciones. Tratar de eludir el pago de tributos es y será siempre una condición de la naturaleza de las sociedades humanas por diferentes razones, tales como la inclinación de algunos contribuyentes a disminuir el pago de las obligaciones impositivas y demás factores que inducen a otros a adoptar conductas dolosas que se resumen en el dicho popular: "creado el impuesto, inventada la trampa".

En ese orden de ideas, la corrupción es un fenómeno inevitable siempre que algunos miembros de la sociedad tengan la posibilidad de abusar del poder de decisión. Es así como la corrupción es la consecuencia de la mala planeación administrativa, penal y disciplinaria que le presenta a los agentes económicos la existencia de oportunidades de apropiarse de los recursos públicos. La economía ha llevado a cabo un análisis útil y realista de la corrupción, porque parte de una teoría de la acción humana que se basa, precisamente, en las variables claves para entender las acciones corruptas: oportunidades, beneficios y costes (Argandoña, 2000, 12-15).

Esto ha dificultado la construcción de marcos teóricos que den fundamento jurídico a la regulación de sanciones tributarias que hagan más eficiente el poder fiscalizador del Estado, de modo que la norma se vuelve laxa, haciendo inmunes a personas inescrupulosas que continúan su carrera de resistencia impositiva o de fraude fiscal y que en más de una ocasión evaden sus obligaciones impositivas. Todo ello explica por qué las distintas modalidades de ilícito tributario han sido difíciles de tipificar como hecho punible en el Código Penal colombiano.

Cuando al final de la carrera gana el fisco, en medio de los más diversos mecanismos de corrupción de toda una economía subterránea, el contribuyente infractor sufre las sanciones fiscales que le impone el Estado, cuantificadas por el funcionario de la DIAN, obligándole a pagar los impuestos evadidos con los intereses moratorios estipulados por Estatuto Tributario, o a sufrir las sanciones penales que determine la ley. El alcance de estas sanciones, en cuanto a qué tan gravoso es el castigo, sirve de escarmiento a su ilícito proceder.

Las investigaciones fiscales o penales se extienden no solo a los contribuyentes, sino incluso a los contadores y revisores fiscales, por haber cohonestado o permitido el impago de impuestos, o no haber controlado el fraude fiscal, y demás modalidades de ilícitos tributarios, pudiéndolo hacer.

Frente a esta situación se precisa identificar una aproximación teórica a la corrupción. Así las cosas es posible afirmar que la corrupción es la consecuencia lógica de la forma en que el Estado instala y desarrolla su andamiaje siempre en detrimento del bienestar social a través de una conducta dolosa que se produce desde sus altas esferas contagiando hasta sus más sencillos servidores.

De otra parte la corrupción se enmarca dentro de unos comportamientos sociales que se manifiestan con la alteración de un orden (Villamizar, 2001:110) que pueden ser descritos de la siguiente manera:

1. Dentro del ordenamiento jurídico del Estado: la corrupción se configura como una infracción de las normas.
2. El orden del sistema económico: la corrupción es ante todo, un crimen económico que tiene efectos negativos para el bienestar y para la eficacia del desarrollo económico y social.

3. El orden del régimen político: Es posible afirmar que la corrupción se trata de una infiltración del Estado que se relaciona con los estilos de hacer política y la maquinaria impuesta para legitimarla y garantizar su permanencia en el poder a través de la violación del ordenamiento jurídico establecido.

En términos generales, la corrupción puede verse como el mal uso de la autoridad con pretensiones de beneficio personal para obtener no necesariamente ganancias monetarias sino cualquier tipo de beneficio. Para nuestro caso de análisis, la figura de planeación tributaria, aprovechando la laxitud de los beneficios tributarios para manipular, falsificar o retener información, entre otras modalidades de fraude fiscal puede verse como un acto de corrupción, aun cuando tal acto no esté contemplado como un hecho punible en la ley penal ni sancionable en los códigos de ética.

En este mismo orden de ideas, vale la pena mencionar la conducta del funcionario deshonesto que aprovechándose de su posición realiza maniobras que le permitan obtener ingresos mediante ilícitos tributarios difíciles de detectar. El hecho jurídico que da origen a la corrupción se tipifica en el momento en que una persona que puede ser un empleado público, un servidor público o un trabajador oficial y a quien además se le han concedido unas atribuciones para cumplir un deber que redundar en la consecución de los fines del Estado, realiza actividades en beneficio personal que reducen el bienestar social o dañan el interés público.

El fenómeno de la corrupción produce, entre otros efectos, la pérdida de confianza del conglomerado social en el Estado y en los partidos políticos y sus representantes, afecta la producción nacional modificando negativamente el PIB, reduce la asignación de recursos en infraestructura, educación, salud, vivienda y en definitiva hace que las políticas públicas se diseñen para continuar por el camino de

la corrupción pues es claro que el comportamiento se está convirtiendo en política de gobierno.

En su estudio de la corrupción, Klitgard (1994) concluye que mayores serán los incentivos para actuar de manera deshonesto o corrupta, cuando:

- El funcionario tiene capacidad de decisión y está cubierto por un bajo nivel de responsabilidad.
- Cuando las condiciones de control son tan bajas que permiten que el funcionario actúe con la tranquilidad de no ser descubierto y sancionado eficazmente.
- El funcionario impone la autoridad de la institución sobre el cliente.
- Cuando el funcionario no tiene una buena remuneración salarial.
- Cuando la sanción moral por corrupción es mínima. Se olvida el acto y el actor.
- Cuando no existe una motivación ni moral ni económica por ser honestos.
- Cuando el particular con poder económico puede ofrecer una retribución lo suficientemente alta para lograr persuadir al funcionario de ejecutar el delito ya sea por acción o por omisión.

En la misma línea de pensamiento, Gómez y Gallón (2000: 4) identifican siete causas principales para la corrupción en Colombia.

- 1) La ineficiencia que se presenta en el servicio ofrecido por el Estado se puede considerar como el factor más importante y determinante de la corrupción puesto que la fragilidad y ligereza con que se diseñan los sistemas de planeación y control, estimulan a los ciudadanos a ofrecer dinero a cambio de una solución más favorable a sus intereses en forma rápida y eficaz, igualmente los funcionarios se motivan para involucrarse en este tipo de comportamientos.
- 2) La burocracia y la facultad que tiene los funcionarios para decidir basada en una serie de trámites administrativos que disipan la responsabilidad dificultando el esclarecimiento de los hechos y entorpeciendo la imposición de sanciones ajustadas a derecho de forma oportuna.
- 3) La concentración por parte del Estado en la prestación de ciertos servicios generando sensación de poder en los funcionarios que hace que distorsione la transparencia y la prestación efectiva del servicio a través de procedimientos amañados y excesivos que dificultan el correcto y objetivo accionar de los funcionarios públicos y que a su vez facilitan la puesta en marcha de la corrupción mediante tipos penales señalados como delitos contra la Administración Pública en los que participan con igual responsabilidad tanto funcionarios como particulares.
- 4) La corrupción se cobija en la escasa probabilidad de ser descubierta debido a que quienes más agreden al Estado con esta conducta son precisamente aquellos que están encargados de implementar las medidas necesarias para la lucha contra este fenómeno y los encontramos en todos los poderes del Estado. Esta circunstancia genera en lo legislativo leyes que de una u otra manera favorecen la corrupción, en lo judicial magistrados jueces y fiscales que administran justicia encaminados a proteger la corrupción y desde lo administrativo proporcionando el material en forma de contratos y actos

administrativos para que los corruptos llenen sus bolsillos. Colombia es un país en el que el subdesarrollo y la legislación son la mejor de las motivaciones para para robar al Estado.

- 5) La remuneración salarial en Colombia es un llamado para que los funcionarios se involucren en actividades de corrupción ya que esto les permite solucionar a corto plazo las necesidades básicas de su entorno pero que luego se convierte en costumbre y en el largo plazo mejoran sustancialmente su nivel de vida y el de sus familias.
- 6) La creencia de que no es moralmente censurado cometer fraudes en cualquier contexto para obtener dinero se convierte en uno de los factores más importantes causales de la corrupción. Hoy por hoy se ha puesto de moda el respeto a quien tiene dinero sin importar el origen de su riqueza.
- 7) El clientelismo político convertido en burocracia se ha convertido en el desorden administrativo más grande que existe dado que elimina la designación de empleados públicos por méritos académicos, personales, humanísticos y la sustituye por la incorporación al servicio público de funcionarios de dudosas condiciones académicas, sociales y humanas ocasionando que estos se posesionan no con ánimo de servicio al pueblo sino con el único fin de enriquecerse a costa de los recursos públicos.

De esta forma la corrupción genera una desarticulación macroeconómica y genera obstáculos al crecimiento y desarrollo económico, ocasiona que quienes resultan elegidos y delegados para el ejercicio de la administración pública sean deudores de particulares que de una u otra forma colaboraron en sus nombramientos, permitiendo que esas acreencias se resuelvan con la obscura complicidad del Estado en materia contractual, en materia tributaria y hasta en la tolerancia con organizaciones delictivas dedicadas a negocios que atentan contra los derechos

humanos. Es decir entorpecen y minimizan las operaciones y proyectos necesarios para el correcto desarrollo político, económico y social de un país como el nuestro. Dejan de ser así los funcionarios quienes prestan un servicio público y se convierten en agentes cazadores de renta, armados y asegurados por la posición privilegiada que tienen para decidir sobre bienes y servicios en la economía. El sector más afectado es el que pretende innovar pues este tipo de actividades no pretende obtener beneficios de un sistema por el contrario cree que puede a través del ejercicio de su actividad colaborar con el desarrollo del país, eso los excluye de los compromisos con el gobierno marginándolos de los beneficios económicos que deberían obtener pero que se quedan en las arcas de la corrupción.

Adicionalmente la corrupción tiene una fuerte influencia sobre el comportamiento de los precios. El proceso corrupto de contratación o el cobro que se hace a los particulares por acciones que son responsabilidad del Estado, modifica los precios que se cobran por los bienes transados. Esta afirmación ha sido objeto de discusión bajo un modelo donde hay una relación entre la autoridad del estado a través de un funcionario público (que posee el arbitrio sobre algunos derechos de propiedad efectivos alrededor de los bienes del gobierno que él distribuye) y el ciudadano, para este caso los eventuales contratistas que se relacionan con el Estado.

Cuando el Estado se involucra en el mercado de bienes y servicios lo hace delegando esa capacidad en sus funcionarios quienes deciden la viabilidad de la negociación mediante unos procesos públicos en los que se pretenden garantizar los principios de transparencia, economía y calidad en la selección de las ofertas, lo que ocurre por regla general es que deciden no considerar estos procedimientos otorgando las licitaciones a quienes garanticen la mejor dádiva. El mecanismo más utilizado es de restringir los oferentes, garantizar una escogencia determinada, definiendo y ponderando variables de contratación que favorezcan a un contratista determinado, pasando por encima de las necesidades reales del Estado.

3 MARCO METODOLOGICO

Según el objeto de esta investigación, se emplea el método de caso tipificado como proceso de estudio de un caso concreto para aprender o mejorar en un campo del conocimiento, según la clasificación, propuesta por Coller (2000), en su obra *Métodos de Casos*.

El estudio responde a preguntas de investigación que tienen que ver con el cómo, razón que justifica la idoneidad del método. En primer lugar, se justifica la idoneidad de este método para la aproximación al objeto de estudio; a continuación, se expone la lógica investigadora desde la que se ha construido el caso y, por último, se avanzan los resultados previstos en la investigación de la cultura en las organizaciones empresariales. El resultado es una propuesta metodológica que garantiza la coherencia, fiabilidad y validez del análisis cultural según los presupuestos teóricos sobre el estudio de caso.

3.1 Línea de Investigación

Teniendo en cuenta que la investigación debe corresponder con “una orientación disciplinaria, temática y conceptual” (Solano, Sepúlveda 2008), y que en este sentido la Universidad Colegio Mayor de Cundinamarca en la Facultad de Derecho ha determinado como línea de investigación la de “Derecho, Sociedad y Cultura en la Formación Jurídica”, entendida como la observación de los fenómenos socio jurídicos y los conflictos que se generan a partir de las distintas interpretaciones de la normatividad.

Esta línea se define como el espacio de observación y análisis de los vínculos jurídicos y sociales que se tejen entre la comunidad a partir de la creación y aplicación del derecho. Los actores sociales, que comprenden tanto sujetos individuales como colectivos, entre los que se cuentan las organizaciones

sociales, las juntas de acción comunal, las ONGS, los grupos de población vulnerable, los partidos políticos, entre otros, establecen múltiples y variadas relaciones sociales, que, en muchos casos, son determinadas por el derecho, supeditando sus reglas de convivencia, códigos de comportamiento, manera de relacionarse, y hasta sus reglas gramaticales, a los parámetros que imponen las normas jurídicas, bien sean o no, aceptadas por ellos. Lo que sí es común, es que en múltiples eventos los actores sociales toman posiciones diferentes, generalmente en cuanto a la interpretación de la norma; de hecho, pocas veces los actores coinciden en la interpretación que dan a los mandatos jurídicos.

Por otra parte, la línea en mención se compone de cuatro unidades de análisis, mediante las cuales se estructurarán los diferentes proyectos de investigación. Éstas delimitan la actividad investigativa, mediante un enfoque interdisciplinario y señalan los campos de acción del investigador durante el proceso de creación y ejecución de los proyectos; ellas son:

- Fase de reconocimiento
- Relación sujeto derecho
- Modificaciones sufridas por el derecho una vez se establece la relación sujeto-objeto.
- Dinámicas creativas del derecho.

Por lo anterior afirmamos que se constituye en una línea de investigación con carácter interdisciplinario en la medida que articula el derecho propiamente dicho, órbita que se aborda desde la dogmática y la hermenéutica jurídica, frente a las relaciones que se establecen entre los sujetos, lo que es propio de la sociología jurídica.

<http://www.unicolmayor.edu.co/nuevo/index.php?idcategoria=357>

Desde hace varias décadas se viene trabajando con el método de los casos en la enseñanza de la administración y otras disciplinas, como el derecho. A través de un diálogo organizado sobre una situación real, el método utiliza la experiencia para la transmisión del conocimiento. Crespo sostiene que la discusión del caso es una mezcla de retórica, diálogo, inducción, intuición y razonamiento: la recreación, en suma, de la metodología de la ciencia práctica. Explica este autor que:

La racionalidad de las tareas administrativas es una racionalidad práctica que utiliza instrumentos técnicos y estima con prudencia su validez y factibilidad, teniendo en mente las circunstancias culturales e históricas concretas y, sobre todo, la personalidad de quienes componen la firma. De allí que el método del caso aparezca como un procedimiento extremadamente apropiado para su enseñanza. (Crespo 2000)

La relación entre la corrupción en los procesos misionales de la DIAN, particularmente en el de devoluciones de saldos a favor por concepto de IVA y esta línea de investigación se basa en la vulnerabilidad del sistema y de las leyes que regulan el procedimiento tributario colombiano, además de la poca e indebida aplicación de la normatividad penal por parte de las autoridades competentes al momento de proteger los intereses económicos del Estado. Así las cosas, es perfectamente posible que se defrauden las arcas de la Nación y se ponga en riesgo el cumplimiento de los fines del Estado, que se encuentran sujetos a la capacidad del gobierno para cubrir las obligaciones contraídas con diversos sectores, obligaciones que son fundamentales para cumplir, como lo prevé la Carta Política con las obligaciones de un Estado Social de Derecho. Por lo tanto, se parte de una descripción precisa del problema, un análisis normativo tributario y penal, concluyendo con un estudio teórico práctico para generar un modelo de fiscalización tributaria que minimice el riesgo de fraude fiscal en las devoluciones improcedentes de IVA.

En términos generales, el método de caso es el análisis de una situación concreta, con finalidades específicas que permitan un aprendizaje y perfeccionamiento en un campo o para depurar una técnica en un tiempo y espacio determinados. En este caso se realiza un análisis a la empresa Metales Wilcars S.A.S. que ha venido presentando solicitudes de devolución a partir del año 2010 a la fecha.

3.2 Método Inductivo

En el desarrollo de éste trabajo de grado se adopta el método inductivo en el que se obtienen que conclusiones generales cuando desde el inicio se asumieron hipótesis y antecedentes en particular. Este método generalmente se basa en la observación y la experimentación de hechos y acciones concretas que permiten concluir de forma general, es decir que se asciende de lo particular a lo general, en este caso se propone un modelo de fiscalización tributaria.

En esta investigación se recolecta información desde la observación de la realidad para luego hacer un análisis e interpretación de esa información y así poder hacer una representación de la realidad observada. Éste procedimiento permite sacar unas conclusiones para poder plantear una alternativa de solución que es en definitiva el modelo de fiscalización tributaria para minimizar el riesgo de fraude fiscal en la devolución de saldos a favor en las declaraciones de IVA.

3.3 Forma

La forma de esta investigación es jurídica aplicada puesto que aborda el problema desde la situación fáctica, utilitaria, concreta, por eso el resultado que se obtiene, además de exponer el problema de estudio, propone soluciones a situaciones puntuales de la realidad de ese objeto de estudio.

Este tipo de investigación generalmente está dirigida a buscar soluciones a situaciones de desplazamiento forzado, violencia intrafamiliar, maltrato infantil, y corrupción en los delitos relacionados con la Administración Pública, que es precisamente el caso que nos ocupa aquí.

3.4 Paradigma de la Investigación

Este trabajo se encuadra dentro de un paradigma positivista dominante en algunas comunidades científicas es también denominado cuantitativo, empírico-analítico, racionalista, científico-naturalista, científico-tecnológico. Algunos de sus **rasgos característicos** son:

- Defiende que la realidad es única y uniforme, con independencia de quien la estudie, y está gobernada por leyes naturales.
- Busca la explicación causal, funcional y mecanicista de los fenómenos de la realidad: por qué suceden, cómo suceden y cómo funcionan.
- Pretende hacer el conocimiento sistemático, comprobable y medible desde la observación, la medición y el tratamiento estadístico.
- Se caracteriza por el “monismo metodológico”, es decir, que solo hay un método que pueda definirse como científico y desde este se da explicación sobre los distintos tipos de fenómenos que se dan en la realidad. Todos los hechos sociales se analizan desde el mismo método.
- El método que se utiliza es el hipotético-deductivo desde el cual se pretende hacer generalizaciones de los resultados obtenidos con una muestra de la realidad.

- Se centra en la búsqueda de resultados eficaces, basándose en la utilización de las matemáticas como el modelo ideal metodológico. La realidad se reduce a fórmulas y números.
- Presenta un interés tecnológico e instrumental, situándose del lado del utilitarismo y el pragmatismo. El conocimiento debe ser útil y aplicable.

En el sector de los metales, el de la chatarra es el más representativo para la unidad de análisis definida y descrita en el punto anterior, pues en este sector es precisamente donde se está presentando el mayor índice de fraude fiscal, a través de las devoluciones del IVA solicitadas.

Cuando el ente fiscalizador efectúa la verificación de la información consignada en el expediente objeto de devolución, la sociedad ya ha cambiado de domicilio, o simplemente se sustenta la visita con documentos que no son fáciles de verificar respecto a su origen. No se manejan stocks de inventarios. Las transacciones de compra y venta las manejan con dinero en efectivo. No hacen uso del sector financiero. Los montos solicitados para su devolución son del orden de miles de millones de pesos.

La relación entre la corrupción en los procesos misionales de la DIAN, particularmente en el de devoluciones de saldos a favor por concepto de IVA y ésta línea de investigación, se basa en la vulnerabilidad del sistema y de las leyes que regulan el procedimiento tributario colombiano, además de la poca e indebida aplicación de la normatividad penal por parte de las autoridades competentes al momento de proteger los intereses económicos del Estado. Así las cosas, es perfectamente posible que se defrauden las arcas de la Nación y se ponga en riesgo el cumplimiento de los fines del Estado, que se encuentran sujetos a la capacidad del gobierno para cubrir las obligaciones contraídas con diversos sectores, obligaciones que son fundamentales para cumplir, como lo prevé la Carta Política con las

obligaciones de un Estado Social de Derecho. Por lo tanto, se parte de una descripción precisa del problema, un análisis normativo tributario y penal, concluyendo con un estudio teórico práctico para generar un modelo de fiscalización tributaria que minimice el riesgo de fraude fiscal en las devoluciones improcedentes de IVA.

3.5 Universo y muestra de la investigación

Población: Solicitudes de devoluciones de saldos a favor por concepto de IVA Exportadores en el sector de metales (Chatarra).

Universo: Grupo Interno de trabajo de Devoluciones Personas Jurídicas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Muestra: Solicitante de devolución del IVA del sector de los metales, específicamente el relacionado con el ramo de la chatarra. Metales Wilcars S.A.S.

La unidad de análisis de esta investigación es una persona jurídica del sector de los metales, uno de los sectores más sensibles en materia de devoluciones del IVA en la DIAN.

3.6 Tipo de Investigación

El tipo de investigación utilizada en el desarrollo de esta monografía, es descriptiva (Sabino, 1992), “las investigaciones descriptivas utilizan criterios sistemáticos que permiten poner de manifiesto la estructura o el comportamiento de los fenómenos en estudio, proporcionando de ese modo información sistemática y comparable con la de otras fuentes”. Así las cosas, del abordaje de las características cuantitativas, sociales, y jurídicas del problema escogido se pretende exponer la

situación del riesgo de la producción de fraudes en los procesos de devoluciones por concepto de IVA en la DIAN.

Para la puesta en marcha del programa de fiscalización tributaria se hará una prueba de escritorio, en paralelo con los métodos aplicados por la DIAN. Una vez comprobada su eficacia, se implementará en la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, División de Gestión de Recaudo, Grupo Interno de Trabajo de Devoluciones a Personas Jurídicas.

El método de caso empleado sigue los procedimientos propios de los programas de auditoria, aplicados a la fiscalización de devoluciones del IVA, tal como revisión de la documentación exigida por la ley, cruces de información con las bases de datos de la DIAN, realización de visitas a las empresas solicitantes de devolución, cruce de información con los proveedores, consulta de la información exógena, exposición de cada uno de los casos en el comité de devoluciones, investigaciones previas o post devoluciones, entre muchos otros aspectos.

3.7 Técnica e instrumentos de investigación

La técnica que se utiliza para el análisis e interpretación de los datos recolectados está determinada por la organización, clasificación, resúmenes y representación de la información.

Se fundamenta esta investigación en instrumentos estadísticos para el levantamiento y depuración de la información. Instrumentos como tablas, cuadros y datos publicados por fuentes gubernamentales, industriales y particulares.

3.8 Tratamiento de los resultados

Los datos serán procesados teniendo en cuenta los tres pasos descritos en la justificación metodológica: PS&E de los requisitos, construcción de índices de coherencia y selección de una unidad de análisis que pueda generalizarse a las demás actividades económicas del sector real.

3.9 Definición y fundamentos del modelo

En esta investigación se aplica el modelo de fiscalización e investigación de la DIAN, ente de administración tributaria de Colombia, para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales sobre devoluciones y compensaciones, conforme al artículo 684 del Estatuto Tributario. La fiscalización e investigación son facultades de auditoría y control que ejerce el Estado sobre los contribuyentes. Los lineamientos para fiscalización y control que efectúa la DIAN están enmarcadas en la Orden Administrativa N° 003 del 5 de abril de 2010 ejecuta las siguientes acciones:

- Reporte de operaciones sospechosas: Se basa en los cruces de información con otras instituciones relacionadas con el lavado de activos y la financiación del terrorismo. Las instituciones para prevenir este tipo de delitos son Unidad de Información y Análisis Financiero, UIAF, Fiscalía General de la Nación FGN, Policía Nacional y Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
- Control Preventivo: Análisis aleatorios a diversos contribuyentes de diferentes sectores de la economía y en diferentes periodos de tiempo.
- Control Correctivo: Acciones dirigidas a un contribuyente en específico con el objeto de sancionar por el incumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Atención de Solicitudes Técnicas: En este punto la Administración se orienta en el camino de la resolución de dificultades técnicas de forma y de fondo que puedan presentarse en la aplicación de la norma tributaria, aduanera o cambiaria.

3.9.1 Presentación del modelo

Una manera de formalizar las causas de la corrupción, es a través del modelo principal-agente-cliente. Este modelo se constituye como uno de los principales instrumentos para describir el fenómeno de la corrupción pública, ya que examina los caminos de motivación de los funcionarios del Estado para actuar de manera honesta o deshonesto mediante la eficiencia salarial. Explica la relación triangular que existe entre un principal (autoridad o institución del gobierno), un agente (funcionario o grupo de éstos contratados por el principal) y un cliente (particular que se relaciona con el Estado), en la cual:

- El principal actúa en pro del bienestar de la sociedad.
- El agente tiene la posibilidad de desviarse de sus funciones públicas, en la búsqueda de beneficios privados a través del cobro de sobornos.
- El agente tiene alguna propiedad efectiva ejercida discrecionalmente sobre el bien o servicio que el principal ofrece o demanda.
- Existe información imperfecta sobre los actos del agente en su relación con el cliente. Se presenta corrupción cuando el agente traiciona los intereses de la administración, en la búsqueda de ganancias adicionales (rent seeking) estimulada en el caso de que los beneficios superen a los costos.

4 DESCRIPCIÓN, ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LA INFORMACIÓN

En este apartado se analizan las características del proceso actual de devoluciones de saldos a favor en declaraciones de IVA, que permiten tener una mejor comprensión del fenómeno de la corrupción para plantear de manera concreta y efectiva una alternativa de solución viable.

4.1 Descripción de la Observación de la Realidad

En la legislación tributaria colombiana² se contempla la figura de las devoluciones de IVA como estrategia para fomentar las exportaciones de bienes y servicios, ofrecidos por las empresas nacionales pertenecientes al sector real de la economía, conformado por todas las actividades económicas, exceptuando el sector financiero y monetario³.

Sin embargo, en algunas empresas del sector real se han detectado solicitudes improcedentes de IVA, especialmente las que realizan actividades económicas

² Constitución Política de Colombia de 1991 (artículos 15, 95 numeral 9 y 363); Decreto 624 de 1989, art. 670 (Estatuto Tributario, especialmente, en sus artículos 481, 815-816, 850-866); Decreto 1071 de 26 de junio de 1999; Decreto 2685 de 1999 y demás normas que la modifican o la complementan; Ley 599 de 2000 (Código Penal Colombiano, artículos 289, 310, 397, 402, 647-648, 665, 670, 857); Resolución 4240 del 2000 y demás normas que la modifican o complementan; Resolución Externa 8 de 2000 proferida por la Junta Directiva del Banco de la República; Sentencia C-009 de enero 21 de 2003 de la Corte Constitucional; Circular Reglamentaria Externa DCIN 83 de diciembre 16 de 2004 y sus modificaciones, proferidas por el Banco de la República; Decreto 3626 de 10 de octubre de 2005; Decreto 4048 del 22 de octubre de 2008; Orden Administrativa 004 de 2002 sobre solicitudes de devolución y/o compensación de los saldos a favor; Orden Administrativa 12 de 2009 en lo pertinente; y demás normatividad y doctrina vigente y aplicable.

³ Dentro del sector real se encuentran agrupadas tres tipos de actividades económicas: 1) las del sector prima río o agropecuario (agricultura, ganadería, silvicultura, caza y pesca); 2) las del sector secundario o industrial (subdivididas a su vez en dos subsectores: a) industrial extractivo como minería y extracción de petróleo, y b) industrial de transformación como envasado de legumbres y frutas, embotellado de refrescos, fabricación de abonos y fertilizantes, vehículos, cementos, aparatos electrodomésticos); y 3) algunas actividades del sector terciario o de servicios, tales como el comercio, los restaurantes, los hoteles, el transporte, los servicios financieros, las comunicaciones, los servicios de educación, los servicios profesionales, entre otras. Las estadísticas sobre el sector real se pueden encontrar en la página del Banco de la República sobre el Sector real.

relacionadas con jabones, curtiembres, textiles, químicos, joyería y piedras preciosas, y el sector de los metales. Las anteriores actividades constituyen una muestra representativa de los sectores más sensibles entre los solicitantes de devoluciones y/o compensaciones.

En tales casos, la Administración Tributaria impone la respectiva sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones, según lo dispuesto en el artículo 670 del Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales (Decreto 624 de 1989, art. 670).

En este trabajo se ha escogido como unidad de análisis el sector de los metales, especialmente el relacionado con el de los chatarreros, dado que según las estadísticas de la DIAN, constituye uno de los más representativos por la cuantía de las devoluciones solicitadas, es decir, pese a ser pocas en número de empresas, el monto solicitado es bastante considerable.

El valor del IVA recaudado por la DIAN en 2016 fue de 25.664.560 (cifras en millones de pesos corrientes), según información estadística a la fecha de corte 07 de febrero de 2017. Comparando esta cifra con el monto de la devolución solicitado por Metals Wilcar S.A.S., que ascendió a 666.957 (cifras en miles de pesos corrientes), es posible observar que es un valor significativo, teniendo en cuenta que se trata de una sola devolución solicitada. Esta empresa actuó dentro de los límites de la legalidad, pues no cometió fraude fiscal en términos de evasión; su práctica fue elusiva, legal aunque no ética. Mediante este mecanismo, las arcas del Estado se han visto severamente disminuidas, lo que ha frenado sus planes de inversión social.

En la preocupación del Estado colombiano por controlar este tipo de fraude fiscal se promulgó la Ley 1430 de 2010, por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad. Es así como en el artículo 13 de esta ley que adiciona el Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989, art. 437, inciso 2o), se

crea un mecanismo de recaudo anticipado del impuesto a las ventas por parte de los responsables del Régimen Común proveedores de Sociedades de Comercialización Internacional, con el propósito implícito de evitar la evasión en el IVA (véase Ley 1430 de 2010, art. 13). No obstante, los expertos pronostican que este artículo implicará un incremento de los saldos a favor en las declaraciones presentadas por concepto del impuesto a las ventas.

Por otra parte, mediante el artículo 14, el cual adiciona el Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989, art. 857, inciso 1o), se establece un control como causal de rechazo, en el sentido de si el sujeto pasivo no cumplió con la obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente, no tendrá derecho a que la administración tributaria le devuelva los saldos a favor objeto de la petición.

Como puede verse, con la aplicación de las normas comentadas no se puede lograr frenar en su totalidad el fraude fiscal. Los contribuyentes que solicitan devoluciones improcedentes siguen desangrando las arcas del Estado con sus prácticas ilícitas.

4.2 Representación de la Realidad Observada: El Caso

El estudio de caso escogido se relaciona con el sector de los metales. La empresa seleccionada es una de las solicitantes de devolución de IVA que de manera reiterativa ha logrado obtener grandes cantidades de dinero, mediante este mecanismo. Esto se debe al hecho de que la legislación existente es muy laxa, permitiendo que con el lleno de una serie de requisitos muy fáciles de cumplir se obtengan devoluciones, las cuales mediante una fiscalización más a fondo se detectan finalmente que son improcedentes.

En este caso particular, se ha analizado el contribuyente Metals Wilcar S.A.S.⁴ Esta empresa tiene su domicilio fiscal en Bogotá, D. C., creada mediante escritura pública 2402 de la Notaría 30 de agosto 20 de 2007. Su objeto social es la comercialización, distribución, compra, venta, importación y exportación de excedentes industriales metálicos, ferrosos y no ferrosos, y de otros excedentes como cartón. Así mismo, la exportación, distribución, representación, ensamble y en general la comercialización de toda clase de productos nacionales, extranjeros, artículos, metales, materiales, materias primas, maquinaria, equipos e instrumentos comerciales, industriales, elaborados o no con destino a la industria, el comercio y la intermediación entre ellos.

El objeto social de este tipo de empresas con actividades lícitas es muy amplio y difuso, lo que permite desarrollar actos mercantiles que por su complejidad son difíciles de controlar y detectar por parte del Estado.

Cabe destacar que se trata de una típica empresa donde sus operaciones mercantiles son cuantiosas, pese a que su planta física y de personal es muy baja, lo cual no es coherente con las transacciones de compra y venta de los productos que dicen exportar. Sin embargo reúnen todos los requisitos de ley para la obtención de la devolución del impuesto a las ventas.

El perfil del representante legal es de una persona joven que no tiene trayectoria en el mercado de los metales, pero cuenta con asesores expertos en materia aduanera, tributaria, cambiaria y de comercio exterior.

Se ha detectado que el Revisor Fiscal de esta compañía desempeña a su vez el mismo cargo en 29 empresas más. En este punto cabe aclarar, que el Código de Comercio establece que una persona natural no puede ser Revisor Fiscal de más de cinco sociedades anónimas. Sin embargo, este profesional de la Contaduría Pública

⁴ La razón social de la empresa se ha cambiado por razones de reserva de la información.

logró desempeñarse con actuación elusiva, debido a la flexibilidad de la norma en empresas de responsabilidad limitada o sociedades por acciones simplificadas, según lo contempla la ley 1258 de 2008.

Por lo que respecta al capital social, los anexos de la información financiera y de los estados financieros presentados a la Superintendencia de Sociedades revelan que son bajos, en cuanto a activos y su capital social. Esta estrategia es materializada a través de comercializadoras internacionales, aprovechando la flexibilidad de la norma frente a este tipo de entes societarios, que logran evitar el pago de IVA y de retenciones en la fuente, y reducen también significativamente los impuestos municipales, como el de industria, comercio y avisos, denominado ICA.

Se detectó que Metales Wilcar S.A.S realiza exportaciones a través de comercializadoras internacionales, aprovechando los beneficios tributarios que existen en Colombia para ese tipo de operaciones, como es el caso del Decreto 093 de 2003 (artículos 1-2), el cual regula la comercialización y venta de productos colombianos en el exterior de las Sociedades de Comercialización Internacional.

El saldo a favor se genera dentro de las mismas empresas, donde los accionistas tienen inversiones, pero sin ser matrices ni filiales ni subsidiarias. La vigencia de constitución de las empresas no supera más de tres años. Todo esto dificulta el seguimiento de la autoridad que ejerce la acción fiscalizadora, la DIAN, para hacer un seguimiento efectivo, puesto que cuando se va a hacer la fiscalización de fondo, dichas empresas ya se han liquidado o han cambiado de objeto social, de domicilio fiscal, de ciudad, o simplemente han dejado de ejecutar operaciones de comercio exterior por parte de esta sociedad, y empiezan a efectuarlo a través de una nueva sociedad, donde la participación y condiciones societarias ya no son las mismas.

La empresa Metales Wilcar S.A.S utilizaba una comercializadora internacional para lograr que las ventas quedaran exentas de IVA. La comercializadora era la aparente exportadora, y a su vez la comercializadora adquiría bienes y servicios gravados que le generaban saldos a favor de IVA bastante cuantiosos. La causa de este procedimiento se debe a la laxitud de la norma que regula las comercializadoras internacionales en cuanto a IVA y retención en la fuente. Cabe destacar que esta adicionaba a la exención el empaque donde se transportaba los bienes que en teoría exportaban con propósito de incrementar el saldo a favor del IVA.

Como puede verse, el caso descrito constituye una forma típica de defraudar el Estado, aprovechando la laxitud de la norma en materia tributaria, especialmente por lo que compete a las devoluciones de IVA. La improcedencia radica, pues, en la elusión, mecanismo mediante el cual se sigue la letra de la norma, no dando cumplimiento al espíritu de la misma. Ante esta situación, la mejor manera de minimizar el riesgo es administrarlo, como puede inferirse del programa de auditoría fiscal propuesto.

Adicionalmente no existe una relación real entre la norma tributaria y la norma penal que permita identificar un delito cuando se violen esas normas tributarias y se haga incurrir en error a la administración en lo referente a los beneficios que por vía de devolución del impuesto del IVA obtienen los contribuyentes. Es así como la administración de justicia debe iniciar todo un análisis de la conducta para poder enmarcarla dentro del ordenamiento jurídico penal lo que le permite al infractor controvertir de manera sencilla las imputaciones que el órgano acusador le endilgue.

Así las cosas, es necesario crear un mecanismo que articule el fraude fiscal dentro de la normatividad penal y desarrolle además todo un protocolo de investigación para este tipo penal, si llega a desarrollarse como tal, que le permita a la

administración de justicia actuar con absoluta seguridad jurídica garantizando que se pueda aplicar una pena a los infractores, acorde con los principios fundamentales de proporcionalidad, eficiencia y eficacia.

5 CONCLUSIONES

Atendiendo al contexto tributario colombiano, y especialmente en el ámbito de las devoluciones improcedentes de IVA solicitadas a la DIAN estudiadas en este trabajo, es posible inferir las conclusiones que se mencionan a continuación.

- El fraude fiscal no está contemplado en el Código Penal Colombiano. Esto hace que las normas fiscales sean laxas y permitan la elusión.
- Se observa que en la regulación tributaria colombiana no se contempla una verdadera estabilidad jurídica, lo que conlleva a que los controles establecidos por la DIAN sean estáticos y queden obsoletos frente al cambio constante de la norma.
- Se evidencia en la DIAN una deficiente capacitación de los funcionarios directamente involucrados en el proceso, lo que hace que las decisiones que se tomen en muchas ocasiones sean equivocadas, causando al Estado perjuicios económicos futuros, cuando el contribuyente impugna los diferentes actos administrativos.
- Como consecuencia de la laxitud de la norma, los contribuyentes aprovechan el vacío normativo para favorecer sus intereses particulares, en detrimento del fisco nacional lo que conlleva a reducir la inversión social.
- Algunos apartes de las diferentes reformas tributarias colombianas se han caracterizado por favorecer intereses políticos y económicos, tendientes a beneficiar sectores específicos del sector productivo ignorando completamente las necesidades de regulación en otros sectores de la economía que atiendan los principios de celeridad eficiencia y eficacia, establecidos para la tributación.

- La inestabilidad jurídica tributaria genera conductas no éticas que se ocultan bajo el rótulo de planeación tributaria.
- La elusión es una de las prácticas no éticas más frecuentes en el país, debido a la proliferación de actos administrativos en un maremágnum de leyes, decretos, resoluciones, órdenes administrativas, memorandos, circulares, conceptos y demás procedimientos normativos.
- La Fiscalía General de la Nación no cuenta con el apoyo técnico necesario que deben brindar los cuerpos de policía judicial como Policía Nacional DIJIN y Fiscalía General de la Nación CTI, obedece esto a que su personal no se especializa en legislación tributaria y tiene aún menor conocimiento de los procesos internos que desarrollan las instituciones del Estado, en este caso la DIAN, lo que permite enviar un mensaje equivocado a los jueces de conocimiento.
- La Fiscalía General de la Nación no agota el procedimiento investigativo para recaudar un acervo probatorio que permita por lo menos inferir la responsabilidad de los procesados que presenta ante los jueces. Situación que dispersa la investigación y permite que partícipes del tipo penal con un altísimo grado de responsabilidad eludan el accionar de la justicia.

Frente a la problemática planteada, el Programa de Fiscalización es una herramienta efectiva para hacer un control integral del proceso de devolución, con base en la información suministrada por el contribuyente, especialmente porque permite minimizar el riesgo y da herramientas para su administración. En este orden de ideas, el Programa combina información contable con información fiscal, con el propósito de determinar criterios para establecer factores de riesgos, mediante el análisis de índices de coherencia, tales como niveles de venta, compra, inventario, margen de utilidad, demanda, oferta, entre otros.

El análisis de los hallazgos presupone, como lo recomienda el Programa, un amplio conocimiento del marco legal, en lo tocante a las devoluciones y/o compensaciones relacionadas con el impuesto a las ventas, al igual que una identificación de los actores involucrados en el proceso en cuestión, para lograr así un mejor control de las devoluciones improcedentes del IVA.

La implementación del Programa requiere que tanto la Administración como los funcionarios, y otras entidades de control, tales como la Contraloría, la Fiscalía, la Procuraduría, la Superintendencia de Sociedades, la Unidad de Investigación y Análisis Financiero -UIAF (adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público), la Junta Central de Contadores, entre otras, tomen cartas en el asunto, actúen de forma coordinada e interdisciplinaria, pues el cruce de información no debe hacerse de forma independiente sino conjunta, para que así se pueda disminuir las solicitudes de devolución de contribuyentes inescrupulosos que defalcan el fisco nacional en su propio beneficio. Por lo demás, esto permitiría establecer si las transacciones corresponden a operaciones ficticias o a dineros de dudosa procedencia.

En el contexto general de la presente investigación, la conclusión principal a la que se ha llegado consiste en afirmar que la minimización del riesgo implica antes que nada el diseño de estrategias efectivas para su administración, es decir, para convivir con él, especialmente cuando el entramado de la corrupción de gran complejidad que en algunos casos tributarios no prevé la norma, por los hilos de poder allí involucrados y por la dilación de los procesos mediante actos administrativos rígidos de obligatorio cumplimiento por parte de los funcionarios públicos de la DIAN, de modo que constituyen en este caso variables que no son controlables, debido a que el propio sistema jurídico tributario colombiano tiene vacíos en sus normas que facilitan la elusión, práctica legal aunque no ética.

El programa de fiscalización propuesto se funda en estrategias de control flexibles y dinámicas que puedan responder con mayor prontitud a las rapidez de

cambio de las sofisticadas y nuevas formas de evasión y elusión por parte de los defraudadores del Estado, sin transgredir los respectivos actos administrativos, haciéndolos más expeditos dentro de los niveles de competencia de los funcionarios responsables de las devoluciones de IVA.

Una estrategia efectiva para la administración del riesgo es el seguimiento, ejecución y evaluación de los procedimientos sugeridos en la solución práctica para el sujeto de investigación, propuestos en el capítulo cuarto, a saber: un proceso metodológico de auditoría, concebido en un contexto de mejora continua, que permita minimizar los riesgos inherentes que se detectan en etapas previas y perceptivas del ambiente de control. En este orden de ideas, el control posterior sirve de insumo al programa de fiscalización como lecciones aprendidas, y no como único recurso de verificación como ocurre en la actualidad.

Por otra parte, el hallazgo de exportaciones inexactas o ficticias puede conllevar a determinar el indebido reintegro de divisas, la improcedencia de la exención del impuesto de IVA y devoluciones de saldos a favor, el incumplimiento a compromisos de exportación, en el caso del Plan Vallejo y, en general, prácticas irregulares que afecten los ingresos fiscales, los recursos naturales y culturales, la balanza comercial, la balanza de pagos y el desarrollo productivo y comercial del país.

6 ALTERNATIVA DE SOLUCIÓN

Frente al problema planteado sobre devolución improcedente del IVA, se plantea como solución práctica un programa de auditoría fiscal que permita minimizar y/o administrar el riesgo. El programa se concibe como un procedimiento, cuyos procesos se explicitarán en el siguiente apartado.

6.1 Solución Metodológica

La reestructuración del programa de auditoría fiscal actual que se plantea como alternativa de solución a la problemática analizada, se fundamenta en una metodología de control integral, adaptada al contexto particular del Grupo Interno de Trabajo de Devoluciones de Personas Jurídicas de la DIAN, una dependencia especializada en el trámite de las solicitudes de devolución de los diferentes saldos a favor que presentan las declaraciones tributarias, los cuales son susceptibles de ser devueltos a favor del contribuyente.

El programa de auditoría que actualmente se aplica contempla el siguiente procedimiento:

El contribuyente agenda una cita de atención personalizada, con el propósito de radicar los documentos soportes de su solicitud de devolución.

El día contemplado para su cita, un funcionario de la DIAN se encarga de verificar que la solicitud de devolución contenga todos los documentos que la legislación tributaria exige para acceder a este derecho.

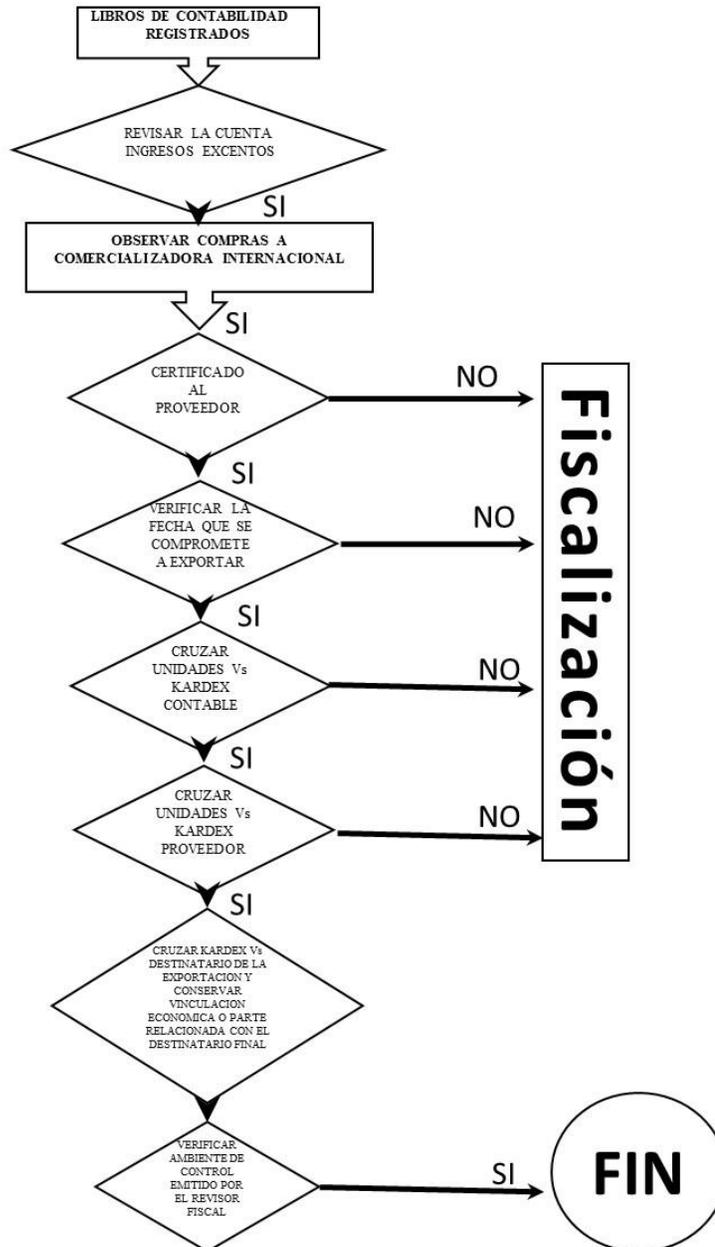
Una vez radicada la solicitud en debida forma, la petición es trasladada a un funcionario de mayor experiencia, para su análisis de fondo, en el cual este constata

que se cumplan en su totalidad los requisitos de ley. Del análisis efectuado, el funcionario puede tomar una de las siguientes decisiones:

- Proferir un auto inadmisorio, de conformidad con las causales contempladas en el artículo 857 del Estatuto Tributario.
 - Emitir una resolución de rechazo de la solicitud de devolución, conforme a lo estipulado en el artículo anterior.
 - Ordenar se practique visita de verificación a la empresa.
 - Enviar el expediente al Comité de Devoluciones.
 - Proyectar la Resolución de Devolución y/o compensación.
-
- De ser procedente la visita, el funcionario comisionado para la misma, debe constatar directamente los documentos base de la solicitud de devolución, tales como: libros de contabilidad debidamente llevados y registrados, documentos internos y externos que sirvan de soporte de las declaraciones tributarias presentadas, anexos de las mismas, certificados de retención en la fuente, facturas de compra y venta de bienes y servicios, certificados al proveedor, declaraciones de exportación o de importación, formularios de movimientos de mercancía en zona franca, reporte del manejo de la cuenta de compensación ante el Banco de la República, actas de reuniones de socios donde se verifique las decisiones tomadas respecto al direccionamiento de la compañía.
 - El Comité de Devoluciones se pronuncia de acuerdo a las causales de suspensión de términos contempladas en el artículo 857-1 del Estatuto Tributario.
 - Cumplidos los pasos anteriores, se procede a notificar vía correo certificado la resolución de devolución y o compensación, firmada por el Jefe de División.

La prueba de escritorio y la nueva dinámica (cruce de fuentes de información interna y externa) sirven de procedimiento complementario al modelo existente de Certificado al Proveedor (véase Apéndice II), como se especifica a continuación.

6.2 Prueba de escritorio



Fuente: Elaboración Propia

6.3 Nueva dinámica

Se busca garantizar que los beneficios sean aprovechados por actores que realmente estén desarrollando su capacidad exportadora, que las operaciones correspondan a actividades comerciales legales y sostenibles y que los instrumentos de promoción converjan a un desarrollo pertinente con las necesidades del país.

La prueba de escritorio implica las siguientes actividades:

- Revisar en los libros de contabilidad la cuenta de ingresos en donde están discriminadas las ventas exentas, y observar en la contabilidad si realiza operaciones en el país, para verificar que el beneficio de las ventas que efectúa a Comercializadoras Internacionales no sea direccionado a ingresos gravados, y de esta forma evadir el impuesto sobre las ventas y la retención en la fuente.
- Verificar prueba documental. En el proceso global de verificación de documentos internos y externos del Programa de Auditoría Fiscal, la «prueba documental» se define como un objeto creado mediante un acto o hecho, que representa algo distinto a sí mismo, pero se encuentra contenido en él, el cual sirve de prueba histórica, indirecta y representativa de un hecho cualquiera o de una manifestación del pensamiento o de la voluntad.
- Ahora bien, la definición de «documento»⁵ se precisa en la doctrina como "cualquier cosa que siendo susceptible de ser percibida por la vista o el oído, o por ambos, sirve por sí misma para ilustrar o comprobar, por vía de

⁵ "Para los efectos de la ley penal -dice el artículo 294 del Código Penal Colombiano- es documento toda expresión de persona conocida o conocible recogida por escrito o por cualquier medio mecánico o técnicamente impreso, soporte material que exprese o incorpore datos o hechos, que tengan capacidad probatoria".

representación, la existencia de un hecho cualquiera o la exteriorización de un acto humano" (Whittingham, 2005, 93).

- Verificar si hay exportación ficticia. El artículo 310 del Código Penal Colombiano las sanciones en que puede incurrirse por el delito de «exportación o importación ficticia»: "El que con el fin de obtener un provecho ilícito de origen oficial simule exportación o importación, total o ^ parcialmente, incurrirá en prisión de dos (2) a ocho (8) años y multa de cincuenta (50) a quinientos (500) salarios mínimos legales mensuales vigentes" (Ley 599 de 2000, art. 310). Se puede observar en nuestra legislación colombiana operaciones de compra y venta de mercancías entre un proveedor persona jurídica y otra persona jurídica denominada Comercializadora Internacional, mediante la cual se sustenta la transacción con un documento denominado certificado al proveedor, el cual se constituye en soporte que el comprador de la mercancía entrega al vendedor, con el ánimo de soportar la solicitud de devolución de los saldos a favor.
- Observar la fecha que aparece en el certificado al proveedor, en donde el comprador se compromete a exportar la mercancía comprada, en un tiempo no superior a 180 días, término contemplado en la legislación aduanera; esto con el fin de controlar la entrada y salida de divisas del país y que no se constituya en deuda externa.
- Verificar la Declaración de Exportación -Dex, donde se constate con los diferentes Certificados al Proveedor que el total de unidades vendidas sea igual al total de unidades exportadas.
- Cruzar el total de unidades vendidas que figuran en el Certificado al Proveedor versus Movimiento del libro auxiliar de inventarios, ya sea que lo que se ha adquirido constituya materia prima para ser transformada y/o

convertirse en producto terminado o lo que se exporto sean unidades totalmente terminadas tal cual se compraron.

- Verificar las unidades que aparecen en las facturas de venta como exportador vs. Los datos suministrados en los certificados al proveedor que expide la Comercializadora Internacional y reportados a través de los servicios informáticos cuatrimestralmente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Tal cruce de información tiene por objeto determinar que los Certificados al Proveedor reportados a la Dian por el comprador constituyan la misma cantidad de unidades que figura en la factura de venta del proveedor de la Comercializadora Internacional.
- Verificar la declaración de exportación vs. el destinatario de la exportación y establecer si existe vinculación económica o parte relacionada del vendedor con el destinatario final, lo anterior tiene como finalidad evitar la simulación de operaciones entre vinculados económicos y detectar la sub- o sobrefacturación en el precio de venta de las unidades exportadas y controlar de esta forma el lavado de activos.
- Solicitar al Revisor Fiscal de la compañía que demuestre en un papel de trabajo como ha valorado el ambiente de control y evaluación del Control Interno, esto con el ánimo que el profesional de la contaduría pública aplique lo que internacionalmente se conoce Sistema de Administración del Riesgo de Lavado de Activos y de la Financiación del Terrorismo (en adelante SARLAFT). Cabe destacar que el SARLAFT se compone de dos fases a saber: la primera que corresponde a la prevención del riesgo y cuyo objetivo es prevenir que se introduzcan al sistema financiero recursos provenientes de actividades relacionadas con el lavado de activos y/o de la financiación del terrorismo (LA/FT); la segunda, que corresponde al control y cuyo propósito consiste en detectar las operaciones que se pretendan realizar o se hayan

realizado, para intentar dar apariencia de legalidad a operaciones vinculadas a LA/FT. Así mismo la evaluación del comportamiento del Gobierno Corporativo.

6.4 Aportes de la Alternativa de Solución

El programa de auditoría fiscal que se propone ofrece las ventajas que se especifican a continuación:

- 1) Facilita la evaluación de los factores de riesgo inherentes al proceso en las devoluciones y/o compensaciones.
- 2) Permite hacer un cruce directo de las ventas de las comercializadoras internacionales (CI) con las declaraciones de exportación.
- 3) Hace cruce de información de proveedores con las CI.
- 4) Mediante el análisis del índice de coherencia, el programa da las herramientas al funcionario de fiscalización para verificar si la infraestructura del negocio corresponde o no con el valor de las operaciones realizadas.
- 5) Permite realizar pruebas de escritorio, no contemplados en un programa de auditoría tradicional que evalúa requisitos de forma.
- 6) Se actualiza de manera dinámica y sistémica, frente a la inflexibilidad de los procedimientos actuales que no permiten una oportuna actualización, porque toda modificación debe estar avalada por una orden administrativa que muchas veces no depende del dueño del proceso.

- 7) Evalúa simultáneamente y de manera comparativa la evaluación del riesgo y la descripción del procedimiento.

6.4.1 Aporte a la teoría

Una aportación a la teoría que puede desprenderse de los resultados de investigación de este trabajo es la propuesta de administrar el riesgo inherente, como complemento al método de minimización del riesgo.

Mediante la administración del riesgo se pueden detectar de manera previa o durante el proceso posibles irregularidades que conduzcan a hallazgos que requieran de verificación.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arias Fidias, G. (2006). Proyecto de Investigación: Introducción a la metodología (Quinta ed.). Caracas: Episteme.
- Argandoña, Antonio (2000). Sobre la corrupción. IESE. Universidad de Navarra, Benavides Romero, Jorge Alberto; Céspedes Aguirre Érika Mayerly; Trujillo López, Jackson Leonardo (2005). Devoluciones o compensaciones de impuestos y otros a favor de contribuyentes (trabajo de grado, dirigido por los profesores Rafael Antonio Duarte Nieto y Edison Fermín Barragán Beltrán). Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, Departamento de Ciencias Contables.
- Alonso González, L. M. (2008). Fraude y delito fiscal en el IVA: Fraude carrusel, truchas y otras tramas. Madrid: Ediciones jurídicas y sociales
- Andina, C. (2008). Estudio del IVA en Colombia. Comunidad Andina.
- Bernate Ochoa, Francisco (2007). Delitos de falsedad en los estados financieros. Bogotá: Universidad del Rosario.
- Blanco Luna, Yanel (1994). Manual de Auditoria y de Revisoría Fiscal. Bogotá: Roesga.
- Bobbio, N. (1990). Sobre el principio de legitimidad. Madrid: Debate.
- Bonilla Castro, E., Jimena Hurtado, J., Jaramillo Herrera, C., Anduckia Avila, J. C., Carrasquilla Gutierrez, G., Helfer- Vogel, S., y otros. (2009). la Investigación: aproximaciones a la construcción de conocimiento científico. Colombia: Editorial Alfa y omega.

Borinsky, M. H. (2013). Fraude fiscal. Buenos Aires: Ediciones Didot.

Buiton Urbina, M., Males Paz, C., & Mendez Rincon, L. (mayo de 2008). Shideshare.
Obtenido de <http://es.slideshare.net/mbuitron/iva-encolombia-34737964>

Caballero, Cesar (1997), Gobernabilidad y Finanzas Públicas en Colombia.

CEDE (2005), Impuestos y Reformas Tributarias en Colombia, 1980-2003. ISSN
1657-7191. - CENTRO DE INVESTIGACIONES Y ACCIÓN
SOCIAL CIAS.

Castañeda Duran, José Elver (2010). Aplicación del IVA en Colombia. Doctrina
unificada de la DIAN. Bogotá: Estudios Fiscales Ltda.

Coller, P. X. (2000). Estudios de casos. En: Cuadernos metodológicos, vol. 30.
Madrid: Centro de Investigación Sociológica.

“Carrusel” del fraude al IVA se roba \$12 billones al año. (19 de Mayo de 2014). EL
COLOMBIANO.

Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario). Diario Oficial, 38.756, Marzo 30, 1989.

Decreto 093 de 2003 (Sociedades de Comercialización Internacional). Diario Oficial,
45.071, Enero 22, 1989.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Manual del Usuario devoluciones y/o
compensaciones –saldo a favor en ventas- V.2.0 diciembre de 2013.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2010). Declaración de
retenciones en la fuente e impuestos a las ventas. Bogotá: Panamericana.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2010). Estatuto tributario.
Bogotá: Legis.

Estadísticas Tributarias de América Latina 1990 - 2010 OECD/CEPAL/CIAT (2012)

Gómez, Hernando (1993). La corrupción en Colombia. Una perspectiva política y gerencial. En Estado Moderno, vol. 1, No. 4, octubre, Asociación Colombiana para la modernización del Estado.

Hernández, Gustavo Adolfo; Soto Losada, Carolina; Prada Sergio Iván y Ramírez Juan Mauricio (2000). Excenciones Tributarias: Costo Fiscal y Análisis de Incidencia.

Hernandez Sampieri, R., Fernandez Collado, C., & Baptista Lucio, P. (1997). Metodología de la Investigación. Bogotá: Panamericana.

Hurtado León, I., & Toro Garrido, J. (2007). Paradigmas y métodos de investigación en tiempos de cambio: Modelos de conocimiento que rigen los procesos de investigación y los métodos científicos expuestos desde la perspectiva de las Ciencias Sociales. Caracas, Venezuela: CEC, SA.

Ley 599 de 2000 (Código Penal Colombiano). Diario Oficial, 44.097, julio 24, 2000.

Ley 1258 de 2008 (Por medio de la cual se crea la sociedad por acciones simplificada).

Diario Oficial, 47.194, Diciembre 5, 2008.

Legis Editores. (2015). Manual práctico de IVA y facturación. Legis, 158.

Ley 1341 (Colombia 30 de Julio de 2009)

Ley 1430 de 2010 (Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad). Diario Oficial; 47.937, Diciembre 29, 2010.

Ramirez C (1996.) Hacienda Pública. Cuarta Edición. Editorial Temis S.A.
Bogotá Colombia.

Rodríguez Vásquez, Carlos Giovanni; Penen Lastra, Martha Helena; & Alvear Arangón Natasha Mariú (2010). Manual de Iva (18a. ed.). Bogotá: Legis.

Villamizar, Juan Carlos. (2001). Poder político, legitimidad y corrupción. En: Economía colombiana y coyuntura política, n.º 282. Bogotá: Contraloría General de la República.

Whittingham García, Elizabeth (2005). Las Pruebas en el Proceso Tributario. Bogotá: Editorial Temis.

Zarama Vásquez Fernando, ZARAMA ASOCIADOS consultores; Presentación General reforma tributaria 2012 ; Legis seminario ley 1607 de 2012, Bogotá Enero 31 de 2013

Pitalúa Torres, V. D. (01 de enero de 2004). Adición del Artículo 18-B al Código Fiscal de la Federación referente a la Procuraduría de la defensa del contribuyente. Recuperado el 05 de abril de 2015, de Cámara de Diputados: <http://www.diputados.gob.mx/sedia/sia/dir/COORD-ISS-03-04.pdf>

REVISTA SEMANA. (15 de Julio de 2011). Sitio web de Revista Semana.

Recuperado el 19 de Marzo de 2016, de
97<http://www.semana.com/nacion/articulo/investigacion-advirtio-2009-sobrefraude-falsas-exportadoras/243020-3>

REVISTA DINERO. (23 de Febrero de 2012). www.dinero.com.co. Recuperado
el 19 de Marzo de 2016, de
[http://www.dinero.com/pais/articulo/roboidentidad-
para-fraudes-afecta-
cuatro-millones-personas/145288](http://www.dinero.com/pais/articulo/roboidentidad-para-fraudes-afecta-cuatro-millones-personas/145288)

REVISTA SEMANA. (14 de Julio de 2011). Sitio web de Revista Semana.
Recuperado el 19 de Marzo de 2016, de
[http://www.semana.com/nacion/articulo/desfalco-dian-esto-apenas-brazogran-
pulpo/242971-3](http://www.semana.com/nacion/articulo/desfalco-dian-esto-apenas-brazogran-pulpo/242971-3).

REVISTA SEMANA. (15 de Julio de 2011). Sitio web de Revista Semana.
Recuperado el 19 de Marzo de 2016, de 97
[http://www.semana.com/nacion/articulo/investigacion-advirtio-2009-sobrefraude-
falsas-exportadoras/243020-3](http://www.semana.com/nacion/articulo/investigacion-advirtio-2009-sobrefraude-falsas-exportadoras/243020-3)

Rizo Rivas, J. M., & Jaime de la Peña, A. (1 de diciembre de 2005). Comentarios a la
Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Recuperado el 04 de abril de
2015, de Instituto de Investigaciones Jurídicas:
<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/podium/cont/32/pr/pr23.pdf>

Sitios de Internet consultados

www.actualicese.com, devoluciones y compensaciones.

Infolat. (2011, 11 26). www.infolat.com.es. Recuperado el 9 de febrero de 2014 de:
[http://www.infolat.com/es/art%C3%ADculo/dne-salud%E2%80%A6-ahora-
el-turno-es-para-la dian](http://www.infolat.com/es/art%C3%ADculo/dne-salud%E2%80%A6-ahora-el-turno-es-para-la-dian)

Historia de la DIAN. Recuperado el 20 de julio de 2017 de:

<https://www.dian.gov.co/dian/entidad/Paginas/Presentacion.asp>

LEGIS. EDT. (2011). Estatuto Tributario. Bogotá Colombia.

Impuestos y Desarrollo Económico de Colombia, - CLAVIJO, Sergio (2005).

Tributación, equidad y eficiencia en Colombia: Guía para salir de un sistema tributario amalgamado. No 325.

Dornbush, Fischer Y Startz (1998), Macroeconomía, 7 Ed.

DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN (2000), Exenciones tributarias: Costo fiscal y análisis de incidencia. 46

DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN (2003), Elementos para el Análisis de la Incidencia Tributaria.

Stiglitz Joseph, La Economía del Sector Público. 2000.

APÉNDICE

Historia de la DIAN

1. ¿Cómo nació la DIAN?

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) se constituyó como Unidad Administrativa Especial, mediante Decreto 2117 de 1992, cuando el 1o de junio del año 1993 se fusionó la Dirección de Impuestos Nacionales (DIN) con la Dirección de Aduanas Nacionales (DAN).

Mediante el Decreto 1071 de 1999 se da una nueva reestructuración y se organiza la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

De igual manera, el 22 de octubre de 2008, por medio del Decreto 4048 se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

2. ¿Cuál es su naturaleza jurídica?

La DIAN está organizada como una Unidad Administrativa Especial del orden nacional, de carácter eminentemente técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

3. ¿Dónde tiene su jurisdicción?

La jurisdicción de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales comprende el territorio nacional, y su domicilio principal es la ciudad de Bogotá, D.C.

La DIAN hace presencia en 42 ciudades de Colombia: Arauca, Armenia, Barrancabermeja, Barranquilla, Bogotá, Bucaramanga, Buenaventura, Cali, Cartagena, Cartago, Cúcuta, Florencia, Girardot, Ibagué, Inírida, Ipiales, Leticia, Maicao, Manizales, Medellín, Mitú, Montería, Neiva, Palmira, Pasto, Pereira, Popayán, Puerto Asís, Puerto Carreño, Riohacha, Santa Marta, San Andrés, Sincelejo, Sogamoso, Tumaco, Tunja, Turbo, Tuluá, Quibdó, Valledupar, Villavicencio, Yopal.

4. ¿Cómo está constituido su patrimonio?

Está constituido por los bienes que posee y por los que adquiera a cualquier título o le sean asignados con posterioridad.

5. ¿Para qué existe la DIAN?

Para coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional, mediante la administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, y la facilitación de las operaciones de comercio exterior en condiciones de equidad, transparencia y legalidad.

6. ¿Quién es el representante legal de la DIAN?

La representación legal de la DIAN está a cargo del Director General, quien puede delegarla de conformidad con las normas legales vigentes. El cargo de Director General es de libre nombramiento y remoción; en consecuencia se provee mediante nombramiento ordinario por el Presidente de la República.

7. ¿Qué funciones le competen a la DIAN?

La administración de los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana y los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior; así como la dirección y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso o declaración en abandono a favor de la Nación de mercancías y su administración y disposición.

El control y vigilancia sobre el cumplimiento del régimen cambiario en materia de importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones.

La administración de los impuestos comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La administración de los derechos de aduana y demás impuestos al comercio exterior, comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones aduaneras.

La dirección y administración de la gestión aduanera comprende el servicio y apoyo a las operaciones de comercio exterior, la aprehensión, decomiso o declaración en abandono de mercancías a favor de la Nación, su administración, control y disposición, así como la administración y control de los Sistemas Especiales de Importación-Exportación, Zonas Francas, Zonas Económicas Especiales de Exportación y las Sociedades de Comercialización Internacional, de conformidad con la política que formule el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo en la materia, para estos últimos, con excepción de los contratos relacionados con las Zonas Francas.

Le compete actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia tributaria, aduanera, de control de cambios en relación con los asuntos de su competencia, así como los atinentes a los Sistemas Especiales de Importación-Exportación, Zonas Francas, Zonas Económicas Especiales de Exportación y las Sociedades de Comercialización Internacional.

8. ¿Qué procesos se desarrollan en la DIAN?

En la DIAN existen procesos: estratégicos, misionales, de apoyo y de evaluación.

Los procesos estratégicos tienen como finalidad orientar a la entidad para que cumpla con su misión, visión, política y objetivos y satisfacer las necesidades de las partes interesadas (organización, persona o grupo) que tengan un interés de la entidad.

Los procesos misionales tienen que ver con la razón de ser y las responsabilidades de la DIAN como institución del Estado que se refleja en su misión, que comprende coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional, mediante la

administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, y la facilitación de las operaciones de comercio exterior en condiciones de equidad, transparencia y legalidad.

Los procesos de apoyo proporcionan el soporte a los procesos estratégicos, misionales y de medición, análisis y mejora.

Los procesos de evaluación permiten garantizar un ejercicio de medición, retroalimentación y ajuste, de tal forma que la entidad alcance los resultados propuestos. Incluyen procesos de medición, seguimiento y auditoría interna, acciones correctivas y preventivas, y son una parte integral de los procesos estratégicos, de apoyo y los misionales.

9. ¿Cuáles son los procesos?

- a) Procesos estratégicos
 - Inteligencia corporativa

- b) Procesos misionales
 - Asistencia al cliente
 - Recaudación
 - Comercialización
 - Fiscalización y Liquidación
 - Gestión Jurídica
 - Operación Aduanera
 - Administración de Cartera
 - Gestión Masiva

- c) Procesos de apoyo

- Gestión Humana
 - Recursos Físicos
 - Recursos Financieros
 - Servicios Informáticos
- d) Procesos de evaluación
- Investigación disciplinaria
 - Control interno
 - Defensoría

<https://www.dian.gov.co/dian/entidad/Paginas/Presentacion.aspx>