

**Evaluación de Riesgo al Descontar IVA Por Compras Falsas en los Diferentes Sectores De
La Economía: Contribuyentes En Colombia.**



Myrian Beltran Niño

Laura Fernanda Sierra Diaz

Claudia Marcela Tovar Pajarito

Universidad Piloto De Colombia
Facultad de Ciencias Sociales y Empresariales
Especialización en Gerencia Tributaria
Bogotá D.C.

Marzo 2024

Evaluación de riesgo al descontar IVA por compras falsas en los diferentes sectores de la economía: contribuyentes en Colombia



Trabajo de Grado Estudio de Caso Presentado como Requisito para Optar al Título de Especialista en Gerencia Tributaria

Directora del Trabajo de Grado:

Carol Alejandra Bolívar Silva

**Universidad Piloto De Colombia
Facultad de Ciencias Sociales y Empresariales
Especialización en Gerencia Tributaria**

Bogotá D.C marzo 2024

Tabla de Contenido

Resumen.....	4
Palabras Claves	5
Introducción	6
Marco Conceptual	8
Planteamiento del Problema	10
Problema	10
Causas 10	
Pregunta De Investigación	12
Objetivo General.....	13
Objetivos Específicos	13
Metodología aplicada para el desarrollo del estudio de caso.....	14
Planteamiento Final del Estudio de Caso	16
Discusión del caso	21
Propuesta de alternativa de solución:.....	23
Conclusiones y recomendaciones	27
Lista de Tablas	30
Referencias Bibliográficas	31

Resumen

El impuesto al valor agregado para el Estado colombiano representa uno de los tributos más importantes, con su recaudo genera ingresos significativos que tienen un gran impacto en la participación del presupuesto público para ser invertido en necesidades primarias. En la economía del país intervienen diferentes sectores, lo que provoca una interacción constante en el intercambio de bienes y servicios, en esta dinámica se genera un impuesto a cargo por el hecho de prestar un servicio o realizar la venta de un bien gravado, al igual un IVA descontable (compra), el resultado de esta operación permite compensar sus valores disminuyendo el impuesto a pagar, sin embargo, por las diferentes actividades que realizan las empresas, se presentan fenómenos cuando sus gastos o costos no son gravados, pero su actividad sí se encuentra gravada con el impuesto, aquí inicia un problema para el pago del tributo como intermediarios del recaudo, por desconocimiento de la norma o con la intención de evadir, para solucionar el problema planteado se hizo necesario conocer e identificar las leyes que rigen el impuesto y las sanciones en la cuales se pueden ver inmersos tanto la compañía como sus representante legales, contadores y revisores fiscales, por esta razón se realizó el perfilamiento a 20 empresas y de acuerdo al resultado obtenido se tomaron como muestra a 10 de ellas, las cuales arrojaron un porcentaje de IVA descontable inferior al generado por costos y gastos asociados a su actividad, se aplicaron metodologías cualitativas y cuantitativas para el estudio de caso, se optó por herramientas para la recolección de datos como entrevistas, encuestas e investigación normativa, como apoyo visual y para el entendimiento de las compañías

objeto del estudio, se realizó una matriz de riesgos tomando en cuenta las acciones realizadas y se clasificaron con el impacto y consecuencia por cada una de ellas. Adicionalmente, se estableció una alternativa para el tratamiento de los riesgos, se instruyó con un cuadro resumen las sanciones contempladas en la norma a nivel administrativo y penal, acompañado de un manual para mitigar los riesgos detectados y complementar su tratamiento.

Palabras Claves

Tributo

IVA

Falsas

Obligación

Contribuyente

Introducción

A lo largo de la historia se ha conocido que para el buen funcionamiento de un Estado es importante contar con recursos económicos, los cuales son recaudos mediante los impuestos, éstos son destinados a rubros específicos dentro del presupuesto público, es por ello, que para Colombia uno de los tributos más importantes y que permite cumplir el objetivo establecido en el presupuesto, es el impuesto al valor agregado (IVA).

Teniendo en cuenta lo anterior, es fundamental que los contribuyentes conozcan la importancia del manejo correcto para el recaudo y pago de este impuesto, existen empresas donde se comenten acciones indebidas como lo son las compras falsas para disminuir el impuesto a cargo o aumentar un saldo a favor, esto en gran parte se debe a la actividad empresarial desarrollada, donde los costos y gastos asociados no son gravados con el IVA sobre su actividad generadora de ingresos los cuales si están gravados con IVA, es importante, conocer la historia del IVA en Colombia para entender la relevancia que este tributo representa en el Estado, su marco normativo y sus consecuencias, no solo a nivel administrativo por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), sino también de tipo penal. Este estudio de caso va dirigido a los contribuyentes responsables del IVA, que ya cuentan con varios años de experiencia en el mundo corporativo como para los que están iniciando. Durante el desarrollo del estudio de este caso, se emplearán herramientas como encuestas y entrevistas que serán la base para realizar el perfilamiento de los contribuyentes en el sector servicios, partiendo de aquellas características comunes que llevan a este grupo económico, sus representantes legales, contadores y Revisores Fiscales a estar inmersos en diferentes riesgos.

Por lo anterior, se hace necesario estructurar un manual de buenas prácticas conforme a los riesgos detectados mediante una matriz para aquellos responsables del impuesto, con el fin de minimizar las practicas indebidas en el momento de cumplir con el deber formal de declarar y pagar un menor importe del impuesto a cargo, al realizar maniobras como el descontar IVA que no corresponde a la realidad de los hechos económicos.

Marco Conceptual

El Impuesto al Valor Agregado es catalogado como el impuesto que recae de forma directa sobre el hecho generador, el cual se define en el artículo 420 del Estatuto Tributario, es decir, sobre la venta, importación de bienes o prestación de servicios, lo anterior hace referencia a que el adquiriente asume un valor adicional al momento de perfeccionar su compra. El costo adicional varía de acuerdo con el tipo de bien o servicio, toda vez que sus tarifas son diferenciales teniendo en cuenta el principio de equidad tributaria, es decir, a mayor valor del bien o servicio, mayor será el impuesto a cargo, aun cuando su tarifa es la misma, todo depende de la necesidad y la capacidad de pago.

El IVA nace desde el año 1963 como un impuesto Monofásico, bajo el gobierno de Guillermo León Valencia. Durante el gobierno del presidente Alfonso López en 1975 bajo la ley 20631 se empiezan a gravar las actividades manufactureras y de importación con una tarifa del 10%. Para el año 1983 se extiende el tributo a minoristas, se crean tarifas del 10%, tarifa diferencial del 20% y 35%, se clasifican los bienes considerados como excluidos y exentos, entre los cuales se encuentran los servicios, sin embargo, según Julián Jiménez abogado tributarista y socio de la firma Crowe Horwath *“este es uno de los hitos en la historia del IVA. “El decreto 3541 se dio bajo una emergencia económica”, surge la necesidad de pasar de la primera etapa de ser un Impuesto Monofásico para trasladarse a una segunda etapa como un impuesto plurifásico “Se dispuso que el IVA era un impuesto aplicable en todo el ciclo económico, es decir, gravando todas sus etapas (fabricación, transformación, distribución al por mayor y al por menor, así como la venta final), permitiendo descontar el impuesto pagado en las etapas anteriores (Jimenez,2016). “La apertura económica en el país se da en el año 1990, donde surge la necesidad de incrementar la tarifa al 12% y se amplía la base del impuesto donde algunos*

servicios como los hoteles, restaurantes y telefonía se empiezan a gravar con tarifas diferenciales. Aumenta la tarifa al 14% y se implementa el Impuesto en los servicios como regla general con la reforma tributaria Ley 6 durante el gobierno César Gaviria. En 1995 el gobierno del presidente Ernesto Samper presenta una nueva reforma aumentando la tarifa al 16% y se extiende la base gravable del impuesto. En el año 1997 nace con la Ley 383 las primeras implicaciones penales como consecuencia a los contribuyentes que no cumplan con su obligación de recaudar y pagar el impuesto al Estado. En el año 1998 una nueva reforma tributaria (Ley 488) extiende nuevamente la base gravable pero su tarifa disminuye al 15 %; el transporte aéreo nacional se empieza a gravar con la tarifa del 15% en 1999. En el 2000 se presenta hueco fiscal importante lo que lleva a aumentar la tarifa nuevamente al 16 %. Desde el 2002 al 2016 se han realizado diferentes reformas que han venido modificando las tarifas y gravando cada vez más bienes y servicios, el ultimo cambio significativo se da con la ley 1819 del 2016 aumentando la tarifa al 19%, que desencadena una consecuencia en las finanzas de los consumidores finales.

Con la constitución política de 1991 en sus ART 334,362,365 al 367 le otorga la protección constitucional a este tributo con el fin de asegurar los objetivos de inversión social del Estado.

La inversión del recaudo del IVA se encuentra amparado dentro del Estatuto Tributario en su artículo 468 “Tarifa General del Impuesto Sobre las Ventas”, donde indica que a partir del año 2017 la destinación del Impuesto será 0.5 puntos a la financiación del aseguramiento del Sistema General de Seguridad Social en Salud y 0.5 puntos a la financiación de la educación, sobre el cual el 40% de este recaudo se dirigirá a la Educación Superior pública.

Planteamiento del Problema

Para el funcionamiento adecuado del Estado, es necesario recurrir a estrategias que conlleven a tener ingresos suficientes que solventen los planes de desarrollo para el país, es por esto, que una de las fuentes de financiamiento es el recaudo de impuestos, donde el IVA toma gran importancia para este fin, y su principal aliado es el contribuyente responsable del impuesto, el cual debe cumplir con tres funciones vitales que son cobrar, recaudar y pagar, sin embargo sufre una desviación en esta responsabilidad.

Problema

Iva descontable en Compras falsas (es la actuación de forma deliberada donde se finge un hecho generador del impuesto) en los diferentes sectores de las empresas colombianas contribuyentes del impuesto al valor agregado. Se hace necesario explicar al contribuyente mediante un manual la normatividad vigente y las consecuencias administrativas y penales al realizar estas acciones.

Causas

1. Ejecución de actividades gravadas con IVA que por su operación incurren con un costo o gasto asociado ficticio con el fin de obtener un mayor IVA descontable.
2. Desconocimiento de la norma tributaria.
3. Alta carga administrativa en el manejo del recaudo, al ser designado como agente responsable siendo el intermediario entre el estado y el consumidor final (comprador)

4. Inclusión del recaudo del IVA en el flujo de caja como un recurso disponible para cumplir con distintas obligaciones, omitiendo el fin de éste, el cual es trasladarlo Estado.

Las afirmaciones mencionadas anteriormente, se fundamentan inicialmente en casos conocidos en la experiencia laboral de diferentes Contadores Públicos, las cuales toman mayor relevancia al realizar varias consultas de investigación en fuentes como libros, artículos, trabajos de grado y sentencias constitucionales.

Pregunta De Investigación

¿Cómo establecer un método que permita identificar los riesgos inherentes por descontar IVA en compras falsas en los diferentes sectores de las empresas colombianas contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado?

Objetivo General

Elaborar un manual que incluya una matriz donde se evidencien los riesgos fiscales al descontar IVA en compras falsas y proponer un plan de acción para eliminar esta práctica.

Objetivos Específicos

- Identificar las leyes y sanciones aplicables a los contribuyentes que incluyan facturas falsas con el fin de disminuir el valor del IVA generado en el momento de su pago.
- Clasificar las consecuencias en las que se involucran respectivamente el contribuyente, revisor fiscal y/o contador al descontar el Impuesto al Valor Agregado de compras falsas.
- Instruir al contribuyente en su responsabilidad, dentro de su rol al ser designado por el Estado como agente responsable y recaudador del Impuesto al Valor Agregado.

Metodología aplicada para el desarrollo del estudio de caso

Este estudio de caso está centrado a los contribuyentes responsables del IVA, tanto para los que ya cuentan con años de constitución, como para aquellos que están emprendiendo en el mundo corporativo, se ha evidenciado en el ejercicio de la profesión que, para ambos tipos de contribuyentes, existen diversas falencias en el manejo del tributo, se acompañan estas afirmaciones basadas en los diferentes casos fraudulentos conocidos mediante publicaciones por parte de la DIAN.

La metodología para la recolección de datos de este proyecto será de tipo cualitativa y cuantitativa, ya que de acuerdo con los objetivos trazados, se realizará un manual de riesgos fiscales, se estudiarán algunas compañías se han visto inmersas en consecuencias por lesionar al Estado distorsionando el aporte del impuesto, se propondrá un plan de acción basado en las normas, con un estudio profundo de los artículos 647 del, artículo 648 del ET, artículo 655 del ET s, artículo 658-1 del ET, artículo 659 ET s y el artículo 402 del Código Penal.

Se busca con en este estudio de caso la coherencia en sus resultados, partiendo desde la realidad de las operaciones económicas, se harán uso de herramientas como:

Perfilamiento de los contribuyentes responsables del impuesto en el sector de servicios, por grupos entre grandes empresas, medianas y pequeñas, entendiendo que es necesaria esta clasificación para determinar las acciones en común que presentan, se tomarán datos puntuales como objeto social, costos y gastos asociados a la generación de sus ingresos, porcentaje de cumplimiento normativo con los soportes de las operaciones descontables, políticas contables de recaudo de cartera, políticas de pago a proveedores, estado en el cual se encuentra el IVA ante la Administración de Impuestos y Aduanas nacionales, los cuales serán resumidos en una matriz.

- Entrevista a 10 compañías que se tomaron como muestra, teniendo en cuenta los tipos de servicios que prestan, donde el resultado de su Iva descontable es inferior o nulo en comparación con el Iva generado; donde se buscara información y conocimiento normativo a las áreas que impactan directamente el cálculo del IVA, para así lograr entender en qué punto se permite y se autoriza distorsionar la realidad económica de la compañía con el objetivo de disminuir el impuesto a pagar.
- Encuestas de conocimiento de riesgos a las compañías tomadas como muestra, en los cuales pueden estar involucrados por sanciones a nivel administrativo proferidos por parte de la DIAN y por parte de la Fiscalía general de la Nación.
- Análisis de los casos reales de las empresas del sector servicios, donde se conocen las sanciones aplicadas tanto administrativas como penales a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, que se les logro comprobar una actuación ilícita.
- Con los datos recolectados se establecerá una matriz de riesgos de la obligación formal y sustancial del IVA, donde se identificará puntualmente un posible riesgo, el cual será clasificado en la probabilidad de suceso, el impacto que puede tener en la compañía como persona jurídica y a cada uno de sus integrantes, a la vez establecer el control que se debería tener en cuenta.

Estas herramientas serán debidamente soportadas a la conclusión y entrega final del objetivo, acompañándose con la implementación de un plan de gestión de riesgos y manual de buenas conductas para evitar la elusión y evasión del tributo a través de mecanismos como la inclusión de facturas falsas, al realizar la implementación de un plan de acción teniendo en cuenta toda la información recolectada, se puede mitigar el riesgo de la continuidad de estos actos, pero sobre todo se busca una concientización real a los

sujetos que intervienen y toman las decisiones finales como agentes recaudadores del impuesto a cargo.

Planteamiento Final del Estudio de Caso

Se realizó el perfilamiento de 20 compañías Colombianas del sector servicios, clasificándolas inicialmente por su tamaño, posterior se buscó determinar información en común para identificar las compañías que realizan una actividad gravada con el IVA, sin embargo los costos y gastos en los que se incurren para la ejecución de su objeto social, no se encuentran gravados al 100% con el IVA, por lo que desencadena posibles acciones indebidas para descontar mayor valor sobre el impuesto generado, a continuación se presenta matriz de perfilamiento

Tabla 1.*Empresas de servicios seleccionadas para su perfilamiento*

EMPRESA	TAMAÑO DE LA COMPAÑÍA	OBJETO SOCIAL	% DE IVA DESCONTABLE ASOCIADOS A SUS COSTOS Y GASTOS SOBRE EL OBJETO SOCIAL	% CUMPLIMIENTO NORMATIVO FORMAL	POLITICA RECAUDO DE CARTERA EN DIAS	POLITICA PAGO A PROVEEDORES EN DIAS	ESTADO PAGO IVA
Empresa S1	MEDIANA	Servicio temporalidad	30%	100%	90	30	50%
Empresa S2	MEDIANA	Servicio temporalidad	20%	100%	90	15	80%
Empresa S3	PEQUEÑA	Servicios administrativos	40%	100%	30	30	100%
Empresa S4	MEDIANA	Servicios de transporte	20%	80%	120	60	40%
Empresa S5	GRANDE	Servicios de Internet	95%	100%	30	15	100%
Empresa S6	PEQUEÑA	Servicios de Asesorías Administrativas	50%	100%	30	30	100%
Empresa S7	GRANDE	Servicios de Arrendamiento de coworking	70%	100%	60	30	100%
Empresa S8	GRANDE	Servicios certificación de calidad	40%	100%	120	60	100%
Empresa S9	GRANDE	Servicios certificación de calidad	25%	100%	90	30	100%
Empresa S10	MEDIANA	Servicios de emsamble vehiculos	80%	100%	60	30	100%
Empresa S11	GRANDE	Servicios de Internet	90%	100%	30	60	100%
Empresa S12	PEQUEÑA	Servicios de apoyo	15%	70%	120	15	40%
Empresa S13	PEQUEÑA	Servicios jurídicos	30%	100%	30	15	100%
Empresa S14	MEDIANA	Servicios de Mantenimiento Maquinaria	55%	100%	90	60	80%
Empresa S15	GRANDE	Comercializadora	40%	100%	90	90	100%
Empresa S16	GRANDE	Venta de servicios	70%	100%	30	15	100%
Empresa S17	MEDIANA	Servicios Inmobiliarios	20%	100%	60	30	80%
Empresa S18	MEDIANA	Servicios almacenamiento en la nube	40%	80%	60	30	60%
Empresa S19	MEDIANA	Servicios de Analisis	35%	80%	90	30	60%
Empresa S20	GRANDE	Servicios de Analisis	45%	100%	60	30	100%

Nota: Se evidencia que de las 20 empresas perfiladas 8 de ellas presentan menor porcentaje de IVA descontable asociados a sus costos y gastos se encuentran catalogadas entre medianas y pequeñas. Fuente: Elaboración propia (2024).

Se tomaron como muestra las 10 compañías que reflejaron un menor porcentaje de IVA descontable sobre el IVA generado.

Tabla 2.*Muestra seleccionada para estudio de caso*

EMPRESA	TAMAÑO DE LA COMPAÑÍA	OBJETO SOCIAL	% DE IVA DESCONTABLE ASOCIADOS A SUS COSTOS Y GASTOS SOBRE EL OBJETO SOCIAL	% CUMPLIMIENTO NTO NORMATIVO FORMAL	POLITICA RECAUDO DE CARTERA EN DIAS	POLITICA PAGO A PROVEEDORES EN DIAS	ESTADO PAGO IVA
Empresa S12	PEQUEÑA	Servicios de apoyo	15%	70%	120	15	40%
Empresa S2	MEDIANA	Servicio temporalidad	20%	100%	90	15	80%
Empresa S4	MEDIANA	Servicios de transporte	20%	80%	120	60	40%
Empresa S17	MEDIANA	Servicios Inmobiliarios	20%	100%	60	30	80%
Empresa S9	GRANDE	Servicios certificación de calidad	25%	100%	90	30	100%
Empresa S1	MEDIANA	Servicio temporalidad	30%	100%	90	30	50%
Empresa S13	PEQUEÑA	Servicios jurídicos	30%	100%	30	15	100%
Empresa S19	MEDIANA	Servicios de Analisis	35%	80%	90	30	60%
Empresa S3	PEQUEÑA	Servicios administrativos	40%	100%	30	30	100%
Empresa S8	GRANDE	Servicios certificación de calidad	40%	100%	120	60	100%

Nota: Las empresas tomadas como muestra las cuales representan un menor valor del IVA descontable sobre su IVA generado, son las que presentan mayor dificultad con el recaudo de cartera y su pago a proveedores, lo que desencadena falencias en el cumplimiento sustancial. Fuente: Elaboración propia (2024).

Se realiza el análisis de los resultados en común, el porcentaje del cumplimiento normativo formal es del 70% de las compañías, es decir que están presentando la declaración del IVA a tiempo sin liquidar sanciones por extemporaneidad, en cuanto al análisis del deber sustancial, el 40% de las empresas cumplen con el pago oportuno del impuesto, el 60% restante presentan mora en el pago esto puede suceder por variaciones en su flujo de efectivo, uno de los factores que influye es el tiempo entre la recuperación de cartera el cual incluye el recaudo del impuesto generado, es mayor al tiempo que la compañía debe pagar a sus proveedores lo que incluye el pago del IVA descontable, a su vez se cruza con el periodo de presentar y pagar el impuesto de forma oportuna.

Se entrevistó a los sujetos y áreas que intervienen en los procesos de ejecución y aprobación de compras, buscando establecer el mayor porcentaje de personas que intervienen en la aprobación del impuesto a pagar y que pueden estar realizando y/o aprobando la inclusión de

compras falsas dentro de la contabilidad con el objetivo de disminuir tanto el importe a pagar o aumentar un saldo a favor si llegase a existir:

Tabla 3.

Resultado de la aplicación de entrevista a las compañías tomadas como muestra

RESULTADO ENTREVISTA	
PREGUNTA-RESPUESTA	RESULTADO
¿Quién es el Encargado de estudiar proveedores?	
Area de compras	6
Socio y/o dueño de la compañía	6
¿Quién es el Encargado de autorizar compras?	
Area de compras	6
Socio y/o dueño de la compañía	6
¿Qué area es la Responsable de generar la necesidad de compra o adquisición de servicio?	
Area administrativa	9
Area operacional	8
¿Quién es el Encargado de realizar la proyección del impuesto?	
Area impuestos	6
Contador General	5
¿Quién es el Responsable de aprobar el impuesto a presentar antes de envío a Revisor fiscal?	
Area impuestos	5
Contador General	5
Socio y/o Gerente General	8

Nota: Resultado entrevista aplicada a las áreas que intervienen en el proceso de compra, los socios y/o dueños de la compañía representan mayor participación en las decisiones de aprobación en las declaraciones a presentar antes de enviarse a Revisoría fiscal. Fuente: Elaboración propia (2024).

A la muestra seleccionada se le aplica una encuesta de conocimiento en general sobre el manejo del IVA y las sanciones de tipo administrativo y penal; conforme a los resultados obtenidos de la encuesta, se puede verificar que los contribuyentes son conscientes en un 60% que el Impuesto al valor agregado se genera por adquirir un bien o servicio gravado, esto significa que en su mayoría no desconocen que ellos están obligados a cobrar este impuesto al consumidor final.

De acuerdo con los resultados obtenidos en la pregunta ¿Sabe qué hacer con el IVA generado? Se evidencia que los socios y/o gerentes en las diversas empresas, tienen un pensamiento erróneo de la finalidad al recaudar el IVA generado con sus ventas, porque utiliza este dinero dentro de su flujo de caja para cumplir con obligaciones diferentes al valor del impuesto, al momento de presentar y pagar el IVA argumenta que no cuenta con los recursos suficientes para cumplir con su deber, por esta razón indica que finalmente es la compañía quien debe asumir el pago total del Impuesto a cargo, aquí es donde considera como una “estrategia tributaria” alternativas que lo ayuden a obtener un mayor Iva descontable con operaciones que no corresponden completamente a la realidad de los hechos económicos, con el fin de disminuir el importe a cargo o generar un saldo favor. Detectando estas acciones se les pregunto ¿conocen el régimen sancionatorio aplicable en Colombia por el manejo inadecuado del IVA? y la respuesta en un 90% fue negativa, es claro que el conocimiento es mínimo ante el cumplimiento de las obligaciones que tiene con el Estado por ser agente responsable del IVA y su total desconocimiento de las sanciones pecuniarias y penales en las que se vería involucrado.

Se indagó sobre algunos casos reales donde la administración tributaria impuso una serie de sanciones al comprobar actuaciones simuladas o inexistentes, se conocieron 2 sentencias relacionadas con la deducción de IVA descontable, la primera sentencia es la Sentencia del 5 de abril de 2018 (expediente 21752) el contribuyente incluyó un IVA descontable que genera un saldo a favor y es solicitado como devolución al año de la presentación del impuesto, la administración tributaria realiza la devolución solicitada, sin embargo al realizar sus respectivos cruces de información decide emitir un requerimiento especial donde propone desconocer costos e impuestos descontables, argumentando que estos habían resultado bajo operaciones simuladas o artificiosas, finalmente la administración bajo una liquidación oficial modifica la declaración

del sexto bimestre del año 2008 e impone una sanción por inexactitud. (Amaya, 2024, p. 9) .La segunda Sentencia es la Sentencia del 19 de febrero de 2020 (expediente 22293), el contribuyente es sancionado como proveedor ficticio por haber simulado ventas de chatarra, la administración tributaria en uso de su facultad de fiscalización en su investigación logró desvirtuar estas facturas de venta, las cuales habían sido tomadas como IVA descontable por otra empresa, el contribuyente también aporta como medio probatorio para evitar esta sanción los registros de su contabilidad, sin embargo fueron desvirtuados, toda vez que no se logró demostrar la veracidad de la información mediante comprobantes internos y externos, como los soportes de pago de las obligaciones contraídas con el supuesto proveedor. (Amaya, 2024, p. 13)

Discusión del caso

De acuerdo con el perfilamiento efectuado a 20 empresas del sector servicios y la muestra tomada con base al IVA, se pudo establecer que presentan un comportamiento similar, de acuerdo con su objeto social, los costos asociados para la prestación del servicio, en su mayoría no son gravados con IVA, lo que indica que su anticipo al impuesto de IVA generado es mínimo o nulo.

En el análisis efectuado denota un cumplimiento con la obligación formal entre un 80% y 90% de las empresas, de igual forma, podemos validar que la recuperación de cartera se encuentra en un rango de edad entre 60 y 90 días, teniendo en cuenta que este rubro en la empresa es de gran relevancia en el flujo de caja para responder con sus diferentes obligaciones a corto y largo plazo, entre ellas los impuestos a cargo. Teniendo en cuenta lo anterior, conlleva a incumplimiento de la obligación sustancial, lo que genera sanciones e intereses de mora.

De acuerdo con el contexto planteado, los contribuyentes buscan una forma de reducir el impuesto a cargo, bien sea disminuyendo y/u omitiendo un IVA generado producto de ventas realizadas, sin embargo son conscientes que no es una alternativa sencilla, debido a su obligación de emitir factura electrónica ante la DIAN, es donde ven la posibilidad de crear operaciones irreales para incluir un costo o gasto que se encuentra gravado con IVA y lo toman como descontable, estas decisiones son tomadas de acuerdo con el resultado de la encuesta aplicada por los socios y/o gerentes generales, aprobando la búsqueda y adquisición de proveedores reales con la emisión de una factura electrónica que cumple con la normatividad, pero es una acción simulada ya que en realidad no existe la enajenación de un bien o la contraprestación de un servicio.

Con las sentencias mencionadas, se demuestra como a través del tiempo la Administración tributaria crea, ajusta y mejora sus prácticas de fiscalización haciendo prevalecer lo que se encuentra consagrado en la norma, adicional, el Estado es más fuerte con la implementación de nuevas reformas normativas en materia tributaria, lo anterior permite llevar una gestión eficiente de control, comprobando y verificando la veracidad sobre los hechos económicos del contribuyente que se resumen en la liquidación del IVA.

Las sanciones impuestas por la Administración Tributaria en su mayoría son por inexactitud, llegan a este resultado mediante el cruce de diferentes fuentes de información como los medios magnéticos, estrategias de fiscalización como inspección directa al lugar donde referencian domicilio principal del contribuyente que realiza la falta grave de distribuir facturas por operaciones simuladas.

Propuesta de alternativa de solución:

Con la información recolectada, se realiza una matriz de riesgos, identificando los puntos más débiles que tienen las compañías tomadas como muestras y relacionando un tratamiento por cada riesgo.

Tabla 4.

Matriz de riesgos de acciones indebidas y sus consecuencias a nivel administrativo y penal

RIESGO	DESCRIPCIÓN RIESGO	PROCESOS RELACIONADOS	PROBABILIDAD		IMPACTO		VALORACION DEL RIESGO O PROBABILIDAD	Consecuencia	TRATAMIENTO DEL RIESGO	
			Nivel de probabilidad	probabilidad	Nivel de impacto	impacto			Descripción del Control o plan de acción	Responsable del control o Tratamiento
RIESGO	Deficiencia en el recaudo de cartera	Cartera	4	Probable	4	Mayor	B	incumplimiento en su función de recaudar, esto afecta el flujo de caja el cuando permite el pago de la obligación a tiempo.	Evaluar y mejorar las políticas y los Acuerdos de recaudo con lo clientes	Cartera y Gerencia
RIESGO	Omisión del pago del IVA Recaudado	Financiera	5	Casi Seguro	5	Catastrofico	B	Incumplimiento en la obligación sustancial por no consignar el IVA-puede desencadenar sanciones de tipo penal, adicional embargo de las cuentas bancarias. Art 402 Código Penal	Realizar una planeación financiera efectiva para mantener un flujo de caja suficiente para el cumplimiento del pago	Financiera
RIESGO	Diferencias en la declaración presentada del IVA vs Registros de operaciones contables	Contabilidad	3	Posible	4	Mayor	B	Presentación de Medios Magnéticos con errores y posible fiscalización por cruces de información-Sanciones aplicables del Artículo 650 y 658-1 ET.	Conciliaciones semanales y aleatorias a los diferentes registros con sus respectivos soportes	Lider Contable y Revisoría Fiscal
RIESGO	Incluir costos y gastos inexistentes para descontar IVA y reducir el importe por pagar o aumento de saldo a favor	Contabilidad- Impuestos	3	Posible	5	Catastrofico	B	Notificación de acto administrativo como el requerimiento ordinario de Información-Sanciones aplicables del Artículo 647,650 y 658-1 ET.	Con una planeación tributaria activa para erradicar esta practica indebida	Impuesto-Gerencia
RIESGO	Omisión a la evaluación correcta a proveedores	Compras	2	Improbable	5	Catastrofico	A	Realizar operaciones con proveedores que se encuentra catalogados como ficticios, que pueden desencadenar en procesos de fiscalización e imposición de sanción por inexactitud-Sanciones aplicables del Artículo 658-1	Implementar un proceso de evaluación a proveedores, cotejando la información con diferentes bases de datos que proporciona la Administración Tributaria.	Compras
RIESGO	Firma por parte del Revisor fiscal sin pruebas documentales	Impuestos-Revisoría fiscal	3	Posible	5	Catastrofico	B	Sanciones contempladas en el Artículo 658-1 ET Inciso 2 y artículo 659 ET	Implementar papeles de trabajo integrales que permitan acceder a las pruebas documentales	Impuestos
RIESGO	Firma del Representante Legal a declaraciones teniendo en cuenta que se están presentando con información proveniente de acciones simuladas	Impuestos-Gerencia	3	Posible	5	Catastrofico	B	Sanciones contempladas en el Artículo 658-1	Con la implementación de una planeación tributaria, el socio/representante legal negarse a la aprobación de estas operaciones	Impuestos-gerencia
RIESGO	Omisión de ingresos en actividades generadas sin facturar en debida forma	Contabilidad-gerencia	4	Probable	5	Catastrofico	A	Probabilidad de fiscalización por cruces de información, riesgo de imposición de sanción por Inexactitud contemplada en ART 647 ET		
RIESGO	Facturación electronica con omisión del IVA a los servicios gravados	Facturación	3	Posible	5	Catastrofico	A	Probabilidad de fiscalización por cruces de información con el reporte de facturación electronica enviado, pueden solicitar el detalle de los servicios facturados sin IVA buscando un argumento normativo-riesgo de imposición de sanción por Inexactitud	Implementar una area de control interno que permita revisar los procesos de facturación garantizando cumplimiento normativo	Control Interno-Gerente
RIESGO	Desconocimiento en el prorateo del IVA al contar con servicios gravado, excluidos exentos y adquirir bienes y/o servicios del IVA descontable a tarifa general.	Contabilidad- Impuestos	4	Probable	5	Catastrofico	A	Probabilidad de un proceso de fiscalización por descontar mayor IVA al permitido, sanción por mala determinación en el impuesto.	Capacitación al manejo del prorateo en las compañías e implementar un papel de trabajo que permita calcularlo.	Impuestos-Gerencia

Nota: Matriz de riesgos, donde se clasifican los riesgos asociados a las acciones indebidas en el manejo del IVA, se asigna un posible control con el fin de mitigarlos. Fuente: Elaboración propia (2024).

Con la información recolectada con las diferentes herramientas empleadas en el estudio de caso y el análisis de la matriz de riesgos, se presenta un manual de buenas prácticas a las empresas del sector servicios.

1. El contribuyente debe estar enterado tanto de la norma tributaria aplicable para la actividad económica a la cual se dedica, como el régimen sancionatorio, por lo cual se establece un apoyo visual.

Tabla 5.

Régimen sancionatorio aplicable a las acciones indebidas en el IVA

TIPO DE SANCIÓN	SUSTENTO NORMATIVO	DETALLE	MONTO
Administrativa	Artículo 647-648 ET	Sanción por inexactitud	•Puede llegar al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor •Para los siguientes casos la sanción se determinará así: • 200% del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes. • 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5º del artículo 647 del estatuto tributario (proveedores ficticios o insolventes) o de la comisión de un abuso en materia tributaria. • 20% de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5º del artículo 647 del estatuto tributario • 50% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la administración tributaria y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de monotributo. •La sanción por libros de contabilidad será del medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición, sin exceder de 20.000 UVT.
Administrativa	Artículo 655 ET	Sanción por irregularidades en la contabilidad	•Cuando la sanción a que se refiere el presente artículo, se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado del acta de visita a la persona o entidad a sancionar, quien tendrá un término de un (1) mes para responder. •sanción con una multa equivalente al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de 4.100 UVT, la cual no podrá ser sufragada por su representada.
Administrativa	Artículo 658-1 ET	Sanción a administradores y representantes legales	• INCISO 2. La sanción prevista en el inciso anterior será anual y se impondrá igualmente al revisor fiscal que haya conocido de las irregularidades sancionables objeto de investigación, sin haber expresado la salvedad correspondiente. •Sanciones de multa, suspensión o cancelación de su inscripción profesional de acuerdo con la gravedad de la falta.
Administrativa	Artículo 659 ET	Sanción por violar las normas que rigen la profesión.	•En iguales sanciones incurrirán si no suministran a la Administración Tributaria oportunamente las informaciones o pruebas que les sean solicitadas.
Penal	Artículo 402 de la ley 599 del 2000-Código Penal	Omisión del agente retenedor o recaudador	El responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo 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, incurrirá en prisión de cuarenta (48) a ciento ochenta (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.

Nota: Régimen sancionatorio detallado información tomada del Estatuto Tributario aplicable con el monto correspondiente a las faltas contra el IVA. Fuente: Elaboración propia (2024).

2. Establecer un procedimiento de control para la evaluación de proveedores, con el objetivo de evitar realizar operaciones económicas con aquellos que se encuentran clasificados como proveedores ficticios o que presentan inconvenientes de tipo penal.

3. Establecer políticas de facturación, negándose por completo a realizar operaciones sin la debida emisión de la factura electrónica.

4. Debe establecer en el área contable un procedimiento riguroso de aseguramiento de la información, es decir implementar filtros de elaboración, revisión y aprobación de cada uno de los procesos que se llevan a cabo, esto garantizara contar con el soporte de cada transacción, buscando la tranquilidad y transparencia de los hechos económicos.

5. Establecer políticas adecuadas referente al Recaudo de cartera y pago a proveedores, las cuales serán medibles con indicadores, con el fin de aliviar el flujo de caja de la compañía y lograr obtener un eficiente manejo de los recursos.

6. Implementar seguimiento mensual a los impuestos que se deben liquidar independiente de su periodicidad, mediante un informe mensual, se logrará tener el control del estado en tiempo real de los tributos a pagar y de esta manera anticipar decisiones adecuadas y legales para el cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias.

7. Elabora procedimiento que contenga filtros de elaboración, revisión y aprobación de los impuestos, con el objetivo de realizar un aseguramiento frente a la información que se va a declarar, este procedimiento debe incluir una lista de chequeo, la cual sin su completo diligenciamiento no se procederá a perfeccionar la presentación de la obligación tributaria.

Conclusiones y recomendaciones

De acuerdo con la metodología empleada en el desarrollo de este estudio de caso se concluye:

1. El IVA desde su creación representa gran importancia en el presupuesto nacional para el desarrollo del país tenido en cuenta lo anterior es importante garantizar el recaudo de forma sana y oportuna, por ello clasifica y asigna a los responsables del IVA que son los encargados en recaudar y pagar ante la administración tributaria el impuesto, sin embargo en ese compromiso tan importante para los agentes responsables, existe un riesgo en la desviación del cumplimiento, por ello el Estado se ve en la necesidad de reglamentar las consecuencias que pueden tener los agentes que no cumplan a cabalidad con la responsabilidad designada, se encuentran sanciones de tipo administrativo las cuales las impone la administración tributaria sobre el cumplimiento formal y sustancial del impuesto, no obstante aun cuando las faltas obedecen al no traslado de los recursos recaudados se tipifica una consecuencia penal, dejando claro que esta acción afecta al Estado por apropiación de recursos públicos.

2. A partir de lo presentado en el desarrollo del estudio de caso, es importante destacar que el revisor fiscal y/o contador es responsable de verificar y soportar la información presentada en las declaraciones, basado en la realidad económica de la compañía, razón por la cual se debe implementar un correcto procedimiento que le permita recopilar la documentación e información que soporten las cifras relacionadas en las liquidaciones firmadas a su nombre.

Para realizar una adecuada planeación tributaria, es importante que el representante legal aporte todo su conocimiento acerca del desarrollo de la actividad económica de la sociedad, con el fin de aprovechar todos los beneficios tributarios relacionados con el sector, establecidos dentro del marco normativo y legal vigente, de esta forma, evitar inclusión de costos o deducciones inexistentes.

3. Finalizado este estudio de caso se valida el papel tan importante que asume el recaudador del impuesto al valor agregado IVA como intermediario entre los contribuyentes y el Estado, su responsabilidad en un adecuado manejo de estos recursos, lo cual implica un proceder honesto y el principio de la buena fe desde el primer momento de la operación comercial desarrollada, el proceso que conlleva la liquidación del impuesto y por último el pago de la obligación sustancial, con el fin de cumplir con lo establecido en el artículo 95 numeral 9 de la Constitución Política “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”

Recomendaciones:

1. Las empresas dedicadas a realizar actividades en el sector servicios objeto de este estudio, deberán contar con aliados estratégicos para la asesoría en materia tributaria, esto minimizara en gran porcentaje los riesgos de sanciones administrativas y penales.

2. Es necesario que los contribuyentes tomen conciencia del gran impacto que su papel toma en el correcto manejo del IVA, puesto que esto afecta el financiamiento del Estado en el gasto público.

3. Como contribuyente y agente recaudar del Iva debe implementar un control permanente en el desarrollo de su proceso contable, que permita validar y enviar de forma correcta la información magnética.

Lista de Tablas

Tabla 1 17

Tabla 2 18

Tabla 3 19

Tabla 4 24

Tabla 5 25

Referencias Bibliográficas

Amaya (2024) Proveedores ficticios y su régimen sancionatorio tributario en Colombia. <https://revistas.uexternado.edu.co/flip/index.php?pdf=https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/download/9170/15219>

Aproximación a la percepción social sobre el sistema tributario colombiano a partir de una revisión teórica. (n.d.). Edu.co. Retrieved December 9, 2023, from <https://revistascientificas.cuc.edu.co/economicascuc/article/view/2824/3077>

Berdejo Giovanetti, E., & Villasmil Molero, M. D. C. (2019). Reflexión histórica sobre el IVA en Colombia y sus implicaciones en la jurisprudencia nacional. *Jurídicas CUC*, 15(1), 163–186. <https://doi.org/10.17981/juridcuc.15.1.2019.06>

Compilación Jurídica de la DIAN - Oficio 912410 de 2021 DIAN. (n.d.). Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. Retrieved December 9, 2023, from https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_912410_2021.htm

(N.d.). Org.Co. Retrieved November 28, 2023, from <https://incp.org.co/asi-ha-evolucionado-el-iva-en-colombia/>

Sutori. (n.d.). Sutori.com. Retrieved November 28, 2023, from <https://www.sutori.com/story/linea-de-tiempo-del-iva-en-colombia--WUxyrVmVAgCMKoLjQCgdGwt>