

Tipo penal de omisión de agente retenedor e ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente. Aspectos probatorios en materia contable y tributaria.

En Colombia, el Código Penal estatuye este delito en el artículo 402 que reza así:

ARTICULO 402. OMISION DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR. <Artículo modificado por el artículo [339](#) de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> 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 cuarenta (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.

En la misma sanción incurrirá 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 siguiente a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

El agente retenedor o el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que omita la obligación de cobrar y recaudar estos impuestos, estando obligado a ello, incurrirá en la misma penal prevista en este artículo.

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 la ventas, el impuesto nacional al consumo 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 hubiere iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.

De los elementos estructuradores del tipo penal:

ELEMENTO ESTRUCTURADOR DEL TIPO PENAL	DESCRIPCIÓN
Sujeto Activo	<u>Sujeto calificado</u> : agente retenedor, agente autorretenedor, encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas, responsable de IVA y responsable del INC –Impuesto Nacional al Consumo.
Sujeto Pasivo	El Estado
Verbos Rectores:	<u>Acción de negación de una obligación de hacer</u> : No Consignar (retenciones, contribuciones, tasas, IVA e INC). Omitir obligación de cobrar y recaudar.
Elemento Normativo	Estatuto Tributario Nacional: Art. 368: Agentes de retención en la fuente. Art. 420: Responsables del IVA Art. 437-2 Agentes de retención en la fuente del IVA. Art.512-1 inc. 3º. Responsables del INC. Art. 512-18 Responsables del INC de cannabis Ley 1819 de 2016, art. 339: adiciona art. 402 Ley 599/00 (Código Penal).
Elemento Descriptivo	La acción de negación o de omisión se tipifica cuando han transcurrido dos meses desde que se cumple el plazo para atender la obligación, definida en el decreto reglamentario que para el efecto expide el gobierno nacional. Para el caso de las tasa y contribuciones públicas, el término para consignarlas es el definido en la ley respectiva.
Extinción de la responsabilidad penal	Por pago ¹ o compensación ² , se produce, según la etapa procesal: <ul style="list-style-type: none"> • Resolución inhibitoria. Ley 600 de 2000. • Preclusión de investigación: Ley 600 de 2000 y 904 de 2004. • Cesación de procedimiento: Ley 600 de 2000.

¹ Código Civil: arts. 1625 num. 1º, 1626 y 1649.

² Código Civil: arts. 1625 num. 5º y 1714 y art. 861 del Estatuto Tributario.

Consideraciones adicionales del tipo penal:

- La Ley 1819 de 2016, modificatoria del Código Penal, incorpora una ampliación del tipo penal al ya establecido de la omisión del agente retenedor, y consiste en que hace extensivo éste a la omisión del deber de cobrar y recaudar estos tributos por parte del responsable de IVA³ e INC⁴.
- La ausencia de tipificación de conductas penales a personas jurídicas en Colombia, hace que se traslade la responsabilidad penal a las personas naturales que, en las sociedades o personas jurídicas, en general, cumplen las tareas relacionadas con tales obligaciones tributarias.
- La pena, en materia pecuniaria para el que incurra en el tipo penal, es una multa equivalente al doble de lo no consignado, sin que supere el equivalente a un millón veinte mil unidades de valor tributario (1.020.000 UVT⁵) (valor UVT año 2020: \$ 35.607 valor en pesos año 2020: \$ 36.319.140.000)
- Pena de prisión de 48 a 108 meses (de 4 a 9 años).

Sobre la ineficacia⁶ de las declaraciones de retención en la fuente:

Si bien el concepto de *ineficacia* resulta algo ambiguo, en materia tributaria, según el inciso primero del art. 680-1 del ETN⁷ señala que tendrán tal calidad, las declaraciones

³ IVA: Impuesto al Valor Agregado. Hace alusión al concepto plurifásico, que precisamente agrega valor en cada etapa de producción y comercialización, como opera en Colombia, no confundir con el concepto de impuesto a las ventas, o simplemente tax-sales, propio del modelo estadounidense, que se aplica sólo en una etapa, la venta al consumidor final.

⁴ INC: Impuesto Nacional al Consumo, creado por la ley 1607 de 2012 y modificado en reformas tributarias posteriores, no confundir con el impuesto al consumo, tributo de orden departamental ligado a la producción e importación de licores cigarrillos y similares.

⁵ UVT: Unidad de Valor Tributario.

⁶ Ineficacia: carencia de efectos normales en un negocio jurídico. En opinión de algunos tratadistas, constituye uno de los conceptos más indeterminados en el Derecho Civil, que tiene como sinónimos, los vocablos “inexistencia”, “invalidez” y algunos otros similares, aun cuando no faltan autores modernos que dan al término *ineficacia* un contenido amplio, considerando a los otros como designación de variedades, por lo que negocio jurídico será *ineficaz* cuando no surta los efectos característicos, sin que esa falta haya de obedecer a causas determinadas. En: Cabanellas De las Cuevas, Guillermo: Diccionario Jurídico Elemental. Ed. Heliasta. Decimaoctava edición, 2006. Editado en Buenos Aires, Argentina, impreso en Bogotá, Colombia.

⁷ ETN: Estatuto Tributario Nacional.

de retención en la fuente, presentadas sin pago, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

Esta situación resulta altamente perjudicial para el agente de retención en la fuente, cuando por alguna circunstancia, no puede cumplir con el pago de la retención, entendiéndose como tal, lo que nos señala el Código Civil en cuanto a la extinción de la obligación, mediante el pago que implica, cancelar el saldo insoluto de lo debido.

Tal como se analizó en el aspecto penal, el agente de retención cuenta con dos meses para que se cumpla con el pago de los valores retenidos en la fuente, so pena de incurrir en el punible de omisión de agente retenedor.

Un eximente de responsabilidad penal y de la misma ineficacia, lo constituye la existencia de un saldo a favor del agente de retención, de manera previa al surgimiento de la obligación como agente de retención, siempre que éste corresponda, por lo menos, al doble del valor de las retenciones en la fuente.

Cabe precisar que el agente de retención cuenta con un plazo de seis (6) meses para efectos de solicitar la compensación del saldo a favor, y en caso de que sea rechazada tal solicitud, se producirá la ineficacia de la declaración, en las mismas condiciones ya anotadas.

Consideraciones para el proceso de cobro coactivo.

Una modificación importante que trajo la Ley 2010 de 2019, fue la de darle la condición de título ejecutivo a la declaración ineficaz, ya que al referirse a la declaración inicialmente presentada sin pago, *“se entiende como documento que reconoce una obligación clara, expresa y exigible, que podrá ser utilizado por la administración tributaria en los procesos de cobro coactivo”*⁸.

Esta consideración normativa, resulta consecuente con lo manifestado en el artículo 422 del CGP⁹, pero que no está incorporado dentro de los conceptos que el mismo

⁸ Extracto del inciso quinto del artículo 580-1 del ETN, modificado por el artículo 101 de la Ley 2010 de 2019.

⁹ CGP: Código General del Proceso, Ley 1562 de 2012.

Código establece para el cobro de deudas fiscales en el numeral 4º del art. 469, sin embargo, si se puede entender incorporado para estos efectos, como documento que presta mérito ejecutivo para el cobro coactivo, de acuerdo con el numeral 5º del art. 99 del CPACA¹⁰

De los aspectos probatorios en materia contable y tributaria.

Es importante señalar para efectos contables, que resulta imprescindible contar con los debidos soportes de los registros contables, ya que la contabilidad constituye plena prueba¹¹ en favor del comerciante, cuando ésta es llevada en debida forma¹².

Y se entiende cumplir con el deber de llevar contabilidad en debida forma, si se ajusta a las prescripciones de la Ley 1314 de 2009, el DUR 2420 de 2015¹³ y sus actualizaciones, de acuerdo con las NIIF¹⁴

Igualmente aplica en el caso de las entidades oficiales, la contabilidad que se lleva bajo el modelo estatal definido por la Contaduría General de la Nación-CGN, mediante la Resolución 533 de 2015.

Otro modelo contable que sirve como ejemplo a la excepción general de la Ley 1314 de 2009, lo constituye el caso de la contabilidad de empresas que se encuentran en proceso de liquidación judicial o voluntaria, que no operan bajo la hipótesis de Negocio en Marcha, y deben atender el criterio de valor neto de liquidación¹⁵.

¹⁰ CPACA: Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011.

¹¹ Arts. 186 y 264 del CGP- Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012.

¹² Ver artículos 48 y 50 del Código de Comercio.

¹³ DUR 2420 de 2015: Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 es el que compendia las normas contables que rigen en Colombia, con sus decretos posteriores que lo actualizan y complementan.

¹⁴ NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera: estándares internacionales de contabilidad expedidos por el IASB (International Accounting Standard Board), Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, con sede en Londres (Inglaterra), ente encargado de la expedición de los estándares de contabilidad que aplican los países que adoptaron este modelo contable, como lo hizo Colombia mediante la Ley 1314 de 2009.

¹⁵ Ver el decreto 2101 de 2016 del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

En todos estos casos, la contabilidad servirá como medio de prueba para efectos de reflejar la condición de retención en la fuente por activa (como agente de retención en la fuente o de agente autorretenedor), reflejando las operaciones en las que actúe como tal, en el pasivo del Estado de Situación Financiera.

Si se pretende verificar la condición de retención en la fuente por pasiva (como sujeto retenido), se deberán incorporar tales registros contables en el activo del Estado de Situación Financiera.

En materia tributaria, recordemos que los soportes de estas transacciones, en especial las declaraciones de retención en la fuente y los recibos de pago, deben ser conservados por un término de cinco años¹⁶.

Por otro lado, las retenciones en la fuente deben guardar coherencia entre lo registrado en la contabilidad, con lo reportado en la información exógena tributaria¹⁷ y las declaraciones de retención en la fuente presentadas en el año fiscal.

Otro punto importante en materia probatoria, lo constituyen los certificados de retención en la fuente¹⁸, que deben ser coherentes con los valores de retención en la fuente por pasiva, en la declaración de renta del contribuyente, o en las declaraciones mensuales de retención en la fuente presentadas y pagadas por los agentes de retención o los agentes autorretenedores (retención en la fuente por activa).

Una gestión eficiente en la administración de los tributos, en especial de la retención en la fuente por activa y por pasiva, le permite al agente de retención en la fuente, evitar incurrir en escenarios de riesgo, tanto en materia tributaria como penal y contable, de situaciones que afectan de manera negativa, no solo las finanzas del ente económico, sino y muy especialmente, la imagen reputacional de la empresa, con las nefastas consecuencias que esto puede traer en su entorno competitivo y de valoración en el mercado.

¹⁶ Así lo establece el artículo 632 del Estatuto Tributario Nacional.

¹⁷ Por activa: literal b del art. 631 del ETN. Por pasiva: literal c del mismo artículo.

¹⁸ Los de retención por salarios, deben cumplir los requisitos del artículo 379 del ETN, y los certificados por otros conceptos, los que ordena el art. 381 del citado Estatuto.



NEWSLETTER

CAMPO INFORMATIVO No 9

Sabaneta, octubre 29 de 2020.

Escrito por: *Wilmar Campo Balbín**

*Contador público/ estudiante último semestre de Derecho. (UCC y U de M, respectivamente)

Especialista en Revisoría Fiscal, U de M.

Especialista en Gestión Tributaria, U de A.

Magíster en Tributación y Política Fiscal, U de M.

Diplomado en NIF, U de A.

Diplomado en Insolvencia Empresarial, U de M.

Estudios en Tributación Internacional, U. Austral (Buenos Aires), U. del Rosario (Bogotá), IFA (International Fiscal Association).

Docente universitario

Consultor Tributario

Fundador y Director de CAMPO TRIBUTARIO SAS

ESTA ES UNA OPINIÓN DE QUIEN LA EMITE, Y NO SE CONSTITUYE UNA CONSULTA O ASESORÍA ESCRITA. FAVOR CONSULTAR LAS NORMAS. EL RESPONSABLE DE ESTE ESCRITO NO SE HACE RESPONSABLE DE LAS CONSECUENCIAS DE QUIEN ACTÚE BAJO ESTAS CONSIDERACIONES. SE AUTORIZA SU DIFUSIÓN EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS ACADÉMICOS, SIEMPRE Y CUANDO SE RESPETE LA AUTORÍA, LOGOTIPOS Y ESLOGAN DE LA SOCIEDAD CAMPO TRIBUTARIO SAS. NO SE AUTORIZA SU DIFUSIÓN PARA EFECTOS COMERCIALES. NO NECESARIAMENTE LA OPINIÓN QUE EMITIMOS CORRESPONDA CON LA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS O JUDICIALES.



NEWSLETTER

CAMPO INFORMATIVO No 9

Contáctenos:

✉ gerencia@campotributario.com

☎ 3108451036

☎ 3108451036

Recuerde: estos son parte de nuestro portafolio de servicios, contamos con personal calificado y con la idoneidad profesional para servirle.

- *Auditoria externa*
- *Revisoría Fiscal*
- *Due Diligence*
- *Planeación y estrategia tributaria familiar y corporativa.*
- *Auditoría de cumplimiento tributario y contable.*
- *Auditoria Forense.*
- *Dictámenes periciales.*
- *Emisión de conceptos tributarios.*
- *Capacitación corporativa.*
- *Apoyo en procesos de insolvencia empresarial y de persona natural no comerciante.*
- *Acompañamiento en procesos tributarios en sede administrativa y contencioso-administrativa.*