

Manizales, 20 de septiembre de 2024

Contraloría General de la República :: SGD 20-09-2024 10:53
Al Contestar Cite Este No.: 2024IE0105561 Fol:1 Anex:0 FA:0
ORIGEN 80172 GRUPO DELEGADO DE VIGILANCIA FISCAL DE CALDAS / WILFREDO MARQUEZ PEREZ
DESTINO 80171 DESPACHO GERENTE DEPARTAMENTAL DE CALDAS / CARLOS ALBERTO RAMIREZ GRAJALES
ASUNTO INFORME TÉCNICO
OBS PRF-80173-2023-43691_2171
2024IE0105561



ACLARACIÓN INFORME TECNICO

Proceso de Responsabilidad Fiscal

IDENTIFICACIÓN DEL PROCESO DE RESPONSABILIDAD FISCAL.

PRF-80173-2023-43691_2171

AUTO QUE DECRETÓ LA PRUEBA DE INFORME TÉCNICO

Auto No. 151 del 26 de abril de 2024.

FECHA DE NOTIFICACIÓN DEL INFORME TÉCNICO

03 de mayo de 2024 por correo electrónico.

FECHA DE PRESENTACIÓN DEL INFORME TÉCNICO

04 de junio de 2024.

FECHA DE NOTIFICACIÓN DE SOLICITUD DE ACLARACIÓN DEL INFORME TÉCNICO

23 de agosto de 2024 por correo electrónico.

FECHA DE PRESENTACIÓN DE LA ACLARACIÓN DEL INFORME TÉCNICO

20 de septiembre de 2024.

IDENTIFICACIÓN DEL APOYO TÉCNICO

Mediante Oficio No. 2024IE0048012 del 02/05/2024, con ocasión del Auto No. 151 del 26 de abril de 2024 fue designado como apoyo técnico al profesional Wilfredo Márquez Pérez, identificado con cédula de ciudadanía 8.505.711, Profesional Universitario Grado 02 (E), de profesión Contador Público, con Tarjeta Profesional No. 125018-T.

Experiencia profesional desde el 02/08/2007 en el Grupo de Vigilancia Fiscal de la Gerencia Departamental Colegiada de Caldas de la Contraloría General de la República, con estudios de posgrado en Especialización en Finanzas, Especialización en Gerencia Financiera y Especialista en Revisoría Fiscal.

Mediante Auto No. 311 del 16 de agosto de 2024 se solicita Aclaración al informe técnico, de acuerdo con el objeto e indicaciones que sobre la misma se imparten en la parte motiva de este proveído.

OBJETO DEL INFORME TECNICO.

Determinar con base en la revisión de los documentos que obran como medio de prueba en el expediente, y los aportados por el presunto responsable LUIS ALEJANDRO TREJOS, si los hechos materia de investigación se mantienen o desvirtúan.

OBJETO DE LA ACLARACIÓN DEL INFORME TÉCNICO.

Revisada la información allegada en el informe Técnico con radicado No. 2024IE0059499 del 04 de junio de 2024, se considera pertinente solicitar aclaración, con el fin que indique:

Pregunta 1. Según lo expresado en el informe técnico, indirectamente sería la Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales -DIAN, la entidad afectada con la pérdida de los recursos. En este sentido, por tratarse de una entidad encargada de los impuestos, esta cuenta con los mecanismos para lograr la recuperación por el dinero devuelto por concepto del IVA al SENA?. En caso de ser positiva la respuesta, favor indicar al Despacho cuales son dichos mecanismos y cuál es su sustento normativo.

Pregunta 2. Resulta ser un mecanismo legal e idóneo por parte del SENA, la forma en la que logró la recuperación del IVA, en el caso en concreto?.

NORMAS ANALIZADAS

Decreto 624 de 1989 Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

“ARTÍCULO 658-1. SANCIÓN A ADMINISTRADORES Y REPRESENTANTES LEGALES. <Artículo adicionado por el artículo 1 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:>

Cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 de este Estatuto, serán sancionados 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.”

“ARTÍCULO 869. ABUSO EN MATERIA TRIBUTARIA. <Artículo modificado por el artículo 300 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> La Administración Tributaria podrá recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos.

Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.

PARÁGRAFO 1o. Se entiende por recharacterizar o reconfigurar, la potestad con que cuenta la Administración Tributaria para determinar la verdadera

naturaleza, forma o particularidades de una operación o serie de operaciones, distinta a la que el obligado tributario pretende presentar, y que conlleva a diferentes consecuencias tributarias.

PARÁGRAFO 2o. Se entenderá que un acto o negocio jurídico es artificioso y por tanto carece de propósito económico y/o comercial, cuando se evidencie, entre otras circunstancias, que:

- 1. El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable.*
- 2. El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.*
- 3. La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.*

PARÁGRAFO 3o. Se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias.”

“ARTÍCULO 869-1. PROCEDIMIENTO ESPECIAL POR ABUSO EN MATERIA TRIBUTARIA. <Artículo modificado por el artículo 302 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> El funcionario competente que, dentro del término de firmeza de la declaración, evidencie que una operación o serie de operaciones puede constituir abuso en materia tributaria, en los términos del artículo 869, deberá emitir un emplazamiento especial explicando las razones en las que se basa, sustentadas si quiera en prueba sumaria. Dicho emplazamiento especial por abuso en materia tributaria deberá notificarse al contribuyente de conformidad con lo dispuesto en los artículos 565 y siguientes de este Estatuto.

Una vez notificado el emplazamiento especial por abuso en materia tributaria, el contribuyente dispondrá de un término de tres (3) meses para contestarlo, aportando y/o solicitando las pruebas que considere pertinentes, tiempo durante el cual se suspenderá el término de firmeza de la declaración.

Vencido el término de que trata el inciso anterior, el funcionario que viene conociendo de la investigación deberá emitir requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso, en los términos de los artículos 703 y 715, previo visto bueno del correspondiente Director Seccional y de un delegado del Director de Gestión de Fiscalización. Una vez notificado el requerimiento especial o el emplazamiento previo por no declarar, se deberá seguir el trámite respectivo, según el caso, determinado en este Estatuto. En el requerimiento especial se propondrá una recaracterización o reconfiguración de la operación o serie de operaciones que constituyan abuso en materia tributaria, de acuerdo con el acervo probatorio recaudado, así como cualquier otra modificación de la declaración privada, sin perjuicio de las demás modificaciones a la declaración tributaria a que haya lugar. De igual forma se procederá cuando se emita emplazamiento previo por no declarar.

PARÁGRAFO 1o. La motivación de que trata este artículo deberá contener la descripción de los hechos, actos u omisiones que constituyen la conducta abusiva, las pruebas en que se funda la Administración Tributaria respecto de tales hechos, actos u omisiones y la referencia expresa a la valoración de las pruebas que haya presentado el contribuyente para desvirtuar la conducta abusiva. Para todos los efectos del presente artículo, se dará plena y cabal aplicación a las disposiciones y principios en materia procedimental y probatoria pertinentes.

PARÁGRAFO 2o. El procedimiento de que trata el presente artículo tiene como propósito la reconfiguración o recharacterización de una operación o serie de operaciones que constituyan o puedan constituir abuso en materia tributaria.”

“ARTÍCULO 869-2. FACULTAD ADICIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN CASO DE ABUSO. <Artículo modificado por el artículo 303 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> En el evento de presentarse abuso en los términos del artículo 869 de este Estatuto, la Administración Tributaria podrá remover el velo corporativo de entidades que hayan sido utilizadas o hayan participado, por decisión de sus socios, accionistas, directores o administradores, dentro de las conductas abusivas.”

Ley 599 de 2000 Por la cual se expide el Código Penal, dice:

“ARTÍCULO 434. ASOCIACIÓN PARA LA COMISIÓN DE UN DELITO CONTRA LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. <Penas aumentadas por el artículo 14 de la Ley 890 de 2004, a partir del 1o. de enero de 2005. El texto con las penas aumentadas es el siguiente:> El servidor público que se asocie con otro, o con un particular, para realizar un delito contra la administración pública, incurrirá por ésta sola conducta en prisión de dieciséis (16) a cincuenta y cuatro (54) meses, siempre que la misma no constituya delito sancionado con pena mayor.

Si intervinere un particular se le impondrá la misma pena.”

“ARTÍCULO 434B. DEFRAUDACIÓN O EVASIÓN TRIBUTARIA. <Artículo modificado por el artículo 69 de la Ley 2277 de 2022. El nuevo texto es el siguiente:> Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el que estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes, con el propósito de defraudación o evasión, que generen un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor en declaraciones tributarias, en un monto igual o superior a cien (100) salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) e inferior a dos mil quinientos (2.500) salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV), definido en todos los casos por liquidación oficial de la autoridad tributaria competente, será sancionado con pena privativa de la libertad de treinta y seis (36) a sesenta (60) meses de prisión. En los eventos en que el valor sea superior a dos mil quinientos (2.500) salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) e inferior a cinco mil (5.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) las penas previstas en este Artículo se incrementarán en una tercera parte y, en los casos que sea superior a cinco mil (5.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV), las penas se incrementarán en la mitad.

PARÁGRAFO 1o. La acción penal procederá siempre y cuando no se encuentre en trámite los recursos en vía administrativa, o cuando no exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados sean completas y verdaderas.

La DIAN podrá solicitar el inicio de la acción penal por petición especial de comité dirigido por el Director General o su delegado.

PARÁGRAFO 2o. La acción penal se extinguirá hasta por dos (2) ocasiones cuando el sujeto activo de la conducta realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes.

Cuando se haya aplicado el principio de oportunidad, o se haya extinguido anteriormente la acción penal por pago, hasta por dos (2) ocasiones, por este delito o por el delito contenido en el artículo 434A, el pago de impuestos, sanciones tributarias e intereses sólo permitirá la rebaja de la pena hasta la mitad, en cuyo caso no se podrá extinguir la acción penal ni podrá ser aplicable el principio de oportunidad.”

Resolución 0004 de 2020 por la cual se establece el procedimiento y aplicación de los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario referidos al abuso en materia tributaria.

“ARTÍCULO 1o. OBJETIVO. El artículo 869 del Estatuto Tributario tiene como objetivo incorporar en la legislación tributaria nacional una herramienta que permita a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (en adelante “DIAN”) recaracterizar o reconfigurar las estructuras operaciones o serie de operaciones abusivas, dentro de las cuales se incluyen las formas de elusión fiscal tales como el fraude fiscal, la simulación y el abuso del derecho.

El artículo 869 del Estatuto Tributario aplica sobre cualquier impuesto del orden nacional, sin perjuicio de la reglamentación aplicable a nivel territorial.”

Concepto No. 51977 De 2005 de la UAE - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, dice:

“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, (...).”

“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.”*

Oficio 912410 de 2021 de la UAE - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, dice:

“Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que la cláusula general anti-abuso en materia tributaria se encuentra establecida en los artículos 869 y siguientes del Estatuto Tributario, con el objeto de facultar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN para recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos, (...).”

“Nótese que respecto al procedimiento para la aplicación de la cláusula general anti-abuso también se sugiere la lectura de la Resolución DIAN No. 000004 del 7 de enero de 2020.

Finalmente, desde la óptica penal, se sugiere la revisión de los artículos 434A (Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes) y 434B (Defraudación o evasión tributaria) contenidos en la Ley 599 de 2000 (Código Penal), modificados por la Ley 2010 de 2019.”

ANTECEDENTES

Los hechos presuntamente irregulares que acontecieron con adición al contrato No. CO1.PCCNTR.3770909 del 30 de junio de 2022, suscritos entre el Servicio Nacional de Aprendizaje SENA y LA UNION TEMPORAL PRODUCCIONES SENA en cabeza de PAMELA ZULUAGA MORALES identificada con NIT No. 901.610.221-7.

El proceso de selección abreviada de menor cuantía señalado es el No. SAMC-CLD-004-2022. Descripción del objeto a contratar: Prestar los servicios logísticos para las actividades y programas de bienestar dirigido a los funcionarios del servicio nacional de aprendizaje - SENA Regional Caldas y su grupo familiar.

En el examen a los documentos que integran el proceso de selección abreviada de menor cuantía SAMC-CLD-004-2022 con SECOP No. CO1.PCCNTR.3770909 de 2022, el Formato Estudios Previos, numeral 19.1.3 REQUISITOS HABILITANTES TECNICOS, subnumeral 4. Propuesta Económica- ANEXO No. 10, en los puntos 7, 8 y 9 dice:

7. *Al formular la oferta, el PROPONENTE deberá tener en cuenta que todos los impuestos, retenciones y gastos que se causen por razón de la legalización y ejecución del contrato, (...).*

8. El SENA solo pagará los precios contratados y, por tanto, no reconocerá suma alguna por impuestos ni reajustes a los precios ofertados, (...).

9. Con relación al IVA, el PROPONENTE deberá incluir en la oferta este impuesto ÚNICAMENTE si pertenece al régimen común. En caso de no incluirlo, este valor no podrá ser reconocido por el SENA y el proveedor del servicio deberá asumir el costo del impuesto.

Contrario a lo anterior. En el Informe de Supervisión para modificación, suspensión o terminación anticipada de contratos de bienes o servicios del 22/08/2022, suscrito por la funcionaria YENNY CAMARGO GIRALDO, en su calidad de Supervisora del contrato, a solicitud realizada por el contratista, hace el requerimiento de adicionar el valor del IVA faltante al contrato en veinticinco millones treinta mil novecientos pesos moneda corriente (\$25.030.900,00), en cumplimiento de los artículos 447 y 448 del Estatuto Tributario. En el entendido que el IVA debe de aplicarse a todo el contrato y no segregado en sus partes.

Se evidencia que el contratista no tuvo en cuenta la totalidad de los impuestos aplicables al formular la oferta. En este caso, el IVA no incluido no debe ser reconocido por el SENA.

El pago que efectuó la UAE-DIAN por concepto de devolución del IVA al SENA es un gasto, que merma el patrimonio del Estado y no es una mera operación de transferencia de recursos entre entes públicos. Con esta acción, presuntamente se contribuyó al detrimento al patrimonio público.

Cuantía estimada del daño: Veinticinco millones treinta mil novecientos pesos moneda corriente (\$25.030.900).

RESPUESTA A LOS INTERROGANTES

Respuesta a la pregunta 1.

Aunque el valor de \$25.030.900,00 que fue pagado a la UNION TEMPORAL PRODUCCIONES SENA y el cual es objeto del hallazgo, retornó en su totalidad al SENA, en aplicación del beneficio tributario establecido en el artículo 92 de Ley 30 de 1992. Se evidencia que es el Estado, en este caso la UAE-DIAN, la entidad presuntamente afectada con la pérdida de los recursos.

La UAE-DIAN cuenta con los mecanismos para lograr la recuperación por el dinero devuelto por concepto del IVA al SENA. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos.

Los mecanismos utilizados por la UAE-DIAN se encuentran reglados en el artículo 869-1 del Estatuto Tributario y en la Resolución 0004 de 2020 por la cual se establece el procedimiento y aplicación de los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario referidos al abuso en materia tributaria, son:

- Emplazamiento especial
- Requerimiento especial

Respuesta a la pregunta 2.

El mecanismo utilizado por el SENA para la recuperación del IVA fue una operación que presuntamente se constituye en un abuso en materia tributaria,

según el artículo 869 del Estatuto Tributario y la definición dada por el Concepto No. 51977 De 2005 de la UAE-DIAN.

Con lo anterior, se da respuesta a los interrogantes planteados por el Despacho con relación al PROCESO DE RESPONSABILIDAD FISCAL PRF-80173-2023-43691_2171.

Atentamente,



WILFREDO MÁRQUEZ PÉREZ
Apoyo técnico
Gerencia Departamental Colegiada de Caldas

Anexos:

Proyectado por: Wilfredo Marquez Pérez – Auditor

Archivo: TRD 80173-077-246 Informes de apoyo técnico