



El Derecho tributario en tiempos del COVID-19 en Colombia¹

Tax law in times of COVID-19 in Colombia

Carlos F. Forero Hernández²

Resumen

El texto pretende analizar los decretos 419 del 18 marzo (sistema de devolución o compensación del IVA) y 568 del 15 de abril (impues-

- 1 Con algunas modificaciones, el texto corresponde a la ponencia “Derecho tributario en tiempos del COVID-19” realizada por el autor en el Simposio “Consideraciones del COVID-19 a partir del derecho penal y los derechos humanos” que se realizó en la Universidad Juan de Castellanos (Tunja) el 5 de mayo de 2020.
- 2 Abogado egresado de la Universidad de Ibagué. Contador público de la Universidad San Martín (Bogotá). Especialista en Derecho Administrativo de la Universidad de Ibagué. Magíster en Derecho Administrativo de la Universidad Libre (Pereira). Diplomado en Derecho Penal Económico y Financiero de la Universidad de Ibagué. Doctorando en Derecho Público de la Universidad Santo Tomás (Tunja). Docente de pregrado en las Universidades de Ibagué y San Martín (Ibagué). Docente de las Especializaciones en Derecho Administrativo y Penal de la Universidad de Ibagué. Director y editor de la Revista Dos mil tres mil de la Universidad de Ibagué. Director del Semillero de Investigación de Derecho Administrativo “Jaime Vidal Perdomo” del programa de Derecho de la Universidad de Ibagué. Ejerce como asesor tributario con énfasis en procedimientos de discusión gubernativa y en procesos contenciosos administrativos. Miembro activo del Colegio de Contadores Públicos de Colombia, CONPUCOL, sede Ibagué. Integrante del Grupo de Estudios de Derecho Penal Económico, GEDPE, de la Universidad de Ibagué. carlos.hernandez@unibague.edu.co.

to solidario por el COVID-19) del presente año, expedidos en tiempos del COVID-19 en Colombia. Se analiza también la aplicabilidad del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador (Ley 599, 2000, artículo 402) cuando el agente recaudador recauda el IVA y no lo consigna, teniendo la obligación de hacerlo, pero lo utiliza para evitar la crisis financiera de su empresa.

Palabras clave: Devolución del IVA, impuesto solidario por COVID-19, omisión del agente retenedor o recaudador.

Abstract

This text aims to analyze decrees 419 of march 18 (IVA refund and/or compensation system) and 568 of april 15 (solidarity tax by COVID-19) of this year, issued at the time of COVID-19 in Colombia. The applicability of the tax crime of the withholding agent or collector (Law 599, 2000, artículo 402) is also analyzed when the collecting agent who collects IVA and does not record them having the obligation to do so, but uses it to avoid the crisis financial of your company.

Keywords: IVA refund, solidarity tax by COVID-19, omission of the withholding agent or collector

Introducción

En Colombia, en tiempos del COVID-19, el Gobierno, como forma de intervenir en la economía para corregir sus disfuncionalidades, ha expedido numerosos decretos relacionados con el derecho tributario. Hasta el 8 de mayo de 2020 se han expedido aproximadamente doce decretos que adoptan medidas en materia tributaria, sin contar con los de asuntos laborales que, de alguna manera, se relacionan con el derecho tributario.

Se advierte que en el texto no se relacionarán todos los decretos en materia tributaria expedidos en tiempos del COVID-19, pues por su extensión se impide abordarlos. Solamente se analizará, eso sí, no a profundidad, sino a modo de crítica, los decretos 419 del 18 de

marzo y 568 del 15 de abril de 2020. El primero alude al sistema de devolución o compensación del impuesto sobre las ventas (IVA) y, el segundo hace referencia al impuesto solidario por el COVID-19.

Igualmente se analiza la aplicabilidad del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador, consagrado en el artículo 402 del Código Penal, cuando el agente o responsable recauda el IVA y no lo consigna teniendo la obligación de hacerlo, pero lo utiliza para evitar la crisis económica financiera de la empresa. Este evento se ha presentado en algunas pequeñas empresas en la ciudad de Ibagué ante la crisis generada por el COVID-19.

Para llevar a cabo esos temas el texto se dividirá de la siguiente manera: a) intervención del Estado en la economía en Colombia en tiempos del COVID-19, b) el mecanismo de devolución del IVA, c) el impuesto solidario por el COVID-19, y d) la aplicabilidad del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador en tiempos del COVID-19. Se anhela que los temas tratados sean de buen recibo por los lectores.

Intervención del Estado en la economía en Colombia en tiempos del COVID-19

Se afirma que la economía necesita de reglas. Lo anterior se debe a que la experiencia ha demostrado con suficiencia que la economía no está en la capacidad de darse sus propias reglas. Ante esa incapacidad, aparece el Estado, que es el director e interventor de la economía de acuerdo con el artículo 334 de la Constitución Política de 1991, como responsable de corregir las distorsiones del mercado y dar las reglas con arreglo a las cuales éste se desarrolla. Esta intervención y dirección se conoce como la aplicación del orden público económico. Así pues, por razones de orden público, el Estado interviene en la economía.

En tiempos del COVID-19, el Estado colombiano se vio obligado a intervenir en la economía para rectificar las disfuncionalidades del

mercado. De esta forma, por motivos de orden público, el Estado interviene para establecer reglas para reducir o conjurar la crisis en la economía generada por el COVID-19. Una de las principales formas de intervención es la regulación económica (mediante decretos, por ejemplo). Lo anterior es una prueba más de que el mercado no puede funcionar por sí mismo sin la existencia y la acción previa del Estado.

La intervención en la economía funge como una tarea estatal prioritaria en el contexto de un Estado Social de Derecho, pues interviene para corregir las disfuncionalidades, siempre en miras de garantizar el interés general. Por eso tiene razón el maestro Hernández Quintero (2015) al concluir que “la intervención del Estado en la economía es el conjunto de normas con las cuales se pretende regular y delimitar la autonomía de los particulares a fin de garantizar el logro de los intereses de la comunidad, esto es, el bien común” (p. 55).

En ocasiones esta intervención implica que el Estado participe de la oferta o demanda, fije precios de los bienes o servicios, restrinja el mercado mediante tributos, imponga sanciones penales o administrativas por infracciones contra normas (entre ellas, las económicas), otorgue beneficios tributarios, cree empresas industriales o comerciales del Estado, etcétera; la cual, desde luego, está precedida y acompañada de una vigilancia constante del mercado.

Como se señaló en varias ocasiones, en tiempos del COVID-19 el Gobierno ha expedido decretos que adoptan medidas tributarias para corregir o conjurar la crisis. Hasta el 8 de mayo se ha expedido aproximadamente doce decretos relacionados con el derecho tributario; desde luego se encuentran otros decretos que adoptan medidas laborales que, de alguna manera, inciden en el derecho tributario. Estas son también formas de intervención del Estado en la economía para rectificar las disfuncionalidades del mercado. Enseguida se analizará, no a profundidad, los decretos 419 del 18 de marzo y 568 del 15 de abril de 2020, ambos relacionados con la ciencia tributaria.

El mecanismo de devolución o compensación del IVA. No es nada de aplicación de justicia distributiva

Mediante decreto 419 del 18 de marzo de 2020, se reglamenta el mecanismo de devolución del impuesto sobre las ventas (IVA) a un millón de hogares vulnerables. He de resaltar que tal devolución o compensación para la equidad del sistema tributario tiene como antecedente el artículo 21, de la Ley 2010 del 28 de diciembre de 2019 (Ley de Crecimiento Económico), la cual se implementará de manera gradual en los términos que defina el Gobierno nacional. Por eso se dice Decreto reglamentario, y no Decreto Legislativo, orientado a conjurar la crisis económica causada por el COVID-19, como equivocadamente, y con el mayor respeto que se merecen, han pretendido explicar algunos tributaristas bajo el argumento de que fue expedido en el marco de Estado de Emergencia.

Según el Decreto, corresponde al Departamento Nacional de Planeación realizar el seguimiento a los resultados del esquema de compensación del impuesto sobre el IVA; así lo estableció igualmente el artículo 21 de la citada Ley 2010 de 2019. Esta asignación resulta coherente por cuanto el DNP es una autoridad especializada en realizar estudios respecto de la aplicación del mecanismo de devolución o compensación del IVA. Pero la dificultad está en que Colombia no cuenta con suficiente experiencia administrativa para hacer ese tipo de devoluciones. Aquí ha de tenerse en cuenta que un sistema tributario no puede ser viable si no cuenta con una administración tributaria eficiente.

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE, afirma que el mecanismo de devolución de IVA ayudará a reducir la pobreza y la desigualdad (*El Tiempo*, 30/04/2020). Sin embargo, tal afirmación no está exenta de críticas, pues a mi juicio el mecanismo no reduce la brecha de desigualdad porque no es progresiva, más cuando el IVA, como lo demuestra la experiencia, termina siendo regresivo, debido a que no toma en cuenta la

capacidad de pago de los contribuyentes de ese impuesto indirecto. Así pues, considero que el mecanismo no cumple con la justicia distributiva, porque no consulta la capacidad de ingresos o de pago de los contribuyentes.

Por eso se comparte lo explicado por el investigador de ODEPS (Observatorio de Desarrollo y Política Social), Federico Corredor, al señalar lo siguiente: “Si cada hogar elegible para la devolución recibe una transferencia por el valor exacto que pagó en IVA, necesariamente los hogares con más ingreso dentro de los pobres recibirán un mayor monto mayor que aquellos aún más pobres” (*El Espectador*, 13/12/2019). Así las cosas, el famoso sistema de devolución o compensación del IVA no es nada de aplicación de justicia distributiva. Ha de resaltarse que la devolución del IVA implica una reducción de ingresos para el Estado, toda vez que la misma tendrá un costo fiscal grande en razón a que dejarán de efectuar dicho recaudo.

El impuesto solidario por el COVID-19. Un tributo no ajustado a la Constitución ni al bloque de constitucionalidad

Por medio del Decreto Legislativo 568 del 15 de abril de 2020 se creó el impuesto solidario por el COVID-19, con destinación específica a la inversión social en la clase media vulnerable y los trabajadores informales. Se crea el tributo para hacer efectivo el principio de solidaridad, obteniendo recursos para inversión social en la clase media vulnerable y los trabajadores informales.

Los sujetos pasivos del tributo son, entre otros, los servidores públicos y pensionados de salarios o pensiones mensuales periódicos de \$10.000.000 o más. Su tarifa será progresiva e irá del 15% al 20%, dependiendo de la remuneración percibida y actuarán como agentes de retención del mismo las entidades públicas que efectúen el pago. Además, es un tributo transitorio, por cuanto se estableció que va a partir del 1 de mayo y hasta el 31 de julio de 2020.

Según el decreto 568 de 2020, el 42,4% de los trabajadores en Colombia trabajan por cuenta propia, lo que hace que su situación laboral se vea gravemente afectada por las medidas de política pública en salud adoptadas para contener el COVID-19. Por lo anterior, resultó necesario para hacer efectivo el principio de solidaridad, tomar medidas de carácter tributario tendientes o conducentes a la obtención de recursos que permitan afrontar la crisis económica.

El decreto es, a mi juicio, contrario a la Constitución Política de 1991, específicamente al artículo 215, que destaca que, durante los Estados de Excepción, “el Gobierno no podrá desmejorar los derechos sociales de los trabajadores (...)”. Lo anterior es reiterado por la Ley 137 de 1994 (artículo 50), que regula los Estados de Excepción en Colombia, y hace parte del bloque de constitucionalidad, según lo establecido en la Sentencia C-578 de 1995.

Así las cosas, el mismo se considera violatorio en la medida en que dicho impuesto hace que disminuyan los ingresos procedentes del empleo, y, por tanto, se desmejoren los derechos sociales del trabajador. Desde luego, algunos doctrinantes consideran que no es contrario a la Constitución Política de 1991, por cuanto cobijan solamente a los que perciben igual o más de \$10.000.000, de ahí la aplicación del principio de proporcionalidad y de progresividad tributaria.

Esta norma es contraria, igualmente, al principio tributario de equidad horizontal, pues este axioma señala que los individuos con igual capacidad tributaria deben ser tratados equitativamente en el sentido de que ellos soportan una proporción igual de la carga del sistema impositivo (Forero, 2019a), lo cual vulnera los derechos de los empleados o trabajadores, en la medida en que el solo hecho de ser servidor público, por ejemplo, propicia un tratamiento desigual frente a los demás contribuyentes.

Dificultad de aplicación del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador en tiempos del COVID-19

El delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal, se da cuando el recaudador, por ejemplo, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por concepto del impuesto sobre las ventas (IVA), por ejemplo, dentro de dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración tributaria. Incurre, igualmente, en ese delito cuando omite recaudar determinados tributos, estando obligado a ello, como ocurre por ejemplo con el IVA (Forero, 2019b).

Para evitar la responsabilidad penal por el delito tributario, el legislador previó la posibilidad de extinguir la acción penal cuando el responsable del IVA (o recaudador del IVA) extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, eso sí, junto con las sanciones e intereses, siendo beneficiario de solución inhibitoria, preclusión de investigación o cesación de procedimiento dentro del proceso penal.

Algunas empresas de la ciudad Ibagué, ante la crisis generada por el COVID-19, y para evitar la crisis financiera de las mismas, se vieron obligadas a utilizar los dineros por concepto de recaudo del IVA, los cuales no fueron consignados, a pesar de estar obligadas a hacerlo, dentro del término señalado por el Gobierno nacional. A mi juicio, este es un claro ejemplo de un evento de estado de necesidad consistente en salvar la empresa.

A partir de lo anterior, puede cuestionarse si los responsables del IVA incurrieron o no en el delito de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el citado artículo 402 penal, frente a lo cual se puede decir que, si se revisa de nuevo el artículo 402 del Código Penal, se identifica que no hay posibilidad de ser exonerado de la responsabilidad penal por el delito de omisión del agente retenedor o recaudador, amparándose bajo el argumento de estado de necesidad

consistente en salvar la empresa (y de forma indirecta, evitar despidos de trabajadores). Pero resulta perfectamente aplicable las disposiciones que señalan los eventos de responsabilidad penal previstas en la parte general del Código Penal, específicamente en el numeral 7 del artículo 32, al destacar que “no habrá lugar a responsabilidad penal cuando (...) se obre por la necesidad de proteger un derecho propio o ajeno de un peligro actual o inminente” (Ley 599, 2000, artículo 32).

De esa manera, ha de señalarse que, de acuerdo con el artículo 665 del Estatuto Tributario (Decreto 624, 1989), no hay lugar a declarar la responsabilidad penal por el delito tributario en estudio, para el caso de las sociedades que se encuentren en: a) procesos concordatarios; b) en liquidación forzosa administrativa; c) en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, o d) 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 (así como las retenciones en la fuente causadas).

Conclusiones

Los Decretos expedidos en tiempos del COVID-19 son formas de intervención del Estado para corregir las disfuncionalidades de la economía. Muchos de ellos tienen relación con la ciencia tributaria. Empero, se identifica que estas normas no están acordes con los principios del sistema tributario, así como del bloque de constitucionalidad respecto de la protección de los derechos sociales del trabajador. Por un lado, con el sistema de compensación o devolución del IVA este impuesto indirecto termina siendo un tributo regresivo, pues no toma en cuenta la capacidad de pago de los contribuyentes. Por el otro, con el impuesto solidario por el COVID-19 hace que reduzca de manera evidente su ingreso por concepto de sus labores y de ahí su afectación de derechos sociales del trabajador.

Finalmente, se concluye que es perfectamente aplicable el evento de estado de necesidad como causal de exoneración de responsabilidad penal por el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador para aquellos responsables del IVA; por ejemplo, no consignar los recursos por concepto del tributo indirecto dentro del término señalado por el Gobierno nacional (teniendo la obligación de hacerlo), pero dicha omisión se da por la utilización directa de los mismos para salvar la empresa (y de forma indirecta, evitar despidos de trabajadores) ante la crisis generada. Así pues, se considera que el Legislador, en un futuro no lejano, debe preocuparse por establecer la causal de exoneración de responsabilidad penal, debido a estados de necesidad como los consagrados en el artículo 402 del Código Penal, para contribuir con ello a una mejor interpretación jurídica al respecto.

Referencias

Colombia. Decreto 624 de 1989. “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

Congreso de la República de Colombia. Ley 599 de 2000. “Por la cual se expide el Código Penal”. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0599_2000.html.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-578 de 1995. Magistrado Ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz.

Forero Hernández, C. (2019a). “Derecho tributario, ¿Derecho administrativo o derecho económico?” En: Revista *Dos Mil Tres Mil*, 21. <https://doi.org/10.35707/dostresmil/2101>.

Forero Hernández, C. F. (2019b). “El delito de omisión del agente retenedor o recaudador en Colombia, ¿un delito socioeconómico?” En: *Aspectos actuales del derecho penal económico en Colombia* (65-110). Ediciones Unibagüé.

Hernández Quintero, H. A. (2015). *Los delitos económicos en la actividad financiera*. Medellín: Ediciones Ibáñez.