



Matriz de auditoría tributaria preventiva orientada a la retención en la fuente para las
personas jurídicas en Colombia

Elaborado por:

Jonathan Llano Uribe

Juan Felipe Ruíz Escobar

Asesor: Leonel Arango Vásquez

Contaduría Pública

Tecnológico de Antioquia Institución Universitaria

Facultad de Ciencias Administrativas y Económicas

Medellín

2019

Facultad de Ciencias Administrativas y Económicas. **Tecnológico de Antioquia Institución Universitaria**

Trabajo de Grado. Ciclos Profesionales

Matriz de auditoria tributaria preventiva orientada a la retención en la fuente para las personas jurídicas en Colombia

Jonathan Llano Uribe

Estudiante de décimo semestre del programa Contaduría Pública

nathan.uribe@gmail.com

Juan Felipe Ruíz Escobar

Estudiante de décimo semestre del programa Contaduría Pública

JUANFELIPE.RUIZ@hotmail.com

Asesor: Leonel Arango Vásquez

leonel.arango@tdea.edu.co

Recibido (Fecha recepción)

Revisado (Fecha recepción revisión)

Aceptado (Fecha de aceptación)

Resumen

Los impuestos son ingresos que obtiene el gobierno para invertir en diversos sectores como salud, educación o seguridad, por mencionar algunos. Uno de los impuestos vigentes en la normatividad colombiana es la retención en la fuente, utilizado como recaudo anticipado del impuesto sobre la renta, ventas y complementarios. No obstante, algunas empresas al efectuar la presentación de la retención en la fuente reportan falencias y poca objetividad

dada la escasa regulación, la débil implementación de medidas de control fiscal y la mala interpretación de las normas tributarias. Estas circunstancias hacen que la empresa tenga inconsistencias en sus informes, lo que ha ocasionado fallas en los requisitos fiscales estipulados por la ley. El objetivo de este artículo es proponer una matriz de auditoría tributaria preventiva que (1) sirva de guía para la prevención de inconsistencias tributarias en la retención en la fuente, (2) permita corregir de forma oportuna los errores encontrados y (3) ayude a evitar sanciones administrativas y riesgos que puedan afectar a la empresa.

Palabras clave: auditoría tributaria, impuestos, sanciones, retención en la fuente, NIA

Abstract

Taxes are a means of income obtained by the government to invest in a various sectors such as health, education, or security, to name a few. One of the active taxes in Colombian regulations is the withholding tax, used as an early collection of income, sales, and complementary taxes. However, when submitting their withholding tax report, companies report shortcomings and little objectiveness due to the minimal regulation, weak implementation of fiscal control, and the misinterpretation of the tributary laws. These circumstances cause the company to have inconsistencies in their record, which has caused failures in the fiscal requirements required by law. The objective of this article is to design a tax audit matrix that (1) serves as a guide for the prevention of tributary inconsistencies in the withholding tax, (2) allows for the timely correction of errors found, and (3) help avoid administrative sanctions y risks that could affect the company's economy.

Keywords: tax audit, taxes, sanctions, withholding tax, ISA

Introducción

Los auditores tienen como fin aportar fiabilidad a la información financiera de las empresas, cumpliendo con rigurosas disposiciones legales y normativas. No obstante, el mercado de la auditoría se destaca por ser altamente competitivo, con presión de precios y poco crecimiento (Montoya, Fernández y Martínez, 2014). Por tal motivo, los auditores

tratan de desempeñar funciones adicionales a las que se les exige, batallando por ser percibidos como proveedores de un servicio de mayor utilidad para las organizaciones.

Este trabajo se ha estructurado de la siguiente manera: tras esta introducción se presentan el planteamiento del problema, los objetivos de investigación y la justificación. Posteriormente se presentan el marco conceptual, la metodología y las limitaciones de la investigación. Después se propone la matriz de auditoría tributaria preventiva orientada a la retención en la fuente, la cual se constituye en el valor agregado de este trabajo de investigación. Se plantea entonces la discusión correspondiente para finalizar luego con las conclusiones y las referencias bibliográficas.

CAPÍTULO I

1.1. Problema de investigación

La auditoría tiene principio en la práctica contable. Esta última, desde los primeros estadios de la sociedad hasta hoy, se encarga de desarrollar un sistema de información en el que se realiza una acumulación y registro ordenado de datos acerca de elementos productivos en los que se tiene interés, con el propósito de catalogarlos en cuentas que los representen, como son los derechos (activos), las obligaciones (pasivo y patrimonio), las entradas (ingresos) y las salidas (egresos). Según Montilla y Herrera (2006), este sistema posibilita tener conocimiento acerca del importe de esos elementos y con base en dicho conocimiento tomar decisiones.

Las auditorías se ejecutan para garantizar que los estados financieros sigan adecuadamente los estándares contables actuales y reflejen con exactitud la posición financiera de una empresa (Lombardi, Bloch y Vasarhelyi, 2014). Es revisar que los hechos económicos se den en la forma que fueron planteados y que las políticas y procedimientos establecidos se han observado y respetado. Es, además, evaluar la manera en que se administra y opera la actividad económica para el aprovechamiento máximo de los recursos (Sandoval, 2012).

El concepto de auditoría contable surgió a raíz de los fracasos financieros y económicos de las sociedades nacidas de la revolución industrial, en la segunda mitad del siglo XVIII.

Según lo indican Villardefrancos y Rivera (2006), la falta de seriedad y profesionalismo en sus administradores generó la quiebra de un gran número de empresas, lo cual dio lugar a la imposición tácita y legal de revisiones de la situación financiera de las empresas a cargo de contables autónomos.

La importancia de la auditoría se concentra de forma amplia en la fe pública y también en que se ostenta como una segunda opinión imparcial e idónea. Para Montilla y Herrera (2006) el valor de la auditoría recae en las aptitudes que debe tener el contador público y en la manera en que debe proceder para el cumplimiento del trabajo, es decir, en las características de la labor de auditoría.

La noción de auditoría generalmente reconocida se relaciona con la responsabilidad frente a terceros y ante el mismo cliente por la investigación ordenada y técnica de las prácticas de impuestos que éste realiza (Vásquez, 2009). Además, con la auditoría tributaria se busca valorar el nivel de cumplimiento de las distintas obligaciones tributarias. Para su desarrollo la auditoría tributaria se debe integrar con la auditoría financiera, toda vez que la adecuada y eficiente determinación de los impuestos dependerá de que la contabilidad refleje una información veraz y suficiente, pues las bases gravables de los impuestos se encuentran reflejadas en la información contable (Rodríguez, 2010).

Debe señalarse, además, que los impuestos cada vez se encuentran más sujetos a las operaciones de las organizaciones y es a través de la aplicación de la auditoría que se crea una cultura en materia tributaria en cuanto al control y administración de los impuestos, así como también de los recursos propuestos para el logro de ellos (Guamanzara, 2012).

En ese orden de ideas, el objetivo de este artículo es proponer una matriz que sirva de guía para desarrollar un programa de auditoría tributaria preventiva enfocada en la retención en la fuente para las personas jurídicas en Colombia, que permita cumplir con la normatividad en relación a las obligaciones tributarias de las empresas evitando el pago de sanciones e intereses y reducir las contingencias generadas por fiscalizaciones realizadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Así, la pregunta de investigación

que sustenta este trabajo es: ¿cómo estructurar una matriz de auditoría tributaria preventiva orientada a la retención en la fuente para las personas jurídicas en Colombia?

1.2. Objetivos

1.2.1. Objetivo General

Diseñar una matriz de auditoría tributaria preventiva orientada a la retención en la fuente para las personas jurídicas en Colombia

1.2.2. Objetivos específicos

Establecer el contexto jurídico respecto a las normas que regulan la auditoría en Colombia.

Identificar las principales características del sistema tributario en Colombia.

Enunciar los tipos de sanciones relacionadas con las declaraciones tributarias.

1.3. Justificación

El tejido empresarial colombiano está constituido, esencialmente, por empresas pertenecientes al sector de las micro, pequeñas y medianas empresas (Mipymes). Todas ellas están insertas en un entorno normativo, jurídico y legal al que deben acogerse, respetando sus lineamientos y acatando sus directrices. No obstante, muchas de esas empresas desconocen y por tanto, incumplen, algunos procedimientos tributarios. Esto hace que muchas de ellas sean sancionadas.

Esta situación pone de manifiesto la necesidad en el territorio nacional colombiano de fomentar y divulgar programas preventivos que ayuden a reducir las sanciones a las empresas por desconocimiento o confusión en términos tributarios. Resulta entonces pertinente y necesario proponer un programa de auditoría preventiva en Colombia enfocada en la retención en la fuente para personas jurídicas, especialmente para aquellas que hacen parte del sector Mipyme.

Por otra parte, los contadores públicos en Colombia están llamados a prestar un servicio a la sociedad, el cual puede verse materializado de distintas maneras. En este caso, los

autores de este artículo desean hacer un aporte social, a través del mismo, proponiendo una matriz que muestre de forma clara, casi como un “paso a paso”, cómo lograr que la empresa no sea sancionada por incumplimientos en materia tributaria, específicamente en relación a la retención en la fuente.

CAPÍTULO II

2. Marco conceptual

En este apartado se presentan los conceptos centrales que sustentan el desarrollo de este artículo de investigación, a saber: auditoría tributaria, normas de auditoría y tributos.

2.1. Auditoría tributaria

La expresión auditoría tributaria es sinónimo de auditoría fiscal, utilizándose ambos términos sin distinción (Padrón, Escobar, Alcolea y Pérez, 2010). Según Gaitán (2017), la auditoría tributaria funciona como un examen crítico e independiente que realiza un auditor a los controles internos y procedimientos existentes en una empresa, con el objetivo de hacer recomendaciones y evitar sanciones e impuestos en el caso de una visita de las autoridades fiscales. Es decir, la auditoría tributaria se realiza con el fin de revisar la provisión de impuestos a una fecha determinada para establecer si la registrada contablemente es razonable.

Según lo indican Mendieta, Robles y Vergara (2012), los objetivos de la auditoría tributaria son evaluar el estado de impuestos para definir si la empresa cumple con la normatividad vigente para cada impuesto, verificar la información de las declaraciones presentadas, comprobar que la información declarada corresponda a los registros contables con la respectiva documentación soporte y, verificar que las bases estén correctamente aplicadas.

Por otra parte, López (2019) considera que la auditoría tributaria es un conjunto de técnicas y procedimientos para examinar la situación tributaria de las empresas con el objetivo de poder determinar el adecuado y oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias que son de naturaleza sustancial y formal. Este autor clasifica la auditoría tributaria así:

- a. Por su campo de acción: puede ser fiscal o preventiva. La primera es realizada por un auditor del ente encargado de la vigilancia y control para determinar el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias de un contribuyente. La segunda es realizada por personal interno o externo de la empresa para evitar contingencias tributarias.
- b. Por iniciativa: puede ser voluntaria u obligatoria. La auditoría voluntaria determina si se han calculado en forma correcta los impuestos y de forma oportuna. La obligatoria se realiza cuando el ente regulador hace un requerimiento.
- c. Por el ámbito funcional: puede ser integral o parcial. La integral se realiza en todas las cuentas contables que forman parte del Estado de Situación Financiera y del Estado de Resultados, para definir si se ha cumplido con las obligaciones tributarias de un periodo. La parcial es cuando se aplica a una cuenta específica de los Estados Financieros o a un área concreta de la empresa.

Así, teniendo en cuenta la clasificación presentada por López (2019), el enfoque de este artículo será la auditoría tributaria preventiva.

2.2. Normas de auditoría

Hoy en día, uno de los objetivos finales de las instituciones que trabajan en la transparencia y estandarización de los estados financieros, y la publicación de normas relacionadas con la profesión contable y auditoría ha sido para poner en práctica un conjunto global uniforme de normas que sean aplicables en los estados financieros (Bozkurt, Islamoglu y Oz, 2012).

De esta manera, en Colombia con la expedición de la Ley 1314 del 2009 y el Decreto 302 del 2009, se ordenó la convergencia a una nueva normatividad basada en estándares internacionales de Normas de Aseguramiento de la Información (NAI). Estas normas, emitidas por el IAASB, se clasifican en: Normas Internacionales de Auditoría (NIA), Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC), Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA), Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) y,

Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad. La Tabla 1 presenta de manera detallada este conjunto de normas.

Tabla 1. Normas según IAASB

NIA	Principios, procedimientos y guías de aplicación que le permiten al auditor realizar de mejor manera su trabajo aplicable a auditorías sobre estados financieros.
NICC	Responsabilidades de una firma de contadores en relación con su sistema de control de calidad respecto a la realización de auditorías.
NIER	Revisión sobre estados financieros, que no requieren que el auditor emita una opinión sobre los mismos.
NIEA	Trabajos donde el auditor da seguridad sobre afirmaciones que la administración de la empresa que lo contrata realice.
NISR	Trabajos de auditoría relacionados con información financiera.
Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad	Actuar de los contadores, teniendo en cuenta la responsabilidad de su labor frente al interés público.

Fuente: elaboración propia.

La Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) tiene como objetivo primordial proteger el interés público mediante prácticas de calidad en la ejecución de la auditoría. La IFAC creó el Comité Internacional de Prácticas de Auditorías (IAASB, por sus siglas en inglés) con el fin de implantar la uniformidad de las prácticas de Auditoría (Grimaldo, 2014). Según Barral, Bautista y Molina (2015) la relación y codificación de las normas internacionales de auditoría vigentes, publicadas por el IAASB (2014), se pueden clasificar como se muestra en la Tabla 2.

Tabla 2. Clasificación de las Normas Internaciones de Auditoria

Clasificación	NIA	Descripción
a) Principios y responsabilidades generales	200	Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría
	210	Acuerdo de los términos de encargo de auditoría
	220	Control de calidad de la auditoría de estados financieros
	230	Responsabilidad del auditor en la preparación de la documentación
	240	Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude
	250	Responsabilidad del auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias

	260	Responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno
	265	Responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente
b) Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados	300	Responsabilidad que tiene el auditor de planificar
	315	Responsabilidad del auditor para identificar y valorar riesgos
	320	Responsabilidad que tiene el auditor de aplicar concepto de importancia relativa
	330	Responsabilidad del auditor de diseñar e implementar respuestas
	402	Responsabilidad del auditor de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría
	450	Responsabilidad del auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas
	c) Evidencia de auditoría	500
501		Consideraciones específicas del auditor
505		Procedimientos de confirmación externa
510		Relación con los saldos de apertura en un encargo inicial
520		Procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos
530		Muestreo de auditoría en la realización de procedimientos
540		Responsabilidad del Auditor en relación con las estimaciones contables
550		Relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría
560		Respecto a los hechos posteriores al cierre
570		Utilización de la dirección de hipótesis de empresa en funcionamiento
580	Obtener manifestaciones escritas de los responsables	
d) Auditoría de grupos y uso del trabajo de otros	600	Consideraciones particulares aplicables a las auditorías del grupo
	610	Auditor externo con respecto al trabajo de los auditores internos
	620	Organización en un campo de especialización distinto
e) Conclusiones de auditoría y presentación de informes	700	Formarse una opinión sobre los estados financieros
	705	Emitir un informe adecuado
	706	Comunicaciones adicionales
	710	Relación con la información comparativa
	720	Información incluida en documentos que contienen estados financieros auditados
f) Áreas especializadas	800	Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos
	805	Consideraciones especiales – Auditorías de un Solo Estado Financiero o de un Elemento, Cuenta o Partida específicos de un Estado Financiero
	810	Encargos Para Informar sobre Estados Financieros Resumidos

Fuente: elaboración propia.

Lo anterior sugiere que las normas de auditoría son un aspecto central para muchas de las empresas que pertenecen a industrias localizadas en países insertos en el sistema capitalista

globalizado. De hecho, si se revisa el caso puntual de Colombia, a pesar de sus rezagos en materia económica ha realizado esfuerzos por promover la implementación de algunas normas de auditoría en aras de ofrecer estabilidad y seguridad a la estructura tributaria nacional.

Es además importante establecer la distinción entre las NAI y las NIA, puesto que aunque parecen similares, su diferencia radica en que la primera es el nombre del grupo de normas anteriormente mencionadas y la segunda “representan un esfuerzo por establecer unas normas de auditoría de elevada calidad con el propósito de que esta actividad se desarrolle en el ámbito internacional bajo unos estándares uniformes y homogéneos” (Martínez, Fernández y Montoya, 2007).

2.3. Tributos

Es preciso señalar que los impuestos se incluyen en una categoría mayor que son los tributos. De acuerdo a Collado y Luchena (2013) los tributos tienen tres características: se deben a un ente público, se fundamentan en el poder del Estado y son establecidos para cubrir las necesidades financieras de un país.

Los impuestos inicialmente eran aplicados por los soberanos o jefes en forma de tributos, en especie o monetario. Las primeras leyes tributarias aparecen en Italia, Egipto, China y Mesopotamia. Así, por ejemplo, en Italia el Imperio Romano cobraba fuertes tributos a sus colonias, situación que permitió que por mucho tiempo los ciudadanos romanos no pagaran impuestos (Gómez, Amézquita, Hernández, Ramírez, Cortés, Delgado y Márquez, 2010).

Por otra parte, los babilonios y asirios, tras victoriosas campañas militares, levantaban monumentos indicando a los vencidos sus obligaciones económicas contraídas. Augusto, en Roma, decretó un impuesto del 1% sobre los negocios globales llamado Centésima, y a los que lo evitaban los encarcelaba. En Egipto una forma común de tributar era por medio del trabajo físico (prestación personal), para lo cual se tiene como ejemplo la construcción de la pirámide del rey Keops en el año 2,500 A. C., en la cual participaron aproximadamente unas 100,000 personas que acarreaban materiales desde Etiopia (Gómez et al, 2010).

En la isla mediterránea Creta, en el segundo milenio A. C., el rey Minos recibía seres humanos como tributo (Gómez et al, 2010). Así mismo, en China existía la esclavitud, la cual consistía en que la dinastía de cualquier lugar solicitaba un esclavo (tributo) por pueblo dominado y este esclavo debía servir de por vida, escogiendo ellos a la persona que querían, esto incluía hombres, mujeres y niños, y si no accedían a sus demandas eran sentenciados a muerte (Roccaru y Mercau, 2012).

En Mesopotamia, según lo expone Parra (2011), los encargados¹ de llenar las arcas del Tesoro organizaban en cada localidad ceremonias de recaudación, denominadas “El recuento del ganado”. Su relevancia era tal que se llevaba la cuenta para cada reinado y servían de referencia cronológica, con la recaudación de impuestos en nombre del faraón. Los agentes registraban el pago y no dudaban en golpear a los recalcitrantes o a los que habían intentado evitarlo, cuyos nombres quedaban grabados por toda la eternidad.

De igual manera, en Latinoamérica el tributo de indios y de castas, como se aplicaba en los territorios de la Monarquía Europea, tenía características particulares que resultaron de la forma y el momento de su aplicación inicial, y éstas lo distinguían de otros cobros de la época dentro de la Monarquía (Pollard, 2016). De hecho, el tributo de los indios nació como una fuente de ingresos para el rey de Castilla proveniente de su dominio señorial, pero también, y de manera significativa, como mecanismo para demostrar que los indios eran vasallos de él y no de los conquistadores: fungió como parte de los esfuerzos para eliminar cualquier posibilidad de que en América se crearan señoríos territoriales como los que contemporáneamente en Europa iban renegociando sus privilegios ante un proceso de fortalecimiento de las monarquías, el cual está relacionado con la creación de los “estados modernos” (Pollard, 2016).

2.4. El sistema tributario en Colombia

Para Romero (2016) el sistema tributario colombiano se divide en dos tipos de impuestos según su naturaleza. Por un lado, están los impuestos nacionales, y por el otro los impuestos municipales. Los primeros son recaudados y administrados por la DIAN. En esta

¹ Integrados en un departamento que existía al menos desde la dinastía I.

categoría los ciudadanos tienen obligaciones con el fisco por cuenta de dos tipos de impuestos, los directos y los indirectos. En el caso de los directos el Gobierno cobra un impuesto al patrimonio o riqueza del ciudadano. En esta categoría entran el impuesto a la riqueza, el impuesto de renta, o aquellos como los timbres postales que se cobran directamente por la prestación de un servicio. Los impuestos indirectos se cobran por una transacción, por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Por su parte, los impuestos municipales se cobran sobre la actividad comercial, como el Impuesto de Industria y Comercio (ICA), y sobre la propiedad de inmuebles (Predial). En estos casos los ciudadanos deben cancelar el valor directamente en el municipio de residencia (Romero, 2016). Además, según lo establecido en el Artículo 287 de la Constitución Política de Colombia, los municipios tienen autonomía para la gestión de sus intereses y el derecho de administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. Dentro de esos tributos están los impuestos, las tasas y las contribuciones.

Adicionalmente, las tasas son prestaciones monetarias originadas en la ley, con las cuales las personas retribuyen al Estado por los servicios que les proporciona. Sus tarifas son fijadas por las autoridades administrativas sin necesidad de que cubran el valor total del servicio prestado (PGN, 2018). Así mismo, las contribuciones son tributos obligatorios que reconocen una inversión estatal que favorece a un grupo económico determinado y a la cual no puede negarse y su valor es proporcional al beneficio obtenido (PGN, 2018).

Es importante tener presente que el sistema tributario de Colombia se sustenta en los principios de equidad, eficiencia y progresividad y que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad. Así mismo, cuando los ingresos legalmente autorizados no sean suficientes para atender los gastos proyectados, el gobierno podrá proponer, por separado, ante las mismas comisiones que estudian el proyecto de ley del presupuesto, la creación de nuevas rentas o modificación de las existentes para financiar el monto de gastos contemplados (Constitución Política de Colombia, 1991).

2.4.1. Evasión fiscal

Las normas y las leyes son necesarias para mantener la convivencia y la armonía social y para preservar el buen funcionamiento de la economía. No obstante, la promulgación de esas normas y leyes generalmente crea vacíos legales que pueden ser utilizados de manera ingeniosa, y legal, por las personas (naturales y jurídicas) para buscar el logro de sus intereses particulares. Adicionalmente, como lo señalan García y Carmona (2012), en Colombia donde algunas normas están directamente relacionadas con el cobro de impuestos, pueden presentarse sucesos como la evasión de impuestos. Se entiende por evasión el no cumplimiento de un hecho respecto a una norma desde lo económico y, en términos de política fiscal, implica el no pago de un tributo de forma consciente (Parra y Patiño, 2010).

La evasión, según lo indican Macías, Agudelo y López (2007), se manifiesta en distintas formas como por el ejemplo la no presentación de las declaraciones tributarias, incidir en errores aritméticos para pagar un menor valor, un mayor saldo a favor o exclusión de sanciones, correcciones continuas de las declaraciones, omitir ingresos y además, incluir costos, descuentos, deducciones o impuestos descontables que no existen.

2.4.2. Sanciones

El Decreto 624 de 1989, por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, en el Título III, define el tipo de sanciones relacionadas con las declaraciones tributarias:

- a) Sanción por extemporaneidad
- b) Sanción por no declarar
- c) Sanción por corrección
- d) Sanción por corrección aritmética
- e) Sanción por inexactitud
- f) Sanción por omisión de activos o pasivos inexistentes y,

g) Otras

De igual manera, la Ley 599 de 2000, por la cual se expide el Código Penal, en su Artículo 402 contempla la responsabilidad penal de la siguiente manera:

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.

El hecho de que en Colombia se haya establecido en el Código Penal la responsabilidad que tienen aquellas personas encargadas de realizar la declaración de retención en la fuente, sugiere que este es un tributo con una importancia mayor dentro de la estructura impositiva del Estado y, en consecuencia, no debería ser soslayado por quienes tienen la obligación de su reporte.

CAPÍTULO III

3.1. Metodología

En este apartado se describe de manera sucinta el proceso investigativo que se llevó a cabo para poder construir el presente artículo. Es importante señalar que este trabajo nació a partir de una inquietud de los autores, derivada de su experiencia laboral, en relación con las sanciones a quienes no prestan la atención suficiente a la retención en la fuente en Colombia. El espíritu de este artículo, por tanto, es de carácter reflexivo, aunque se proponen también una serie de pasos para evitar la sanción.

A continuación, se presentan el enfoque del artículo, el tipo de investigación, el método, las fuentes de recolección de información y, las técnicas e instrumentos para el análisis de la información.

3.1.1. Enfoque

El enfoque de esta investigación es cualitativo. Las investigaciones realizadas con este enfoque buscan la comprensión y la reflexión sobre el fenómeno particular que está siendo estudiado. No se busca así establecer relaciones causales entre variables, más bien se opta por comprender la naturaleza misma de lo observado.

Así pues, este artículo se ha construido desde el paradigma cualitativo, el cual, según Martínez (2007), permite el estudio de la realidad dentro de un contexto natural para facilitar la extracción de información relevante que ayude a la interpretación y profundización a nivel analítico de los diferentes fenómenos.

3.1.2. Tipo de investigación

Este artículo ha sido construido a partir de una investigación no experimental. Se apoya en datos secundarios y en un marco temporal específico, con el objetivo de analizar su incidencia e interrelación en un momento dado. Así, el análisis para el fenómeno estudiado (sanciones por incumplimientos en relación a la retención a la fuente) se realiza desde la experiencia propia de los autores quienes se han desempeñado en el sector empresarial en el ámbito de la contaduría pública.

También debe mencionarse que esta investigación tiene, en cierta medida, una intención descriptiva y pedagógica, toda vez que busca proponer una matriz de auditoría tributaria preventiva orientada a la retención en la fuente para las personas jurídicas en Colombia.

3.1.3. Método

El método de investigación en este trabajo es analítico debido a que se basa en la identificación y posterior análisis de la interrelación entre dos conceptos claves en el área contable: las sanciones y la retención en la fuente, derivándose de dicho ejercicio analítico la matriz propuesta en este artículo.

Se busca, además, ofrecer una interpretación actualizada del fenómeno estudiado basándose en la construcción de la matriz, la cual pudiera ser incluso ampliada en posteriores

investigaciones, con el fin de que tenga un mayor ajuste a las condiciones cambiantes del contexto contable colombiano.

3.1.4. Fuentes

Las principales fuentes de recolección de información para la construcción de este artículo son la revisión de la literatura y la revisión documental. En la primera se han revisado los artículos que han sido publicados en distintas revistas académicas y que están relacionados con el área contable, por medio de los cuales se puede tener una comprensión, desde la teoría, acerca de los conceptos claves abordados en este trabajo. En la segunda se han inspeccionado documentos emitidos por entidades oficiales, nacionales e internacionales, que permiten aumentar el nivel de comprensión y análisis.

Otra fuente de información relevante en el presente trabajo es la experiencia propia de los autores, reconociendo que el investigador, por más que lo intente, no puede despojarse completamente de sus ideas y formas de racionalizar el mundo. Por esa razón, los autores han hecho uso de su propia experiencia laboral para imprimir en este trabajo su sello particular.

3.1.5. Técnicas e instrumentos

La técnica utilizada es el análisis de texto. Como en muchas investigaciones de carácter cualitativo, el análisis de las fuentes se basa en la interpretación de los textos, de forma tal que el investigador pueda construir una argumentación sólida que le permita aproximarse de manera precisa al fenómeno que está estudiando.

Después del análisis, se ha pasado a una fase de elaboración y creación propia, en la cual los autores agregan valor proponiendo una matriz que sirva de guía para otros interesados en la materia. Esto implica, de alguna manera, una técnica descriptiva en la medida en que se estructura la propuesta de guía (matriz).

3.2. Limitaciones

Algunos trabajos de investigación tienen como finalidad llegar a determinados hallazgos que sean estadísticamente significativos y que por tanto, pueden ser aplicados (generalizables) a otras investigaciones, en otros contextos. No obstante, este trabajo se aleja de dicha pretensión. En lugar de buscar la generalización, los autores han puesto el énfasis en la situación particular de Colombia. Esto implica, entonces, una limitación, en tanto que lo aquí expuesto no puede ser aplicado de manera directa en otros países, dado que requerirá ser ajustado al marco normativo y legal propio de cada Estado.

Otra limitante del trabajo es que se ha enfocado exclusivamente en la retención a la fuente. Debe reconocerse que, en Colombia, además de éste, existen otros impuestos a los que están sujetas las personas jurídicas. Por lo tanto, esta limitación puede ser, a su vez, entendida como una oportunidad para la realización de futuras investigaciones donde el interés recaiga en otros impuestos igualmente relevantes para las Mipymes colombianas.

CAPÍTULO IV

4. Análisis e interpretación de resultados

4.1. Análisis: propuesta de un programa de auditoría tributaria preventiva orientada a la retención en la fuente

A continuación, se propone un programa de auditoría tributaria preventiva orientada a la retención en la fuente para las personas jurídicas en Colombia. Este programa es diseñado a través de una hoja de trabajo (guía) para controlar aspectos específicos que son de gran importancia para las personas jurídicas, toda vez que les permite tomar decisiones oportunas para prevenir y mitigar el riesgo tributario con relación a las obligaciones formales y sustanciales que pueda tener la empresa.

Esos riesgos tributarios suelen presentarse como consecuencia de la falta de control sobre las operaciones contables y fiscales que debe de cumplir la empresa. Por ello es importante prestar atención a este aspecto e implementar medidas correctivas que ayuden a evitar infracciones frente a la normatividad tributaria que puedan generar afectaciones

económicas mediante posibles sanciones. A continuación, en la Tabla 3, se presenta el programa propuesto.

Tabla 3. Propuesta de un programa de auditoría

Matriz de auditoría para la declaración de retención en la fuente			
Pasos	Actividad	Base legal	Responsable
1	<p>El Registro Único Tributario, (RUT) es un mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan calidad de contribuyentes y no contribuyentes, identifica y reconoce las obligaciones tributarias. Se debe corroborar registro de inscripción al RUT de la empresa, el cual incluya sus obligaciones según el código correspondiente:</p> <p>05. Impuesto de renta y complementario régimen ordinario 07. Retención en la fuente a título de renta 11. Ventas régimen común 14. Informante de exógena 42. Obligado a Llevar Contabilidad</p>	Art 555-2 del Estatuto Tributario	Auditor tributario

2	<p>Establecer en la contabilidad de la empresa el manejo de subcuentas y auxiliares según corresponda al concepto y tarifa actual de la declaración. Según la cuenta 2365 Retenciones en la fuente y las respectivas subcuentas como, por ejemplo:</p> <p>236505 Salarios y pagos laborales 236510 Dividendos y/o participaciones 236515 Honorarios 236520 Comisiones 236525 Servicios 236530 Arrendamientos 236535 Rendimientos financieros 236540 Compras 236545 Loterías, rifas, apuestas y similares 236550 Por pagos al exterior 236560 Enajenación propiedades planta y equipo, personas naturales 236565 Por impuesto de timbre 236570 Otras retenciones y patrimonio 236575 Autorretenciones</p>	Art 306 del Estatuto Tributario	Auditor tributario
3	<p>Revisar que se efectuó la aplicación de retención en la fuente a pagos o abonos a cuentas o empresas sujetas a retención, por los conceptos adecuados y que cumplan con la base para aplicar la retención.</p>	Art 368 del Estatuto Tributario	Auditor tributario
4	<p>Llevar control de los soportes de facturas o documentos equivalentes, de las retenciones aplicadas y establecidas. Donde se discrimine el tipo de servicio o bien adquirido, luego se toma el subtotal como raíz para aplicar el porcentaje de retención y se descuenta en la factura o documento equivalente.</p>	Art 382 del Estatuto Tributario	Auditor tributario

Matriz de auditoria tributaria preventiva orientada a la retención en la fuente para las personas jurídicas en Colombia

5	Verificar que la empresa tenga buenas prácticas en cuanto al manejo y control de soportes y valores, las cuales permitan identificar con exactitud el valor total del impuesto, sea individual o agrupado.	Art 306 del Estatuto Tributario	Auditor tributario
6	Identificar la aplicación de la retención en la fuente según costos y gastos derivados de la actividad de la empresa, investigando la compañía a la cual se le adquiere el bien con el fin de confirmar que lo facturado este dentro de su actividad comercial.	Art 104, Art 105 y Art 306 del Estatuto Tributario	Auditor tributario
7	Verificar la fuente del origen del impuesto y su relación a lo registrado, lo cual permite establecer el subtotal del proveedor de modo que se puedan detectarse las inconsistencias como mal concepto o mala retención aplicada.	Art 306 del Estatuto Tributario	Auditor tributario
8	Verificar la correcta aplicación de los conceptos, bases y tarifas según lo establecido por la tabla de retenciones, de acuerdo a la normatividad vigente del Estado, se revisan los subtotales con el porcentaje de retención y así obtener el mismo resultado a declarar.	Art 306 del Estatuto Tributario	Auditor tributario
9	Realizar una validación previa en la declaración correspondiente a los datos suministrados, como número de documento, nombre del beneficiario, fecha, concepto y valor de las operaciones, resolución de facturación vigente, entre otros requisitos los cuales deben concordar con los hechos económicos generados para ese periodo a declarar.	Art 771-2 del Estatuto Tributario	Auditor tributario
10	Validar la secuencia de los comprobantes de egresos y otros documentos donde estén contabilizados los gastos y costos.	Art 771-2 del Estatuto Tributario	Auditor tributario

Matriz de auditoria tributaria preventiva orientada a la retención en la fuente para las personas jurídicas en Colombia

11	Detectar errores humanos al aplicar el impuesto. En caso tal de una falla, o ante la falta de información registrada en contabilidad, serán aceptadas como impuestos asumidos.	Art 373, Art 374 del Estatuto Tributario Art 19 del Código de Comercio	Auditor tributario
12	Validar los registros de retención con el propósito de eliminar datos repetidos, pendientes por contabilizar o anulados.	Art 771-2 del Estatuto Tributario	Auditor tributario
13	Comparar la información reportada en medios magnéticos con la presentada cada mes durante el año gravable, la cual debe coincidir.	Art 771-2 del Estatuto Tributario	Auditor tributario
14	Validar que los cierres contables en el software contable que utilice la empresa, se realicen de forma oportuna antes de efectuar la declaración de retención en la fuente.	Art 19 del Código de Comercio	Auditor tributario
15	Comparar y verificar la concordancia entre las retenciones declaradas y contabilizadas, generando un libro auxiliar del periodo para su correcta conciliación con la declaración a presentar.	Art 373, Art 374 del Estatuto Tributario Art 19 del Código de Comercio	Auditor tributario
16	Verificar, al realizar la declaración de la retención, que ésta se encuentre dentro de los periodos establecidos según el calendario tributario que rija para el año en curso y en el formulario correspondiente, según la normatividad vigente. Actualmente el formulario vigente es el 350 Declaración de Retención en la Fuente, si aplica sanción por extemporaneidad, verificar que la sanción sea la correcta.	Art 580 y Art 641 del Estatuto Tributario	Auditor tributario

17	Presentar debidamente la declaración de retención de la fuente de manera virtual, según las especificaciones dadas por la norma a través de la plataforma habilitada por la Dian (Servicios en Línea Muisca) https://muisca.dian.gov.co/WebArquitectura/DefLogin.faces	Art 579 – 2 del Estatuto Tributario	Auditor tributario
18	Identificar en los soportes de declaración la firma del representante legal y/o revisor fiscal, según el caso.	Art 606, Art 580 del Estatuto Tributario	Auditor tributario
19	Revisar que se realicen los diferentes pagos por las retenciones en la fuente aplicadas, según las fechas estipuladas por el gobierno y cuente con el respectivo formulario 490 Recibo oficial de pago de impuestos nacionales y el respectivo comprobante de pago emitido según sea el medio de pago.	Art 604, Art 697 y Art 580-1 del Estatuto Tributario	Auditor tributario

Fuente: elaboración propia

4.2. Discusión

Al hablar del sistema tributario en Colombia, es esencial tener en cuenta que el auditor tributario es la persona idónea para velar por que se lleven regularmente la presentación y contabilización de los impuestos, esto porque ya hace parte de la cultura política y económica, debido a que cada cambio de gobierno viene acompañado de una reforma tributaria, y cada una de estas significa esencialmente una sola cosa: mayores impuestos para la clase media, no importa la coyuntura macroeconómica o el manto ideológico del momento.

De acuerdo a los autores consultados, manifiestan la importancia de la auditoria tributaria como mecanismo para prevenir contingencias, evasiones tributarias y sanciones que pueden reflejar una disminución en las utilidades de las empresas, así mismo, coinciden que están enfocadas en mejorar el control interno de la empresa, de manera que permita contar una adecuada gestión tributaria que sea eficiente y ayude a la mejor administración de recursos.

Cada auditor tributario debe tener en cuenta una serie de características, pero entre más destacadas e importantes deben estar la imparcialidad, la razonabilidad, la prevención, la concomitancia, entre otras, con las cuales los dictámenes arrojados en cada revisión deben dar seguridad para la presentación de los impuestos y siempre ser ético en sus decisiones.

Esto siempre se logrará siendo objetivo, teniendo ética, criterio, y basado en los comprobantes y soportes entregados por el encargado de la digitación, analizando cada detalle gracias al conocimiento adquirido y a las habilidades desarrolladas, siempre elaborando procedimientos analíticos y pruebas sustantivas.

Las empresas deben planificar las auditorias tributarias que permita advertir los posibles riesgos en los que pueden incurrir, por ello la auditoria tributaria es una herramienta muy importante que a través de la asesoría del auditor debe indicar a la alta dirección la forma de prevenir riesgos futuros, como el cierre de la compañía por malos manejos en los temas sancionatorios que puede entregar la DIAN.

Por tal motivo, las NIAs, permiten que todos los profesionales y también las empresas se fortalezcan debido a que todos los países tienen el mismo referente al momento de regular la norma, además para los contadores plantea que se realice un proceso soportado en las NIAs, los cuales brindan orientaciones sobre la planificación de la auditoria.

Adicionalmente, se le da seguridad al usuario de la información; es decir, se realiza en base a una estructura sólida los procesos y de esta manera no da a lugar a que los usuarios piensen que la información se tergiversó o se modificó para el beneficio de algo en particular.

4.3. Conclusiones

La elaboración del paso a paso de la auditoria tiene como objeto brindar una herramienta que ayude a encontrar las amenazas y debilidades de los procesos dentro del ámbito tributario, con el fin de fortalecerse y sea de ayuda para validar las opciones de manera positiva para la empresa.

Es muy importante para las empresas establecer dentro de sus procesos llevar a cabo una Auditoria Tributaria que pueda prevenir en este caso los riesgos tributarios, y así a través de una guía que facilite la toma de decisiones en materia tributaria.

No hay claramente una norma jurídica que reglamente la Auditoria Tributaria, la cual se apoya en la norma actual para los tributos, siendo claro en prevenir los riesgos que pueda tener la empresa por desconocimiento de la norma sobre la cual presenta sus declaraciones tributarias.

Las NIAs generan la certeza de que se está aplicando correctamente un proceso, que como objetivo final es que la información sea útil al momento de tomar importantes decisiones dentro de la organización.

Cada empresa dentro de su estructura debe contar de forma periódica la realización de la auditoria, antes de ser fiscalizados por la DIAN, además le permite mejorar los niveles de dirección empresarial.

5. Referencias

Asamblea Nacional Constituyente. (1991). *Constitucion Politica de Colombia*. Bogota.

Barral, A., Bautista, R., & Molina, H. (s.f.). Orientación Pedagógica sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoria (NIA). Bogota, Colombia . Obtenido de <http://www.ctcp.gov.co/publicaciones-ctcp/orientaciones-pedagogicas/1472852232-7796>

Bozkurt, O., Islamoglu, M., & Oz, Y. (2012). Perceptions of professionals interested in accounting and auditing about acceptance and adaptation of global financial reporting standards. *Journal of economics, finance and administrative science*, 18(34), 16-23.

Collado, M., & Luchena, G. (2013). *Derecho financiero y tributario*. Barcelona: Atelier.

Congreso de la Republica de Colombia. (24 de Julio de 2000). Ley 599 de 2000. *Código Penal*. Bogota, Colombia.

Congreso de la Republica de Colombia. (13 de Julio de 2009). Ley 1314 de 2009. Bogota , Colombia.

Congreso Nacional de la Republica de Colombia. (1989). *Decreto 624 de 1989*. Bogota.

Departamento Nacional de Planeacion. (Enero de 2002). *Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX (I)*. Obtenido de [https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Estudios%20Economicos/Las%20reformas%20tributarias%20en%20Colombia%20durante%20el%20siglo%20XX%20\(I\).pdf](https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Estudios%20Economicos/Las%20reformas%20tributarias%20en%20Colombia%20durante%20el%20siglo%20XX%20(I).pdf)

Gaitan, L. (2017). Auditoria Tributaria (ERFAF). Bogota, Colombia: Fondo editorial Areandino.

Garcia, F., & Carmona, S. (2012). Variables y estrategias utilizadas por la DIAN para controlar la evasión fiscal. *Trabajos de Grado de Contaduría Pública*, 6(1).

Gomez, G., Amezquita, A., Hernandez, J., Ramirez, M., Cortes, J., Delgado, E., & Marquez, M. (2010). *Tratamiento Fiscal de las Asociones en Participación*. Lagos de Moreno. Recuperado el 29 de Septiembre de 2019, de http://biblioteca.utec.edu.sv/siab/virtual/elibros_internet/55798.pdf

Grimaldo, L. (2014). La importancia de las auditorias internas y externas dentro de las organizaciones. Bogota, Colombia. Recuperado el 10 de Septiembre de 2019, de <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/13537/Importancia%20de%20las%20Auditorias.pdf;jsessionid=96B7DEC031312F807382CD98F4985383?sequence=1>

Guamanzara, R. (Marzo de 2012). Auditoria tributaria aplicada a la empresa "CEYM GROUP CIA. LTDA" dedicada al comercio exterior y marketing. Quito, Ecuador. Recuperado el 14 de Octubre de 2019, de <http://www.dspace.uce.edu.ec/bitstream/25000/1147/1/T-UCE-0003-90.pdf>

Lombardi, D., Bloch, R., & Vasarhelyi, M. (2014). The future of audit. *Journal of Information Systems and Technology Management*, 11(1), 21-32.

- Lopez, K. (2019). Auditoria tributaria. Iquitos, Peru. Recuperado el 14 de Octubre de 2019, de http://repositorio.unapiquitos.edu.pe/bitstream/handle/UNAP/5768/Keydi_examen_titulo_2019.pdf?sequence=4&isAllowed=y
- Macias, H., Agudelo, L., & Lopez, M. (2007). Los metodos para medir la evasion de impuestos: una revision. *Semestre Academico*, 10(20), 67-85.
- Martinez, F., Fernandez, A., & Montoya , J. (2007). La materialidad en auditoría como barrera hacia la comparabilidad de la información financiera: Una revisión de la investigación empírica previa. *Contaduría y administración*(222), 21-40.
- Martinez, J. (2011). Metodos de investigacion cualitativa. *Silogismo*(8). Recuperado el 1 de Noviembre de 2019, de <http://www.cide.edu.co/doc/investigacion/3.%20metodos%20de%20investigacion.pdf>
- Matus, M. (2017). La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo. *Ius et Praxis*, 23(1), 67-90.
- Mendieta, J., Robles, I., & Vergara , L. (2012). Programa de auditoria en el departamento de facturacion para el control de los ingresos en la empresa Pronimas S.A. Bogota, Colombia. Obtenido de <http://polux.unipiloto.edu.co:8080/00000488.pdf>
- Montilla, O., & Herrera, L. (2006). El deber ser de la Auditoria. *Estudios Gerenciales*, 22(98), 83-110. Recuperado el 22 de Septiembre de 2019, de http://www.scielo.org.co/scielo.php?pid=S0123-59232006000100004&script=sci_arttext&tlng=pt
- Montoya, J., Fernandez, A., & Martinez, F. (2014). Utilidad de la auditoría de cuentas: perspectiva de las PYMES en España. *Universia Business Review*(41), 80-97. Recuperado el 20 de Septiembre de 2019, de <https://www.redalyc.org/pdf/433/43330207005.pdf>

- National Geographic*. (12 de Julio de 2013). Obtenido de https://www.nationalgeographic.com.es/historia/grandes-reportajes/el-pago-de-los-impuestos-en-el-antiguo-egipto_7372/2
- Padron, M., Escobar, M., Alcolea, D., & Perez, Y. (210). Desarrollo de la Auditoría Fiscal. Cuba. Recuperado el 14 de Octubre de 2019, de http://biblioteca.utec.edu.sv/siab/virtual/elibros_internet/55669.pdf
- Parra, O., & Patiño, R. (2010). Evasión de impuestos nacionales en Colombia: años 2001-2009. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Militar Nueva Granada*, XVIII(2), 177-198.
- Pollard, A. (2016). Hacia una historia social del tributo de indios y castas en Hispanoamérica. Notas en torno a su creación, desarrollo y abolición. *Historia Mexicana*, LXVI(1), 65-160. Obtenido de <https://www.redalyc.org/pdf/600/60048432002.pdf>
- Procuraduría General de la Nación. (2018). *Guía básica de tributos municipales*. Bogotá: IEMP.
- Roccaro, I., & Mercu, R. (2012). *Cepal*. Obtenido de https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/4/45764/sist_tributario_china_roccaro_mercu.pdf
- Rodríguez, C. (2010). Guía de auditoría para las declaraciones del IVA y retención en la fuente en Colombia. *Revista internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*(42), 73-106. Recuperado el 12 de Octubre de 2019, de http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=rcontador&document=rcontador_849a7c03d00460eee0430a01015160ee
- Romero, C., & Gomez, L. (2018). Recomendaciones de la OCDE sobre tributación en los gobiernos. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*(78), 353-389.

- Romero, D. (08 de Febrero de 2016). *Comunidad Contable*. Obtenido de <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/Opinion/asi-funciona-el-sistema-tributario-de-colombia-y-la-dian.asp?Miga=1>
- Sandoval Morales, H. (2012). *Introduccion a la Auditoria* . Tlalnepantla: Red Tercer Milenio S.C.
- Vasquez, G. (2009). Sistema integral de aseguramiento y auditoría tributaria, SIAAT. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoria*(38), 155-208. Recuperado el 12 de Octubre de 2019, de http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=rcontador&document=rcontador_7680752a7df6404ce0430a010151404c
- Villardefrancos, M., & Rivera, Z. (2006). La auditoria como proceso de control: concepto y tipologia. *Ciencias de la Informacion*, 37(2-3), 53-59. Recuperado el 21 de Septiembre de 2019, de <https://www.redalyc.org/pdf/1814/181418190004.pdf>