FISCALÍA
GENERAL DE LA NACIÓN
DE LA GENTE, POR LA GENTE, PARA LA GENTE

UNODC
Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito

Tipologías de **CORRUPCIÓN** en **COLOMBIA**

Fiscales Unidos por la Transparencia y la Integridad

Corrupción tributaria

Tomo 5

UNIDOS CONTRA LA CORRUPCIÓN

PARA EL DESARROLLO, LA PAZ Y LA SEGURIDAD

PRINCIPALES TIPOLOGÍAS DE CORRUPCIÓN EN COLOMBIA

Bogotá
Noviembre 2018

Derechos reservados ©
Oficina de las Naciones Unidas Contra la Droga y el Delito (UNODC) y Fiscalía General de la Nación (FGN).

Las denominaciones empleadas en este documento y la forma en que aparecen presentados los datos que contiene, no implican, de parte de la Secretaría de las Naciones Unidas, juicio alguno sobre la condición jurídica de países, territorios, ciudades o zonas, o de sus autoridades, ni respecto del trazado de sus fronteras o límites.

La información sobre los localizadores uniformes de recursos y enlaces a sitios de Internet contenidos en el documento se consigna para facilitar la consulta y es exacta al tiempo de la elaboración. Las Naciones Unidas no asumen ninguna responsabilidad por la exactitud de dicha información en el futuro ni por el contenido de sitios web externos.

Los puntos de vista y opiniones de los autores expresados en este documento no representan ni reflejan necesariamente las de las Naciones Unidas o de la UNODC, y no serán utilizados con fines publicitarios o de patrocinio de personas o productos.

La información que se relaciona a continuación es confidencial, está sujeta a reserva hasta que las partes realicen acuerdos explícitos sobre aquello que se hace público y la manera de hacerlo.

Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito.

Documento elaborado en el marco del Acuerdo entre las Naciones Unidas, representadas por la Oficina de Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (UNODC) y la Fiscalía General de la Nación (FGN).

PRINCIPALES TIPOLOGÍAS DE CORRUPCIÓN EN COLOMBIA

Fiscalía General de la Nación

Néstor Humberto Martínez Neira
Fiscal General de la Nación

Eduardo Charry Gutiérrez
Director de Altos Estudios

José Alberto Salas Sánchez
Director Especializado contra la Corrupción

Álvaro Osorio Chacón
Director Nacional de Articulación de Fiscalías Nacionales Especializadas

Daniela Andrea Suárez Naranjo
Profesional de la Dirección de Altos Estudios

Revisión y Comentarios
Andrés Felipe Vásquez Umaña
Profesional Especializado de la Dirección Especializada contra la Corrupción

Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito

Bo Mathiasen
Representante

David Álamos Martínez
Jefe de Área de Prevención del Delito y Justicia (PROJUST)

Diego Quintero Martínez
Coordinador de Prevención del Delito y Justicia (PROJUST)

Revisión
Anamaría Talero Pilonieta
Asesora Senior del Pilar Anticorrupción

María Carolina Garzón Sánchez
Asesora del Pilar Anticorrupción

Juan Carlos Lozano Giraldo
Asesor del Pilar Anticorrupción

Manuela Gómez González
Asistente Temática en Prevención y Lucha contra la Corrupción

Investigación, análisis y redacción

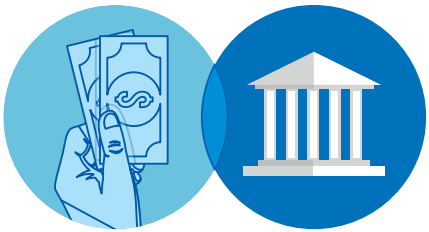
Juanita María Ospina Perdomo
Subdirectora de Análisis de Operaciones de la Unidad de Información y Análisis Financiero (UIAF)

ISBN Volumen: 978-958-5554-02-3
ISBN Obra Completa: 978-958-56795-4-2

Corrupción tributaria

Este módulo tiene por objeto abordar la corrupción tributaria como fenómeno.

Este análisis no se restringe a la conducta de omisión de agente



Retenedor o recaudador (art. 402 del Código Penal). También incluye el estudio de aquellas nuevas conductas que surgen con ocasión de la entrada en vigor de la última reforma tributaria contenida en la Ley 1819 de 2016 tales como la Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes (art. 434 A del Código Penal), así como otra variedad de delitos que se suelen involucrar con el objeto de corromper la administración, y en general, la actividad tributaria (*p. ej.* falsedades).

Este análisis se desarrolla a través de la exposición del contenido típico de los delitos mencionados y un análisis aplicado, atendiendo a las modalidades o tipologías que revisten las conductas y el desarrollo jurisprudencial de cada comportamiento en que se abordarán las principales problemáticas asociadas a estos delitos.

1. Introducción

La razón de ser de la consagración típica de estas conductas no es otra que la **realidad social** que así la hace exigible. En la última reforma tributaria (Ley 1819 de 2016) sobre el particular se señaló:

"En Colombia la evasión es muy alta, se estima que equivale a cerca del 3% y 4% del PIB, solo contabilizando lo correspondiente a los impuestos sobre la renta e IVA. La evasión en el IVA está cerca de 23%, la de renta alrededor de 39%, y el contrabando anual se aproxima a los US$7 mil millones"[1].

La justicia penal, aun cuando no es su finalidad, en la práctica se ha convertido en una vía coactiva de recaudo de la administración de impuestos con sus obligados, al ser evidentes los altos índices de fraude, evasión y elusión de contribuyentes que no permiten un control efectivo del fenómeno:

Fraude fiscal	Evasión fiscal	Elusión fiscal
Son todas aquellas conductas dirigidas inequívocamente a la omisión o transgresión directa de la ley (premeditación) al emplear para ello medios fraudulentos que pretenden brindar una apariencia de acatamiento normativo. También se le conoce como defraudación.	Constituye el incumplimiento deliberado de las normas tributarias *"Estímese la evasión fiscal, lato sensu, como cualquier acción u omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de cualquier obligación tributaria"*[2]. Normalmente deriva de la ocultación de ingresos o información.	Aquí se busca obtener provecho de los vacíos normativos para conseguir la mínima carga fiscal. Se actúa en el límite de la legalidad, incluso se hace un uso de los recursos legales (o aprovechamiento de estos) para obtener ventajas tributarias. En este caso, aun siendo legal se contradice el espíritu de la ley.
Falsas devoluciones de IVA.	Declaración de menores ingresos para disminuir renta.	Creación de una persona jurídica (como instrumento).

2. Elementos y conceptos comunes a las conductas de corrupción tributaria

Son varios los elementos comunes que comparten los distintos tipos penales que integran este Módulo. A continuación, se abordan de manera general:

La obligación tributaria

La obligación tributaria ha sido definida por la jurisprudencia como "un vínculo jurídico entre el Estado y las personas, en virtud del cual éstas tienen para con

el mismo el cumplimiento de una prestación que se desdobla en dar, hacer y no hacer"[3]. Como tal, cuenta con los siguientes elementos:

Sujeto activo	"O acreedor, que es el Estado, el cual se concreta y particulariza a través de los correspondientes órganos y dependencias del orden nacional y territorial"[4].
Sujeto pasivo	"O deudor, constituido por los contribuyentes y los no contribuyentes, sean personas naturales, jurídicas, sociedades, o asimiladas"[5].

El objeto	
	"(...) u obligación que consiste en dar, hacer y no hacer. Es decir, **dar**: en cuanto el sujeto pasivo tiene que pagar el valor del impuesto a cargo en efectivo, con títulos valores u otros medios económicamente idóneos; **hacer:** que se traduce en una serie de actos positivos, tales como declarar, retener en la fuente, certificar esa retención, e informar en los casos y condiciones que la Administración Tributaria lo exija con arreglo a la Constitución y la ley. Conductas que por otra parte explican el hecho de que los no contribuyentes sean considerados sujetos pasivos de la obligación fiscal, pues según se aprecia, el carácter de sujeto pasivo no es exclusivo de quienes están obligados a pagar. (...) **no hacer**, que implica una abstención, entendida ésta como la prohibición legal de evadir o eludir el tributo"[6]
Causa	
	"que es de dos naturalezas, a saber: causa remota, o sea la ley misma, por cuanto no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca; causa inmediata, o sea el hecho económico, también conocido como hecho generador o hecho imponible(...)"[7].

Del bien jurídico tutelado

A partir de la definición de lo que se tiene por obligación tributaria es claro que el bien jurídico sobre el cual recaen los delitos tributarios son, sin duda alguna, la **seguridad fiscal del Estado** (como parte del bien jurídico administración pública) entendiendo que su desvío produce:

> "un atentado contra el patrimonio público porque impide el ingreso a las arcas públicas de recursos destinados a engrosarlas"[8].

Los diferentes tributos son de fuente legal en tanto el único que los puede crear es el legislador por iniciativa del Ministerio de Hacienda[9]. Pueden ser de orden nacional o territorial (en este caso se adopta por las entidades territoriales en sus legislaciones domiciliarias: *p. ej.* Consejo Municipal o Asamblea Departamental a través de las resoluciones u otros; en todo caso, para que nazcan jurídicamente deben crearse dentro de la legislación territorial).

Es preciso diferenciar las distintas clases de tributos que existen (siguiente página):

<table>
<tr><th colspan="3">Tributos</th></tr>
<tr><th colspan="2">Tributos sin destinación específica</th><th>Tributos con destinación específica</th></tr>
<tr><th colspan="2">Impuestos</th><th>Tasas</th></tr>
<tr><td colspan="2">Se crean para destinarse a la generalidad del presupuesto de la Nación[10]. "El contribuyente está obligado a pagar el impuesto sin recibir ninguna contraprestación por parte del Estado. No hay una relación do ut des, es decir, los impuestos representan la obligación para el contribuyente de hacer un pago, sin que exista una retribución particular por parte del Estado" [11]. Se diferencia de una Tasa[12].</td><td>"es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva y potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que contribuye al presupuesto de la obligación"[13]. p. ej. el peaje. Se diferencia de las Contribuciones[14].</td></tr>
<tr><th>Directos</th><th>Indirectos</th><th>Contribuciones</th></tr>
<tr><td>Consultan la capacidad contributiva del sujeto pasivo (contribuyente), p. ej. La declaración de renta.</td><td>No consultan mi capacidad contributiva p. ej. el IVA[15]. Normalmente existe una persona intermedia que se encarga del recaudo de esta clase de impuestos</td><td>"Expresión que comprende todas las cargas fiscales al patrimonio particular, sustentadas en la potestad tributaria del Estado"[16]. Existen las "Contribuciones Especiales" que "Es un pago por una inversión que beneficia a un grupo de personas, como es el caso de la valorización"[17].</td></tr>
<tr><th colspan="2">Contribuciones parafiscales</th><td>Se estudia en materia tributaria pero, no es tributo como tal. "Son los pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma"[18].</td></tr>
</table>

El mayor riesgo, de cara al fenómeno de corrupción tributaria, se presenta en los impuestos y más concretamente en los que se han denominado indirectos. No ocurre igual en el caso de las tasas o contribuciones (en donde si bien se puede presentar el fenómeno), dada la inmediatez en el pago se facilita el control y recaudo. Así mismo se debe advertir que en el nivel territorial el grado de elusión y evasión es menor que a nivel nacional.

Sujeto Activo de la conducta

Para el caso del delito de omisión del agente retenedor o recaudador, es claro que se trata de un sujeto activo cualificado, servidor público para los efectos penales, en tanto se trata de un particular que cumple transitoriamente funciones públicas[19].

> "Entonces, es legítimo que la ley haya asignado a los agentes retenedores no sólo una función pública específica como es la de recaudar dineros oficiales producto de las obligaciones fiscales de los coasociados, sino también una responsabilidad penal derivada del incumplimiento de sus deberes que, para el caso, se asimilan a los de los funcionarios del Estado que manejan dineros de propiedad de la Nación. Recuérdese que, por expreso mandato del artículo 63 del Código Penal, "*Para todos los efectos de la ley penal son empleados oficiales los funcionarios y empleados públicos, los trabajadores oficiales, los miembros de las corporaciones públicas o de las fuerzas armadas, y toda otra persona que ejerza cualquier función pública, así sea de modo transitorio, o estuviere encargada de un servicio público*"[20].
>
> "Ha considerado la Sala que los agentes retenedores o recaudadores son particulares a los que la ley les ha conferido la realización, de manera transitoria, de una función pública, situación que los hace incursos en responsabilidad legal, con todas las consecuencias que ella conlleva, en los aspectos civiles, penales y disciplinarios, uno de los cuales concierne al aumento del término de prescripción -de una tercera parte- cuando se actúa en condición de servidor público, como lo señala el inciso quinto del artículo 83 de la Ley 599 de 2000"[21].

En el tipo penal, y al depender del tipo de obligación tributaria de que se trate, se diferencia entre agente retenedor o agente auto-retenedor y agente recaudador, así:

Agente recaudador	Se trata de un sujeto intermediario entre el contribuyente (obligado a la renta o al pago de IVA) y la Administración, quien debe: (i) Deducir lo pertinente al momento de generarse el pago al acreedor (De conformidad con lo establecido en la ley) y (ii) Debe declarar y consignar las sumas retenidas.
Agente auto-retenedor	En este caso no se trata de un sujeto intermediario, pues es a su vez contribuyente de la suma retenida y responsable directo de la suma pertinente. Es el deudor fiscal quien debe (de conformidad con lo dispuesto en el art. 27 del Estatuto Tributario): (i) Ser contribuyente (en relación con hecho económico generador) -es Retenedor directo[22].

Como tal, se asumen las obligaciones de:

> "El agente retenedor tiene como primera función la de deducirle a sus acreedores externos o internos, al momento del pago o abono en cuenta, las cantidades que con arreglo a la tarifa estipulada en la ley correspondan a un tributo específico que obra en cabeza de dicho acreedor
> […]
> La segunda función del agente retenedor consiste en declarar y consignar las sumas retenidas. Lo cual harán en los formularios, lugares y plazos establecidos por las normas rectoras. Siendo entendido que la no consignación de la retención en la fuente dentro de los plazos establecidos por el Gobierno causará intereses moratorios"[23].

Para este delito se consagra de manera específica lo que se conoce como actuar en lugar de otro que se establece en el art. 29 del Código Penal, de manera que en la misma pena prevista para el tipo penal incurrirán las personas naturales encargadas al interior de la entidad o sociedad, para el cumplimiento de dichas obligaciones. Incluso, esta obligación perdura aun cuando en el caso de las personas jurídicas (tales como las sociedades) sean objeto de liquidación[24].

Para conocer el concepto administrativo y penal de servidor público en Colombia, revisar los Videos contenidos en la Plataforma Virtual No. 5 titulados:

- Video 5.0.1. Servidor Público - Concepto Administrativo (Camilo Cetina)
- Video 5.0.2. Servidor Público en el Derecho Penal (Juanita Ospina)

Así mismo, se recomienda revisar el contenido del art. 123 de la Constitución y el art. 20 del Código Penal (Ley 599 de 2000).

Sujeto Pasivo de la conducta

En todos los supuestos el sujeto pasivo es el Estado como titular del bien jurídico Administración Pública. No se desconoce la posibilidad de que terceros puedan verse perjudicados o ser víctimas de este delito, al ser esta una hipótesis de los llamados delitos pluri-ofensivos, sin embargo, a la luz de la consagración y ubicación del delito el sujeto pasivo es el Estado.

Terminación del proceso penal por extinción de la obligación tributaria

Conforme se establece en el parágrafo, y alineado con el objeto misional de la DIAN, una vez se 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 dará lugar a la extinción del proceso penal en la etapa que se encuentre (procediéndose en consecuencia a proferir "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"

Sobre esta disposición cabe hacer algunos comentarios: Lo primero, es que ello ha llevado a que ambas autoridades eventualmente se encuentren en un mismo espacio y que la actividad de la una tenga efectos sobre la otra.

Incluso, se debe señalar, en la práctica se ha generado confusión sobre el alcance y rol de una y otra, pues si bien se trata de autoridades que coinciden en este contexto, ambas tienen objetivos diversos. Por un lado, la DIAN persigue el recaudo de la tributación, y por su parte la FGN tiene a su cargo el ejercicio de la acción penal por la comisión de conductas que pueden revestir las características de un delito al finalizar con la declaración de responsabilidad y la imposición de una sanción.

Sin embargo existe una conexión o interrelación entre ambas autoridades, constituyéndose la DIAN en fuente de información de la FGN y ésta última en mecanismo disuasorio para procurar el pago de las obligaciones tributarias a la DIAN, es importante identificar otros supuestos en que podría haber una contradicción o choque que impida que ambas logren sus propósitos, aspecto

que incluso se ha evidenciado en la práctica, según se refleja en estos dos ejemplos:

Desde la perspectiva del derecho tributario	Desde la perspectiva del derecho penal
Juanita, después de recaudar el IVA omite su consignación en el tiempo establecido en la ley. Una vez identificado por la DIAN se inician procesos paralelos en esta entidad y en la FGN en donde concluye la actuación con condena por el delito de Omisión de Agente Retenedor (art. 402 del Código Penal). Dentro del proceso se dispuso que Juanita tendría la pena sustitutiva de prisión domiciliaria. Sin embargo, y a pesar del interés de Juanita asumir su obligación, dado que no le era posible trabajar y como tal asumir el pago de sus obligaciones, la DIAN no logró el recaudo de la obligación[25].	Andrés es acusado por la Fiscalía por la comisión del delito de Omisión de agente retenedor (art. 402 del Código Penal). Tras un difícil y extenso proceso penal y una destacable investigación en cabeza del ente acusador, en el marco de la Audiencia Preparatoria se presenta por Andrés un acuerdo de pago con la DIAN e invoca la cesación del procedimiento.
La visión que se tiene por parte de los expertos en la materia (que así lo expusieron en el curso y en otros escenarios), es que ambas instituciones deberían actuar de manera coordinada en la búsqueda del recaudo y la seguridad fiscal del Estado.	Esta situación era recurrente en la práctica, de manera que las investigaciones avanzaban de manera importante y con un acuerdo de pago (que en muchas ocasiones no se cumplían) se generaba la cesación del procedimiento (o similares según la etapa en que se encontrare).

Aun cuando el segundo caso se solventa con lo que se expone en seguida, sobre el primero aún se cuenta con una crítica de algunos expertos en la materia, siendo importante precisar que la pena no puede ser objeto de valoraciones extrajudiciales y que aún bajo escenarios de articulación y cooperación, los mismos no tienen la vocación de incidir en aspectos propios del proceso penal (que, por demás, son reglados: arts. 34 y s.s. del Código Penal).

Cuando se analiza la evolución legislativa de este tipo penal, se tiene que normativamente la extinción de la obligación tributaria se incluyó desde la Ley 383 de 1997 en el parágrafo 1° del artículo 22, el cual fue modificado por el artículo 71 de la Ley 488 de 1998.

La discusión central frente a los presupuestos para cesar procedimiento surgió a raíz de la expedición de la Ley 633 de 2000 (parágrafo del artículo 43), frente a las disposiciones del Código Penal, (artículo 402 parágrafo), porque en aquella se exigía sólo haber suscrito el acuerdo, en tanto que en éste se requería realizar efectivamente el pago.

Esta situación que se solventa con el apoyo de un pronunciamiento de la Corte Constitucional frente a la que es norma posterior y, posteriormente, con la expedición de la Ley 1066 de 2006 que en su art. 21 retira el apartado pertinente del art.42[26] con el que se entiende que se agrupan los parágrafos 1° y 2° del art. 655 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, con la expedición de la Ley 1066 de 2006 "*Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones*" se deroga el aparte correspondiente[27] impidiendo con ello que se mantenga el acuerdo como una opción viable de terminación del proceso penal, siendo la única alternativa válida el pago o compensación, eso sí – por supuesto- para los casos correspondientes que ocurrieron de manera posterior a la entrada en vigencia de esta disposición en aplicación del principio de favorabilidad.

Segundo, que ello no obsta para identificar alternativas de negociación de la acción penal como puede ser la aplicación del principio de oportunidad en modalidad de suspensión del procedimiento a prueba y en todo caso su aplicación efectiva, cuando a ello haya lugar, con ocasión de la aplicación del principio de favorabilidad[28].

Se debe considerar, además, que ello también opera respecto del tipo penal de Omisión de Activos o inclusión de pasivos inexistentes (art. 434 A del Código Penal) en donde en el parágrafo 1° se consagra:

> "(...) Parágrafo 1°: Se extinguirá la acción penal cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos, cuando a ello hubiere lugar (...)".

3. Principales conductas de corrupción tributaria

A continuación, se hace una breve presentación esquemática de los diferentes delitos que integran este capítulo (siguiente página)[29]:

<table>
<tr><th colspan="5">Elementos que integran las modalidades de Delitos Tributarios</th></tr>
<tr><td>Delito / Elementos del delito</td><td colspan="2">De la evasión fiscal (art. 313 del C.P.)</td><td colspan="2">Ejercicio ilícito de actividad monopolística de arbitrio rentístico (art. 312 del C.P.)</td></tr>
<tr><td>Bien jurídico</td><td colspan="4">El delito de evasión fiscal es un tipo penal contra el orden económico y social, de manera que el reproche no se centra en un simple ánimo recaudatorio con el fin de mantener un patrimonio estatal sólido, sino que se enfoca en los fines propios de la Hacienda Pública que no son otros que mantener el orden económico, siendo ésta la encargada de recaudar los tributos que permiten lograr los objetivos fundamentales del Estado en materia económica (equilibrio económico mediante la redistribución de la riqueza) y que recuerda, además, que el mantenimiento de la estabilidad económica del país no es sólo el deber del Estado sino también de la sociedad en general[30].

El fundamento de su consagración penal deriva de la Constitución misma que en su parte final del art. 336 consagra: "(…) La evasión fiscal en materia de rentas provenientes de monopolios rentísticos será sancionada penalmente en los términos que establezca la ley".</td></tr>
<tr><td>Sujeto activo</td><td colspan="2">El concesionario, representante legal, administrador o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico.</td><td colspan="2">"El que". De esta forma es un tipo penal indeterminado, de forma tal que no se configura cualificación especial para la realización de la conducta descrita en el delito (puede ser realizado por cualquiera).

Sin embargo, sí precisa el delito que se agrava la conducta cuando la misma se realiza por el "concesionario representante legal o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico" y aún más cuando la misma se comete por "servidor público de cualquier entidad titular de un monopolio de arbitrio rentístico o cuyo objeto sea la explotación o administración de este".</td></tr>
<tr><td>Sujeto Pasivo</td><td colspan="4">Titular del bien jurídico tutelado "orden económico y social".</td></tr>
<tr><td>Verbo rector</td><td colspan="4">Se trata de un tipo penal de verbo rector plural alternativo en que basta con que se incurra en una de las conductas previstas en el tipo para que se configure el delito. Así mismo, y de acuerdo con la descripción del tipo penal se evidencia que se trata de un tipo penal de mera conducta.</td></tr>
<tr><td></td><td>"incumpla total o parcialmente con la entrega de las rentas monopolísticas que legalmente les correspondan a los</td><td>"que no declare total o parcialmente los ingresos percibidos en el ejercicio de este,</td><td>"ejerza una actividad establecida como monopolio de arbitrio rentístico, sin</td><td>"utilice elementos o modalidades de juego no oficiales".</td></tr>
</table>

	servicios de salud y educación (…)".	ante la autoridad competente".	la respectiva autorización, permiso o contrato".
Ingrediente normativo	De la redacción del tipo penal se observa con claridad que se trata de un tipo penal con variedad de "ingredientes normativos" de manera que se requiere precisar el alcance del concepto "monopolio rentístico" y "rentas monopolísticas" debiendo precisar, en este último caso (y frente al tipo penal de evasión fiscal), qué corresponde a los servicios de salud y educación.		
Tipo penal en Blanco	Para poder comprender el alcance y contexto de aplicación del delito, es necesario ahondar en el contenido del art. 336 de la Constitución y normas concordantes que regulan lo concerniente a las rentas monopolísticas, incluidas aquellas que legalmente les correspondan a los servicios de salud y educación (para el segundo delito, además, lo que refiere a elementos o modalidades de juego no oficiales.		
Objeto Material	El objeto material del delito sobre el que recaen las conductas descritas en este tipo penal lo constituyen las rentas monopolísticas en general y los que legalmente les correspondan a los servicios de salud y educación.	En este caso, y aun cuando se da en el mismo contexto, se trata de "actividad establecida como monopolio de arbitrio rentístico", y para la segunda conducta se refiere a "elementos o modalidades de juego no oficiales".	
	Se debe recordar que en aplicación del contenido del art. 336 constitucional, "Ningún monopolio podrá establecerse sino como arbitrio rentístico, con una finalidad de interés público o social y en virtud de la ley (…)", así mismo, "las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar estarán destinadas exclusivamente a los servicios de salud. Las rentas obtenidas en el ejercicio del monopolio de licores estarán destinadas preferentemente a los servicios de salud y educación".		
Elemento Subjetivo	La conducta exige "dolo" para su comisión.		

Delito / Elementos del delito	**Elementos que integran las modalidades de delitos tributarios** **Omisión del agente retenedor o recaudador art. 402 del C.P.**
Bien jurídico	Administración pública.
Sujeto activo	Sujeto activo cualificado El agente retenedor o auto-retenedor, o el encargado de recaudar tasas y contribuciones y el responsable del IVA (personas naturales), como tal se trata de un particular que cumple funciones públicas transitorias[31].
Sujeto Pasivo	El Estado.
Verbo rector	**No consignar (Omisión de consignar).** El artículo 402 de la Ley 599 de 2000 establece la conducta reprochable y su temporalidad, referidas a las hipótesis de "no consignar" las sumas retenidas o auto-retenidas por concepto de retención en la fuente, o las sumas

	recaudadas por concepto de IVA, dentro del plazo estipulado en la misma norma (dos meses)[32]. Igualmente se estipula el evento de quien teniendo a cargo el recaudo de tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal; Ahora bien, en su consagración inicial se advertía la comisión de la conducta derivado del "no consignar" y siempre que se tratara de sumas efectivamente percibidas[33]. A partir de la Ley 1819 de 2016 también incurre en el delito quien omita la obligación de cobrar y recaudar estos impuestos.			
Conducta omisiva	**No consignar** dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional[34] para la presentación y pago de la respectiva declaración de **retención en la fuente**.	**No consignar** dentro del término legal.	**No consignar** dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional[35] para la presentación y pago de la respectiva declaración del **Impuesto sobre las ventas o el impuesto Nacional al consumo**.	**Omita la obligación de cobrar y recaudar estos impuestos.**
Objeto Material[36]	Las sumas retenidas o auto-retenidas por concepto de retención en la fuente. Se trata de recursos estatales ligados a la materialización de las tareas públicas.	Tasas o contribuciones públicas.	**Impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo.**	Impuestos (Retefuente, IVA, impuesto al consumo).
Tipo penal en blanco	Se trata de un **tipo penal en blanco "***Como se trata de un tipo penal en blanco, su contenido ha de ser llenado con las disposiciones de índole tributaria a fin de establecer qué se entiende por retenedor o autorretenedor, y cuáles son los términos fijados para rendir cuentas ante la administración de impuestos***"**[37].			
Elemento Subjetivo	Dolo.			
Actuar en lugar de otro (Art. 29 de la Ley 599 de 2000)	Expresamente consagra el tipo penal *"Tratándose de sociedades u otras entidades quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones"* lo que responde a la figura del "actuar en lugar de otro" prevista en el art. 29 del Código Penal[38].			

Ahora, aun cuando el análisis se concentra en las conductas precedentes, dado que suelen coincidir con los tipos penales de Falsedad y fraude procesal,

se traen algunas precisiones preliminares y una presentación esquemática simple de las conductas que se presentan en este contexto:

Sobre la definición y alcance del documento

Hay diferentes definiciones de lo que es un documento, las cuales parten desde una cosa mueble hasta concepto más moderno expresión de persona identificada o que puede ser identificada posteriormente o expresión plasmada en algún medio que puede ser cualquiera (escrito, mecánico, impreso, incluso soporte material de cualquier naturaleza) y en que figuran hechos o datos.

El Código penal consagra en el art. 294 lo que se entiende por documento para efectos penales:

> "Para los efectos de la ley penal es documento toda expresión de persona conocida o conocible recogida por escrito o por cualquier medio mecánico o técnicamente impreso, soporte material que exprese o incorpore datos o hechos, que tengan capacidad probatoria".

Esta definición resulta acorde al Código General del Proceso y que independiente del soporte como tal conlleva a la representación o declaración de algo. Al respecto se ha pronunciado la jurisprudencia:

> "Conforme a la doctrina jurídica tradicional se ha entendido que "*documento, en sentido etimológico, es una cosa que* docet, esto es, que lleva en sí la virtud *de hacer conocer; esta virtud se debe a su contenido representativo; por eso, documento es una cosa que sirve para representar otra. Por otra parte, siendo la representación siempre obra del hombre, el documento, más que una cosa, es un* opus *(resultado de un trabajo)*". –
> En el campo tradicional el medio o soporte principal del documento ha sido el papel, pero pueden serlo también objetos de otra naturaleza, como tela, cera, metal, piedra y similares, lo cual explica que el art. 251 del Código de Procedimiento Civil establezca que "*son documentos los escritos, impresos, planos, dibujos, cuadros, fotografías, cintas cinematográficas, discos, grabaciones magnetofónicas, radiografías, talones, contraseñas, cupones, etiquetas, sellos y, en general, todo objeto mueble que tenga carácter representativo o declarativo, y las inscripciones en lápidas, monumentos, edificios o similares*".
> Dichos medios o soportes variados del documento han sido ampliados notablemente por el desarrollo de la tecnología en

los campos de la informática, que se ocupa del procesamiento y almacenamiento de la información por medios automatizados, y la telemática, que se ocupa del intercambio de información entre equipos informáticos. (…)"[40].

Ahora, de conformidad con la ley estos documentos pueden ser públicos o privados, de manera que los primeros son aquellos que son otorgados por un funcionario público en ejercicio de su cargo o con su intervención o cuando el escrito o documento es autorizado por aquél. Cuando no cumple con este presupuesto, se trata de un documento privado.

La importancia del documento radica en su capacidad certificadora y probatoria (la aptitud de lesionar el bien jurídico: fe pública).

Se exige que NO se trate de un documento notablemente adulterado

Cuando la Honorable Corte Suprema de Justicia hace alusión a la existencia de un documento notablemente adulterado no se configura delito alguno en tanto no se genera el desvalor de resultado que requiere.

La pregunta que resta hacer es entonces, ¿Cómo se si notablemente es adulterado o no?: En estos casos se suele acudir a un modelo de comportamiento que se centra en el análisis de una persona media, es decir, alguien que no es experto en grafología u otra ciencia similar. Si esa persona media, en las mismas condiciones, tiene la potencialidad de verse engañado, así se comprende que el documento (de cara a los tipos penales de falsedad) tiene la capacidad de lesionar el bien jurídico tutelado (Fe Pública).

Tipos penales relevantes al fenómeno de corrupción tributaria

Aun cuando los tipos penales contra la fe pública son amplios, a continuación, se observan únicamente aquellos de mayor ocurrencia en lo que atañe al fenómeno de corrupción tributaria:

Documento público	Documento privado
Falsedad ideológica en documento público. (art. 286 CP).	Falsedad en documento privado. (art. 289 CP).
Falsedad material en documento público. (art. 287 CP).	Destrucción, supresión u ocultamiento de documento privado. (art. 293 CP).
Obtención de documento Público falso. (art. 288 CP).	

Uso de documento falso. (art. 291 CP).
Destrucción, Supresión u Ocultamiento de documento público. (art. 292 CP).

Delito / Elementos del delito	Elementos que integran las modalidades de delitos tributarios falsedad en documento público (DP)				
	Falsedad ideológica en DP	**Falsedad material en DP**	**Uso de DP falso**	**Obtención de Documento Público Falso**	**Destrucción, Supresión u Ocultamiento de DP**
Bien jurídico	Fe pública. Se trata de un tipo penal de peligro[41] presunto[42].				
Sujeto activo	Sujeto activo cualificado: Se debe tratar de Servidor Público en ejercicio de sus funciones[43].	"El que" (aun cuando no se esté investido de la calidad de funcionario público[44]). No se trata aquí de un delito especial (aun cuando tiende a pensarse que sí lo es) por cuanto se exige que sean documentos públicos. En este caso puede realizarlo cualquier persona. (Se agrava cuando se trata de servidor público). Para el caso de "Uso de DP falso" se advierte que se trata de persona distinta a la que falsificó el documento.			
Verbo rector	Se trata de un verbo rector plural alternativo. Basta con que se incurra en una de las conductas descritas para que se consume el comportamiento: **"Consignar"** una falsedad o **"callar"** total o parcialmente la verdad[45].	**"Falsificar"**[46]. Se puede de diversas formas: contrahechura, alteración, modificación.	**"Usar".**	**"Induzca en error" "haciéndole consignar una manifestación falsa o callar total o parcialmente la verdad".**	**"Destruya, suprima u oculte"** (total o parcialmente)
Objeto Material	DP que pueda servir de prueba[47] que puede tratarse de un original o una copia[48]. Para el caso del tipo penal de Obtención de documento público falso, se debe tener en cuenta, además, el objeto directo que es el "servidor público en ejercicio de sus funciones".				

Ingrediente Descriptivo /Subjetivo	Descriptivo: La conducta se centra en un espacio o contexto concreto: debe ser al momento de extender[49] DP que pueda servir de prueba. No tiene ingrediente subjetivo[50].	N/A.	N/A.	Subjetivo: Se realiza el comportamiento con el fin de obtener un documento público que pueda servir de prueba.	N/A.
Elemento Subjetivo	Dolo (Puede ser a título de dolo directo, pero también a título de dolo eventual)[51].				
Agravante	Se agrava para el copartícipe que usare el documento (art. 290 del CP). Además, se agrava cuando recae sobre medios motorizados.	Se agrava la conducta cuando la misma se realiza por servidor público en ejercicio de sus funciones // También se agrava para el copartícipe que usare el documento (art. 290 del CP). Además, se agrava cuando recae sobre medios motorizados.	Se agrava si la conducta recae sobre documentos relacionados con medios motorizados.	Se agrava para el copartícipe que usare el documento (art. 290 del CP). Además, se agrava cuando recae sobre medios motorizados.	Se agrava cuando la conducta se realice por servidor público en ejercicio de sus funciones y cuando se trate de documento constitutivo de pieza procesal de carácter judicial.

Elementos que integran las modalidades de delitos tributarios falsedad en documento privado		
Delito / Elementos del delito	**Falsedad en documento privado.**	**Destrucción, supresión u ocultamiento de documento privado.**
Bien jurídico	Fe Pública.	
Sujeto activo	Sujeto activo indeterminado "El que"[52].	
Verbo rector	Se trata de un tipo penal de dos actos, de esta forma es verbo rector plural que para su configuración exige de la realización de ambos comportamientos. A saber: **Falsificar**[53] (puede ser ideológica[54] o material[55])[56] y **Usar**[57], conductas que se deben adecuar en un mismo agente[58].	**"Destruya, suprima u oculte"** (total o parcialmente).

	Procede la tentativa[59] Tipo penal de mera conducta.	
Objeto Material	Documento Privado que pueda servir de prueba.	
Ingredientes	A diferencia de la configuración anterior del tipo penal, en la actualidad no se exige ingrediente subjetivo consistente en el ánimo de obtener ventaja lucrativa, ni tampoco se exige que se ocasione perjuicio real o potencial a terceros[60].	N/A.
Elemento Subjetivo	Dolo.	

En lo que respecta al tipo penal de fraude procesal, se advierte que:

Delito / Elementos del delito	**Fraude procesal[61] (art. 453 CP)**
Sujeto activo	"El que" Sujeto activo indeterminado, en la medida que no se exige cualificación especial en el autor del tipo penal y la conducta puede llevarse a cabo por cualquier persona.
Verbo rector	Inducir en error Se trata de un tipo penal de mera conducta, de manera que se busca inducir (a través de medios fraudulentos) al funcionario correspondiente.
Objeto material Indirecto	A un servidor público El servidor público que tenga la competencia para emitir la sentencia, resolución o acto administrativo que se pretenda obtener.
Ingredientes	"La sentencia, resolución o acto administrativo" Ingrediente normativo sobre lo que recae la finalidad del tipo penal. "Por cualquier medio fraudulento induzca en error" El empleo de medios fraudulentos idóneos en tratándose de un delito de mera conducta[62] "es decir, que para su perfeccionamiento no se necesita que el funcionario haya sido engañado, sino que los mecanismos utilizados tengan la fuerza suficiente para ello"[63]. "Si se comprueba que ese acto no reviste esa especial connotación, no será viable el juicio de adecuación típica, pues si bien el legislador prevé la utilización de "cualquier medio fraudulento" para el propósito indicado en la norma éste debe contar con la aptitud o la fuerza necesaria para incidir en el razonar del sujeto pasivo de la conducta, hasta el de sustraerle a una verdad específica, para introyectarle, en su defecto, una convicción distante de la realidad"[64].
Ingrediente subjetivo	Consagra un ingrediente subjetivo específico de manera que la conducta se oriente a conseguir una decisión injusta favorable a los intereses del autor por medio de sentencia, resolución o acto administrativo.
Pena	Prisión de seis (6) a doce (12) años, multa de doscientos (200) a mil (1.000) SMLMV e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a ocho (8) años.

Principales tipologías del comportamiento corrupción tributaria

Tipología No. 1 – El escurridizo

En algunas ocasiones, los contribuyentes o usuarios aduaneros, tributarios y cambiarios, emplean mecanismos o realizan transacciones cuya trazabilidad es compleja, al impedir con ello una verdadera actividad

de supervisión y control y como tal omitiéndose el cumplimiento de las obligaciones a su cargo. Ello ocurre, por ejemplo, con las transacciones en efectivo.

Normalmente ello se hace visible por el empleo desmedido de operaciones en efectivo (lo que además no es usual en el marco actual de las transacciones y los sistemas de gestión de riesgos que incentivan el empleo de canales electrónicos de pago; o la presentación de este tipo de transacciones como mecanismo de deducción de obligaciones tributarias, aduaneras o cambiarias).

También se evidencia con las pequeñas operaciones en que se reemplazan los mecanismos legales que facilitan la trazabilidad y seguimiento. Puede ser el caso de la modificación de una factura de venta por un recibo de caja.

Laura tiene un punto de venta comercial, el cual tiene registro en la Cámara de Comercio, pero entonces se da cuenta que si no da factura nadie sabrá lo que vendió, así que decide no dar factura cada que se completen 10 ventas, y luego vuelve a contar. A final de año por cada factura de 10 que no dio, evadió el impuesto correspondiente.

Si se genera el cobro del mismo respecto del consumidor final, lo que opera es una apropiación del recaudo.

Tipología No. 2 – El trasteo

Una de las conductas o prácticas comunes identificadas para el caso colombiano y que guardan relación con la elusión fiscal tiene que ver con:

> "El traslado irregular de recursos a entidades o jurisdicciones donde la tributación es menor: esta situación se presenta tanto en el ámbito internacional por ejemplo a través de los paraísos fiscales, como en el ámbito nacional, a través del Régimen Tributario Especial de las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL)"[65].

El empleo de sociedades offshore para ocultar capitales y evitar el cumplimiento de las obligaciones en Colombia:

> "Sin desconocer que las sociedades offshore –es decir, aquellas que se ubican en países donde no hay tributación sobre la renta o es baja la carga impositiva– pueden ser legales, en muchos casos los evasores de impuestos hacen operaciones con países donde existen esos regímenes para esconder capitales en el exterior y enviar costos inventados a esa jurisdicción, de manera que se les baje la carga en Colombia. Una muestra de la dimensión de la evasión internacional es que, "aunque aún hay mucha plata en el exterior, se normalizaron 22,5 billones de pesos que antes no existían en el radar de la Dian, con una medida incluida en la reforma tributaria del 2016 que les eximía de sanciones y les rebajaba intereses con tal de que se sinceraran", recordó Rojas"[66].

La constitución o transacciones a través de los denominados paraísos fiscales[67] son una de las modalidades más reconocidas para la elusión y evasión:

> "A pesar de los esfuerzos gubernamentales, en el mundo moderno se creó una modalidad evasiva y elusiva de impuestos y regulaciones, llamada paraíso fiscal, la cual se fundamenta en el desarrollo de una economía globalizada regida por intereses mercantiles y cambiarios. Resulta preciso anotar que "el fenómeno de la existencia y permisividad de los paraísos fiscales es eminentemente político y económico" (Beltrán & Valenzuela, 2002) debido a que los Gobiernos de las potencias mundiales tienen el control de los países con regímenes fiscales privilegiados (...) Sin embargo, dentro de las razones que explican la aparición de los paraísos fiscales, se destacan las siguientes: en primera instancia, la necesidad de los inversionistas de incrementar su rendimiento financiero, unido a las dificultades y complicaciones que presenta la realización de las operaciones internacionales. En segunda instancia, se tiene la reducción de costos, dada por la baja o nula tributación establecida en dichos territorios y, por último, existe la necesidad de agilizar las actividades financieras y comerciales, la cual es cubierta por los paraísos fiscales al permitir un nivel efectivo y veloz en la realización de operaciones mercantiles, junto con la existencia de una red financiera que opera a nivel mundial"[68].

Así mismo, es común el empleo de zonas francas con operaciones ficticias o simuladas para obtener beneficios. Esta modalidad se suele presentar toda vez que las zonas francas ofrecen ventajas tributarias y financieras.

Se traen a colación algunas de ellas para que se tengan en cuenta al momento de evaluar los comportamientos:

- Se conceden beneficios financieros para los usuarios industriales. De esta forma, derivado de la ubicación geográfica y por considerar que aún no ha ingresado a Colombia, se encuentra exento de algunos de los impuestos que solo se generan derivado de transacciones propias de importación o exportación. Así mismo, existen tarifas diferenciales y exenciones, reducción de pólizas por certificaciones o acreditaciones, entre otros.

- Se conceden beneficios cambiarios. Se trata de un régimen de libertad en materia cambiaria (*p. ej.* se puede tomar la decisión de si monetizan o no sus divisas, libertad en la moneda que se emplea e incluso se pueden repatriar utilidades).

- Se conceden beneficios aduaneros. Entre otros, existe la posibilidad de retiro temporal de materias primas, bienes intermedios y bienes finales para que sean objeto de procesos adicionales (parciales) en Colombia (solo usuarios industriales); la ausencia de pago de tributos aduaneros; la valoración de mercancías según el estado de la mercancía (estado real); posibilidad de emplear operaciones de tránsito aduanero (DTA) y tránsito multimodal (OTM), desde puertos y aeropuertos internacionales hacia Zona Franca; etc.

- Existen beneficios en materia de acuerdos internacionales, así como otros beneficios de comercio exterior.

En este sentido, y dentro de la tipología que es materia de análisis, se hace parecer que se tiene presencia o actividad en la zona franca para hacerse acreedor de estos beneficios, en algunos casos, además, simulando transacciones para obtener ganancias.

Tipología No. 3 – La triangulación

Uno de los ejemplos más comunes de esta tipología son la constitución de las denominadas sociedades offshore (que en algunos casos se sirve la tipología anterior, al emplearse para ello los denominados paraísos fiscales:

> "Dichas sociedades son constituidas para facilitar el desarrollo de operaciones en el exterior y la evasión fiscal, mediante la "intermediación simulada" de operaciones y lograr disminuir la carga tributaria que los inversionistas soportarían en su país de origen. Normalmente, los inversionistas a los que se hace referencia son dueños de otra empresa ubicada en un país con tributación ordinaria y, en ocasiones, son los mismos dueños de las sociedades offshore.
>
> La simulación de transacciones de estas empresas consiste en hacer triangulaciones con operaciones comerciales, en efecto, una empresa en vez de importar comprando directamente a su proveedor, lo que hace es utilizar la sociedad offshore ubicada en algún paraíso fiscal, para que ésta compre al proveedor y luego le revenda a ella con un costo considerablemente mucho más alto, así, cuando dicha empresa venda a sus clientes va a tener un menos margen de utilidad, lo que significará un menor pago de impuestos sobre las ganancias. Esta sencilla operación no solo genera un gran beneficio con un mínimo de riesgo para las empresas, sino que erosiona sustancialmente las bases gravables, lo que implica un menor recaudo fiscal en países con sistemas tributarios ordinarios"[69].

"Además de ser acusado por la Justicia de Estados Unidos por lavado de dinero, asociación criminal y corrupción, Juan Ángel Napout –expresidente de la Asociación Paraguaya de Fútbol, de la Conmebol, y exvicepresidente de la FIFA– "el 17 de marzo del 2010 creó una empresa offshore en el pequeño paraíso caribeño de las Bahamas, reducto de turismo y secretos financieros", dice una investigación del diario ABC Color, de Paraguay, que aparece publicada hoy, con base en la filtración denominada Papeles del Paraíso.
"La fecha de apertura de la corporación *Napfors Holdings Limited*, la *offshore* de Napout en las Bahamas, coincide con la fecha en la cual (Napout) empezó a recibir coimas y sobornos, según los documentos de la justicia estadounidense", explica el rotativo asunceño"[70].

"Los medios que relevaron los Panamá Papers hablan de cuentas ocultas en paraísos fiscales, lavado de dinero o evasión de impuestos (...) "Lo que es ilegal es tener cualquiera de estos dos tipos de cuentas o empresas sin informar a las autoridades", aclara Wood. Mientras que, según explica Lejtman, "lo ilegal es que una persona no declare esos fondos o los resultados que generan esas sociedades (como ganancias) en sus países residentes".

Y este requerimiento está presente a nivel global.

"En todos los países es ilegal que un contribuyente no declare ingresos en cualquier otra parte del mundo", afirmó a BBC Mundo, Wildo Moya, profesor de Derecho Económico y Comercial de la Universidad Católica de Chile"[71].

Por lástima la mayoría de los eventos en que operan esta clase de figuras pasan desapercibidos en tanto se suele concentrar la actuación en conductas propias de lavado de activos o las otras que pueden concurrir. No obstante, es importante establecer si además se puede estar incurriendo en delitos propios de corrupción tributaria como podría ser la Omisión de Activos o inclusión de Pasivos inexistentes (art. 434 A del Código Penal).

Maria es accionista de sociedad en Bahamas, que es, a su vez, accionista de Sociedad en Curazao y que es a su vez accionista en otra sociedad. Existe una triangulación de sociedades que permite ocultar recursos.

Tipología No. 4 - El omiso

Bajo esta modalidad, se busca omitir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, en esta ocasión derivado de la omisión de información relevante (activos o ingresos, normalmente) que conlleva a la modificación de los hechos o bases gravables y como tal a un menor recaudo, en este caso derivado de maniobras engañosas[72] y orientado a generar una obligación que parte de ser directa -(responde a la capacidad contributiva) - que refleja una capacidad contributiva disímil a la que corresponde.

Juan, empresario colombiano con domicilio principal en la ciudad de Bogotá, en el año 2017 presentó su declaración de renta correspondiente al periodo gravable 2016. Dentro de su declaración, además de indicar la totalidad de sus activos en el interior, así como sus pasivos, indicó ser socio en la empresa X CONSULTORES, domiciliada en la ciudad de Panamá (Panamá) con un porcentaje de participación del

3% y cuyo valor registró por mil millones de pesos ($1.000.000.000). Sin embargo y como resultado del proceso de fiscalización que realizó la autoridad tributaria, al hacer uso de los mecanismos de cooperación internacional, se logró determinar que el porcentaje de participación real es del 15%, por un valor de cinco mil millones de pesos ($5.000.000).

Es usual que, en las actividades de traspaso de bienes inmuebles o muebles sujetos a registro, se paga un mayor valor del que figura registrado como valor de la venta, lo que se consigna en la escritura pública pertinente y lo que usualmente lleva al error al funcionario.

Rosario le vendió una finca a su mejor amigo Mateo por la suma de 1.500 millones de pesos, pero, en el contrato de compraventa, indica que se la vendió por 800 millones de pesos. Entonces Mateo no estaría declarando impuestos sobre la diferencia de 600 millones de pesos.

Quienes realizan esta conducta incurren en el delito (art 434 A. Omisión de activos o inclusión de pasivos) y de falsedad en documento privado (art. 289 del Código Penal), en todo caso también puede advertirse un presunto fraude procesal en tanto la falsedad tenga por objeto generar engaño en el funcionario (la entidad) para obtener una resolución, sentencia o acto administrativo contrario a derecho (art. 453 del Código Penal), entre otros.

Tipología No. 5 - El mentiroso

En este caso, si bien se parte de la misma idea del anterior y como tal se busca omitir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, en esta ocasión ello responde a la creación de maniobras engañosas, como lo son la inclusión de pasivos o egresos inexistentes, falsas operaciones u otros que, una vez más, conlleva a la modificación de los hechos o bases gravables y como tal a un menor recaudo[73] y orientado a generar una obligación -que parte de ser directa (responde a la capacidad contributiva)- que refleja una capacidad contributiva disímil a la que en realidad corresponde.

Un contribuyente presenta facturas falsas o subvaloradas y soportes ficticios con el objeto de evadir el pago real de tributos aduaneros.

Tipología No. 6 - El aprovechado

Aun cuando sigue la misma línea o idea de las previamente anotadas, en este caso se observa que además no sólo se trata de omitir el cumplimiento de obligaciones tributarias, aduaneras o cambiarias, sino que además de ello se pretende la obtención de un beneficio en perjuicio del erario público.

Incluso, se han identificado grupos u organizaciones criminales cuyo único objeto consiste en simular operaciones para, con ello, defraudar al Estado (principalmente al fisco).

Uno de los casos más reconocidos sobre este tema fue el que se denominó Cartel de la Chatarrización conforme al cual se acreditaron falsas operaciones de compraventa de productos exentos de IVA y con ello se pretendió sustentar una ilegal devolución al engañar a la entidad.

> Diferentes personas constituyen empresas fachada con las que se realizan millonarias operaciones ficticias de exportación e importación de productos que, de acuerdo con la legislación colombiana, generan devolución de IVA. Con los falsos soportes, se acude ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y no sólo se omite el pago de lo que realmente se adeuda por este concepto, sino que además se pretende obtener un beneficio derivado de la "devolución de IVA"

El ejemplo planteado es una versión simple y menos compleja de lo que se evidencia y que denota la creación de verdaderos esquemas que se sirven de los sistemas a través de modelos propios de cooptación del Estado. Sobre ello se retoma el análisis con ocasión de la tipología de El Cartel.

Otro modelo en esta tipología tiene que ver con el empleo irregular de entidades sin ánimo de lucro (ESAL)

> En el 2016, las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) declararon unos 130 billones de pesos en ingresos y reportaron costos por 126 billones de pesos.
>
> La existencia de un régimen especial para la tributación en renta de muchas de las ESAL, en atención a las actividades meritorias que deben realizar y que suplen funciones del Estado, llevó a que fueran utilizadas para evadir impuestos.
>
> "A través de ellas enviaban dinero. El que lo enviaba tenía un beneficio tributario por una supuesta donación y la ESAL no hacía una actividad meritoria real, sino que con el dinero que debía tributar se financiaban lujosos gastos de los fundadores", explicó Rojas.
>
> Para hacerle el quiebre a esta práctica se identificaron e invitaron a registrarse voluntariamente para seguir siendo beneficiarias del régimen especial. No obstante, de un universo de 193.000, tras la

conclusión del cronograma para el registro, quedaron inscritas solo 26.850 (de las que tenían que presentarse). Esto significa, según explicó Rojas, que, aunque pueden pedir ahora que sean calificadas como ESAL, al menos 100.000 no van a pertenecer el régimen tributario especial.

"Había 22.300 que, de acuerdo con la actividad meritoria que tenían registrada en el RUT no correspondía a ninguna de las actividades meritorias que contempló la norma. Más de 15.500 voluntariamente se cambiaron de régimen, prefirieron no pasar por el cedazo de la Dian", indicó Rico"[74].

Tipología No. 7 – El Contrabandista

Previamente no se abordó el análisis de los delitos asociados al contrabando. Sin embargo, se incorpora como modalidad propia de corrupción tributaria, en el entendido que en algunos casos la figura tiene por objeto omitir el cumplimiento de las obligaciones que tienen los ciudadanos con el país (motivo por el que tampoco se desarrolla al nivel de detalle que en los casos anteriores).

De manera preliminar se debe decir que el término Contrabando proviene del término contra bannum que significa contra el bando o el edicto o la ley y usualmente se ha identificado con la transgresión de las políticas y directrices en materia aduanera en Colombia. Así se ha reconocido por numerosos autores: "(…) El contrabando es el fraude aduanero por antonomasia en el sentido en que antes se decía que la aduana es el Estado en la frontera (…)".

Tal y como se analiza en seguida y derivado del desarrollo legislativo en Colombia, se evidencia la discusión constante entre la concepción del contrabando como delito o como una contravención de tipo administrativo, siendo predominante la posición consumada de requerirse un tratamiento eficaz que conlleve a su real erradicación, respuesta que sólo puede otorgarse a partir del derecho penal. Se analiza con detalle.

Como delito, el contrabando se consagró por primera vez en el Código de Aduanas contenido en la Ley 79 de 1931 , norma por la cual se creó la Dirección General de Aduanas como entidad dependiente del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y en donde se preveía de manera especial, no sólo la inclusión de tipos penales propios de contrabando, sino que además contemplaba la creación de la denominada Justicia Penal Aduanera como una jurisdicción especial y autónoma establecida para el conocimiento de esta clase de conductas, normas que respondían a más de un siglo de operaciones infructuosas en la lucha contra el contrabando:

> "(…) La Justicia Penal Aduanera, no es, entonces, resultado de la improvisación: durante más de un siglo, el país ensayó estérilmente numerosos mecanismos para contrarrestar el contrabando. La experiencia terminó aconsejando la creación de ella (…)"

En dicha ocasión y con la incorporación de las normas pertinentes, se reconoció que no se trata de una mera transgresión de tipo fiscal, sino que la incursión en este delito conlleva además a que se quebranten las normas que regulan la actividad económica en general, así como otros valores sociales, siendo relevante su protección inclusive por esta vía que se ha reconocido como de ultima ratio.

De la lectura de la Ley 79 de 1931 se evidencia que se aborda de forma minuciosa el contenido de los delitos que allí se consagraron, sin que se entrara a definir de forma genérica lo que constituye conducta de contrabando, definición que se trae por primera vez en el Código Fiscal contenido en la Ley 110 de veintitrés (23) de noviembre de mil novecientos doce (1912) Por la cual se sustituyen el Código Fiscal y las leyes que lo adicionan y reforman en los siguientes términos:

> "artículo 175. Constituye contrabando el hecho de introducir al país productos de procedencia extranjera, o el tratar de ejecutarlo, con ánimo de no pagar el impuesto de aduana, o de pagar uno menor, o de violar una prohibición constitucional o legal.
>
> Constituye también contrabando el hecho de exportar, o tratar de hacerlo, productos gravados con impuesto por razón de esa operación comercial, o con ánimo de violar una prohibición de las clases Indicadas"

A esta norma le siguieron otras tantas, también de corte fiscal, que mantuvieron la consagración como delito del contrabando. Entre ellas cabe resaltar el denominado Estatuto Penal Aduanero existente para la década de 1970, integrado por los Decretos – Leyes 955 de 1970 y 520 de 1971 así como por la Ley 21 de 1977, esta última que consagraba en los artículos 4 a 7 lo que se denominó contrabando de primer y de segundo grado, conductas que abarcaban tanto la modalidad culposa como la dolosa.

Así mismo se puede indicar el Decreto 051 de 1987 expedido en ejercicio de facultades extraordinarias del Congreso concedidas mediante la Ley 52 de 1984 que en su artículo 8º derogó expresamente las disposiciones del Estatuto Penal Aduanero y que consagró en los artículos 19 a 26 los tipos penales propios de contrabando ampliando con ello las modalidades de comisión.

Esta reiterada inclusión del delito dentro de las normas típicamente fiscales originó una serie de discusiones en torno al contenido penal del delito de contrabando, pregonando que se podría tratar de una mera contravención del orden administrativo.

En la década de 1990 se empieza a discutir por primera vez la legitimidad del derecho penal para perseguir el contrabando impulsándose el que se retomara la concepción de la figura como una mera contravención de tipo administrativo. Lo anterior principalmente por las corrientes propias de internacionalización y globalización de la economía, así como de apertura económica:

> "uno de los primeros temas que se consideró era el de que ya no tenía sentido seguir conjurando un modelo proteccionista para la misma y mucho menos en la órbita jurídica penal: a ello, justo es reconocerlo: habrían de adicionarse las nuevas concesiones que para comienzos de la década de 1990 comenzaron a pregonarse en el país, en torno a lo que debía ser (y hacer) el Estado".

En 1991, ya se empieza a sustentar la despenalización conceptuandose frente a que la conducta constituye apenas una mera contravención de tipo administrativo, todo lo cual originó que en la expedición del Decreto 2700 de 1991 (Código de Procedimiento penal) desapareciera la denominada Justicia Penal Aduanera. Así mismo, y en concordancia con lo anterior, en el Decreto 1750 de 1991 expresamente se alude a la terminación de la justicia penal aduanera y la consideración como delito del contrabando. Señala en su artículo 1° el citado decreto:

> "A partir del 1° de noviembre de 1991, elimínase el carácter de hecho punible de las conductas tipificadas en el Estatuto Penal Aduanero. A partir de tal fecha dicho carácter se transmutará en el de las siguientes infracciones administrativas aduaneras (…)".

Las causas que en su momento se expusieron para la despenalización fueron:

> "(…) En primer término, el hecho prácticamente innegable, que a pesar de la existencia de innumerables procesos penales, por contrabando, no se había privado de la libertad a ninguna persona, como lo autorizaba el hecho – doblemente comprensible para esta altura de la exposición- que, dado el quantum de las penas imponibles, se trataba de delitos que en principio, y aún para esa época, en que se imperaban consideraciones sobre la materia diferentes a las actuales – autorizaban la concesión de "libertad provisional".

(…)
En segundo lugar, la reglamentación protectora de tenedores o adquirentes de buena fe y la posibilidad de "absolver" la mercancía con prescindencia del eventual juicio de responsabilidad emitido contra el presunto infractor, llevaba a que, en demasiadas oportunidades, así se condenara a una persona, la mercancía terminaba siendo liberada.

Seguramente por esta última consideración, se llegó a una asombrosa conclusión: ¿Para qué desgastar el aparato estatal adelantándose todo un proceso penal- que, en promedio, se toma dos o tres años para su cabal tramitación, si finalmente de lo que se trata es de decomisar la mercancía o de imponer multas a los infractores? Por ello, en tercera instancia, cabría señalar la tesis que podría reducirse todo a un mero proceso administrativo, fue lo que contribuyó de manera definitiva a certificar la extinción del "contrabando" en tanto conducta delictiva, así como de la justicia penal aduanera, en tanto organismos encargados de la investigación y sancionamiento de tales hechos (…)"

No obstante, fue escaso el período de tiempo en que se mantuvo la despenalización. Es evidente que el contrabando es un fenómeno que excede la simple transgresión de tipo fiscal y que resulta lesiva a la sociedad, pues entre otros, se dejan de percibir las divisas provenientes de exportaciones, se impide el correcto equilibrio entre la oferta y la demanda, se genera una lesión al tesoro público en lo concerniente a los pagos de impuestos, se altera de forma indebida el precio de los productos en el mercado, se generan ventajas indebidas para algunos competidores, entre otros muchos factores que permiten evidenciar que lejos de constituir una mera deuda con el Estado en la cancelación de tributos, se configura como una conducta de especial relevancia y trascendencia que impone un tratamiento estricto que debe abordarse desde la óptica penal.

Es evidente que la conducta de contrabando desborda el ámbito meramente fiscal viéndose vulnerados intereses patrimoniales de particulares:

"El contrabando es una actividad ilícita que lesiona los intereses del Estado y de los particulares; del primero en lo que respecta a la Hacienda Pública, y de los segundos por cuanto estos ven perjudicados sus intereses patrimoniales ante la diferencia de los precios de los artículos extranjeros con los que se producen a nivel nacional (…)".

Es así como con la nueva reforma tributaria contenida en la Ley 338 de 1997 Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones, se incluyó el contrabando nuevamente como delito. En la exposición de motivos de la citada norma se adujo:

> "(…) La lucha contra el contrabando se ha convertido en uno de los más difíciles retos que ha enfrentado la actual administración. Dada la variedad de causas determinantes de dicha conducta, tales como la cultura de la ilegalidad (...), el lavado de activos provenientes de actividades ilícitas, que han encontrado en el contrabando el mecanismo ilegal para introducir dineros producto del tráfico ilícito de drogas, y el hecho mismo de obtener lucro con el no pago de tributos, las medidas que se han venido adoptando definitivamente se han quedado cortas por las limitadas posibilidades que la normatividad ofrece en la actualidad (...).
>
> Si bien se ha venido atacando dicho fenómeno, con grandes esfuerzos administrativos y poniendo la fuerza pública a disposición de la DIAN, el problema persiste y debe ser enfrentado con herramientas normativas más poderosas que mejoren las posibilidades de acción de la entidad. (…) ".

En relación concreta con el análisis que concluye en la elevación a tipo penal de la conducta constitutiva de contrabando, se establece en la exposición de motivos:

> "Son variados los juicios de valor que se realizan al momento de optar por elevar a la categoría de delito determinadas conductas evasivas del cumplimiento de las normas tributarias y aduaneras. Los altos niveles de incumplimiento de las obligaciones que se pretenden sancionar y el convencimiento de que una sanción más drástica tendrá un efecto disuasivo en el cumplimiento de los deberes para con el fisco, son algunos de los argumentos que se esgrimen para la aprobación de medidas tendientes a privar de la libertad a los infractores.
>
> La evasión tributaria y el contrabando deben considerarse defraudaciones fiscales que lesionan gravemente la economía nacional, la competencia leal entre los diferentes agentes, las transacciones comerciales, el comercio internacional, el régimen cambiario, la política laboral y la industria nacional, vinculándose en varias oportunidades con otros delitos como el cohecho, la concusión y la falsedad documental.

> Los bienes vulnerados son colectivos y supraindividuales; el orden público económico se transgrede con el incumplimiento del pago de los tributos internos y externos, razón por la cual merece una categorización más drástica que la simple contravención.
>
> El contrabando abierto es elevado a la categoría delictual, con penas que van entre los 20 meses y los 8 años de arresto y su facilitación mediante conductas necesarias de 6 a 24 meses. El contrabando técnico es castigado con la multa equivalente a 20 veces lo dejado de declarar (…)".

Hoy estas normas se encuentran derogadas por el Código Penal, Ley 599 de 2000, que consagra el delito de contrabando en los artículos 319 y siguientes, cuyas características se analizan con mayor detalle líneas adelante y que fue recientemente reforzado con la Ley 1762 de 2015.

De los antecedentes normativos previamente expuestos se ha podido observar el traslado de la conducta de contrabando de una simple contravención de tipo administrativo a una verdadera conducta punible cuya represión por la vía penal surge como una necesidad de política criminal que responde de manera proporcional a la lesión que efectivamente se ocasiona.

Debido a su origen principalmente aduanero y su contención en normas de tipo fiscal, se ha cuestionado a lo largo de los años sobre la necesidad de su represión por la vía penal por lo que ésta se ha concebido como la última ratio.

No obstante, ya con la experiencia tanto de su penalización como de su despenalización, se ha concluido en la necesidad de un tratamiento cada vez más estricto ante lo que es hoy una realidad y que requiere de precisas obligaciones en cabeza del Estado que procuren su erradicación definitiva, no sólo desde una perspectiva aduanera o fiscal, sino desde el derecho penal.

El delito de contrabando se encuentra contenido en el Título X de Delitos contra el orden económico y social, capítulo IV Del Contrabando en los artículos 319 y siguientes.

Se han contemplado como conductas contra el orden económico y social, debiendo comprender el sistema de organización, dirección y planificación general de la economía del país.

El orden económico y social se protege como bien jurídico del derecho penal por razones de interés público y conveniencia nacional, que tienen su origen mismo en la Constitución Política de Colombia que, entre otros, exige al Estado

la implementación de políticas que permitan garantizar el funcionamiento, manejo y control del sistema económico.

La Corte Constitucional se pronunció en relación con el contenido y alcance del bien jurídico tutelado en los siguientes términos:

> "1. La noción de orden público económico hace referencia al sistema de organización y planificación general de la economía instituida en un país. En Colombia, si bien no existe un modelo económico específico, exclusivo y excluyente, el que actualmente impera, fundado en el Estado Social de Derecho, muestra una marcada injerencia del poder público en las diferentes fases del proceso económico, en procura de establecer límites razonables a la actividad privada o de libre empresa y garantizar el interés colectivo.
>
> Por eso, la Constitución de 1991, al igual que lo hacía la Carta del 86, garantiza la libre competencia pero, confía al Estado la dirección general de la economía y lo habilita, previo mandato legal, para intervenir en los procesos de producción, distribución, utilización y consumo de los bienes y servicios públicos y privados, con el propósito de racionalizar la actividad y procurar el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, el reparto equitativo de las oportunidades, la preservación del ambiente sano, el pleno empleo de los recursos humanos y el acceso efectivo de las personas de menos ingresos a los servicios básicos (Arts. 333, 334 C.P.).
>
> 2. Así las cosas, en el sistema político colombiano, el orden público económico se consolida sobre la base de un equilibrio entre la economía libre y de mercado, en la que participan activamente los sectores público, privado y externo, y la intervención estatal que busca mantener el orden y garantizar la equidad en las relaciones económicas, al evitar los abusos y arbitrariedades que se puedan presentar en perjuicio de la comunidad, particularmente, de los sectores más débiles de la población. Con razón esta Corporación ha sostenido que "...al Estado corresponde desplegar una actividad orientada a favorecer el cabal cumplimiento de las prerrogativas inherentes a la libre iniciativa y la libertad económica y, a la vez, procurar la protección del interés público comprometido, en guarda de su prevalencia sobre los intereses particulares que pueden encontrar satisfacción, pero dentro del marco de las responsabilidades y obligaciones sociales a las que alude la Constitución".
>
> 3. Los compromisos constitucionales que en materia económica y social le corresponde cumplir al Estado, exigen de éste la

implementación de políticas institucionales y la obtención de los instrumentos idóneos para su realización material. Este intervencionismo estatal que, como se anotó, actúa en las diferentes etapas del proceso económico e incluye el control sobre las actividades financiera, bursátil, aseguradora y aquellas relacionadas con el manejo de recursos captados del público (art. 189-24 C.P.), no sólo compromete activamente a todos los órganos instituidos sino que además se manifiesta en la expedición de una completa reglamentación destinada a garantizar el funcionamiento, manejo y control del sistema económico estatuido. Esto explica por qué en el ordenamiento jurídico se consagran una serie de medidas administrativas y jurisdiccionales tendientes a proteger ese bien jurídico denominado "orden económico social".

Precisamente, el orden legal económico se constituye en objeto de tutela del derecho, particularmente del derecho punitivo, dado el interés que representa para el Estado su conservación. Ciertamente, resulta de singular importancia para la administración pública que el régimen económico establecido por la Constitución y la ley se desenvuelva en condiciones de normalidad, sin alteraciones, buscando asegurar la prestación de los servicios que de él se desprenden.

4. Por ello, el legislador, en ejercicio de sus competencias y como desarrollo de una política criminal concertada, ha elevado a la categoría de delitos una serie de conductas que considera lesivas de ese orden económico social en cuanto lo atacan o ponen en peligro".

Lo que se procura es la prevalencia del interés general sobre el individual "en aras de lograr equilibrar las actividades privadas que realizan los particulares, con la labor intervencionista estatal que autoriza la Constitución Política. (…) ".

En el caso del delito de contrabando resulta evidente la lesividad que implica frente al orden económico y social, pues se disminuyen los ingresos del Estado, se reduce la legitimidad de las autoridades tributarias, se generan circunstancias propias de la competencia desleal ante la ventaja indebida que obtiene el competidor que ingresa sus mercancías de contrabando reduciendo, se insiste, de manera indebida, los costos de operación, deriva en desempleo, informalidad, perjuicio a los consumidores pues se reducen las garantías de las mercancías, siendo además lo usual que se trate de conductas propias de crimen organizado; todo lo cual ha llevado a su ubicación sistemática dentro de los delitos contra el orden económico y social.

Las conductas de contrabando se encuentran previstas en los artículos 319 y siguientes del Código Penal, habiéndose modificado en la Ley 1762 de 2015.

Para que se dé el fenómeno del contrabando se requiere de varios agentes de comercio: primero, el importador propiamente dicho (contrabandista) y los comerciantes nacionales que son los que se encargan de hacer llegar el producto directamente a los consumidores al utilizar los canales tradicionales de venta que usan inclusive los empaques genuinos del país de origen.

Esta actividad ilegal ha servido entre otros para agilizar el lavado activo en el país, lo cual aunado con los bajos precios de los países vecinos hace más atractivo este negocio en el mercado colombiano.

En la doctrina se han reconocido dos clases de contrabando, uno abierto y uno técnico.

En el primer caso, precisamente el engaño consiste en ocultar la verdad disfrazando, al omitir información o, en algunos casos, recurriendo a conductas más gravosas, para dar ingreso o salida a mercancías al/del territorio aduanero nacional sin ser presentadas o declaradas ante las autoridades pertinentes.

Lo que se procura es el ingreso o salida sin presentar o declarar la mercancía ante las autoridades aduaneras eludiendo con ello el pago de los tributos y otros derechos (normalmente aquí se configura el delito de fraude procesal).

En la mayoría de los casos es una conducta por completo informal, como es el caso de combustible en zona de frontera por trocha, puertos improvisados, desembarque en mar abierto y por fuera de zona portuaria, entre otros.

En el segundo caso (contrabando técnico) se da ingreso o salida a mercancías con la diferencia que aquí se hace presentación y declaración, pero que, orientado a un menor pago, la obtención de beneficios, o incluso la exclusión de pago de obligaciones, se acude a diversas maniobras como sobrefacturación, triangulación de certificados de origen, falsificación de cantidades, en la calidad o especificación del producto, entre otros.

Ejemplo de contrabando técnico por especificación fraudulenta de las características de la mercancía

Pedro trae zapatos de china y tiene que entrar a Colombia 3 contenedores, cada uno con un valor monetario de 500 millones cada uno, y sabe que, si

vende toda su mercancía, tendrá una ganancia de 1.500 millones de pesos, pero con lo que tiene que declarar ganaría 700 millones de pesos.

Por lo que decide entonces, pagarle a Andrés, un funcionario de la DIAN, para que le ayude a entrar la mercancía, sin declarar sobre dos contenedores y a cambio le da 300 millones.

Y así, sucesivamente Pedro va sosteniendo su lucrativo negocio, al evadir todos los impuestos legales.

Ocurre cuando sí se presentan o declaran, pero con información falsa con fines de subfacturación, sobrefacturación, entre otros, buscando la cancelación de cifras inferiores.

Modalidades dentro de la Tipología de Contrabando

Hay varias clases de contrabando y, a continuación, se traen algunos de los ejemplos:

Un empresario ingresa al país un producto específico. Sin embargo, declara que ingresa uno diferente (que es similar, pero, cuyo arancel es notablemente más bajo). (Contrabando por cambio de partidas arancelarias).

Una persona regresa de un viaje con variedad de elementos. Al ser requerido en el puesto de control presenta una falsa factura en que registra un costo inferior que el que realmente pagó (a un proveedor diferente). (Contrabando a través de subfacturación)

En este caso, también puede darse por violación del régimen de importación.

Una persona ingresa al territorio nacional mercancías provenientes de un lugar específico (o al menos eso es lo que declara). Sin embargo, se advierte que en realidad tienen una procedencia diferente. Lo anterior, con el objeto de tener beneficios derivados de Tratados

de Libre Comercio otros que se reflejan en los aranceles aduaneros. En muchos casos, como respaldo, se acude a la falsificación de certificados de origen. (Contrabando a través de cambio de procedencia).

La modalidad anterior, en algunos casos, deriva de una indebida o falsa "acumulación de origen". Por ejemplo, se importa un producto de un país "X" cuya materia prima proviene de un país "Y". Sin embargo, los importadores afirman que la materia prima es de origen de algún país que genere algún tipo de beneficio arancelario. (Contrabando por acumulación de origen falsa) [75].

Tipología No. 8 - El cartel

En algunas ocasiones las diferentes conductas se desarrollan en asocio o con la connivencia de funcionarios de las entidades que asumen la vigilancia y control de las operaciones, y quienes en lugar de asumir su rol como orientadores para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras o cambiarias, se sirven de sus funciones o sus cargos (omitiendo o actuando en contravía de ellas: lo que por sí mismo podría constituir un prevaricato en sus distintas modalidades) para servir a la defraudación del erario público.

"El cartel de las Devoluciones de la DIAN": un grupo de funcionarios de la DIAN en asocio con particulares crearon empresas "fachada" que se compraban y vendían entre sí productos ficticios de exportación como textiles, chatarras, metales y alimentos para justificar sus solicitudes de devolución de IVA.

En algunos casos empresas reales se prestaban para dicha actividad realizando operaciones ficticias. La red funcionaba así: la persona X se encarga de constituir una o varias empresas fachada (empresas de papel) y tras varias operaciones ficticias requería a la DIAN la "Devolución del IVA".

Funcionarios, que hacen parte de la red criminal, reciben la solicitud y son los encargados de verificar la existencia

de la sociedad y coordinar las visitas, hacen una falsa verificación y dan cuenta de una documentación supuestamente en "regla" coordinando —apoyados por un funcionario encargado de manipular el sistema— las visitas con funcionarios que igualmente hacen parte de la red. Tras recibir los informes de los funcionarios que realizaban las visitas se dejaban listos los trámites para las devoluciones del IVA. Con ello se permitió el desfalco de COP$300.000 millones.

Para dar claridad sobre ello, se traen a colación los principales aspectos a considerar para entender el fenómeno acaecido en los casos de devolución de IVA en Colombia (de acuerdo con lo que se ha logrado dilucidar y que se observa en fuentes abiertas):

- De acuerdo con la normativa en Colombia, se han previsto una serie de escenarios en virtud de los cuales, puede el contribuyente solicitar a la DIAN la devolución del IVA.

- Ello se da, por ejemplo, frente a (i) el exportador de oro; (ii) los contribuyentes que se dedican principalmente a la exploración de hidrocarburos en proyectos costa afuera, caso en que pueden presentar declaración de IVA cuando inicien actividades exploratorias, al permitir descontar el IVA pagado en la adquisición e importación de bienes y servicios durante las etapas de exploración y desarrollo, pidiéndose así los saldos a favor (en estos 2 supuestos cuando acredite los requisitos recientemente modificados en el Decreto 946 de 2018); (iii) Para los turistas extranjeros no residentes en Colombia por concepto de compra de algunos de los bienes gravados en el territorio nacional;

- En algunas ocasiones, y en provecho de esta norma que genera beneficios a quienes cumplen unos requisitos específicos regulados en la ley, personas (naturales y/o jurídicas) verdaderas o falsas (fachada), acuden a diversos medios de engaño para hacer parecer el cumplimiento de estos y, de esta forma, obtener un beneficio económico: la devolución del IVA.

- Si bien no se descarta la existencia de medios de engaño lo suficientemente elaborados y sustentados que dificultad la detección y oportuna reacción del Estado, también es cierto que en varios casos la misma se consuma con el apoyo y connivencia de funcionarios de este (principalmente de la DIAN).

- De esta forma, en algunos casos, estos funcionarios en provecho de sus funciones, y a través de variedad de posibles conductas, favorecen la

obtención de recursos del Estado de manera ilegal. Por ejemplo, omitir las labores de verificación, supervisión o control; facilitar información; alterar la asignación de responsables y manipular de esta forma quien controla las respuestas y el conocimiento de estas; facilitando documentación u otros; emitiendo conceptos que extienden la aplicación del beneficio; entre otros.

- Cuando se genera esta participación de funcionarios, normalmente media un acuerdo irregular (principalmente conductas propias de cohecho propio).

- Ahora, y como modelo propio de cooptación del Estado no se descarta la posible participación de otros funcionarios del Estado (o particulares que prestan funciones públicas transitorias) o incluso de empresas o particulares que – de alguna forma- prestan su colaboración y actúan en el delito (como coautores o cómplices, según el caso) para de esta forma asegurar los resultados pretendidos.

En este asunto, y dada la importancia del trabajo que se ha adelantado por la Fiscalía General de la Nación dentro de lo que se ha denominado Cartel de las devoluciones de IVA se citan algunos apartes de prensa, para mayor claridad, los cuales recogen intervenciones de representantes de la entidad y que denotan la consistencia de esta tipología en el tiempo:

150 más serán vinculadas con el fraude por devoluciones de DIAN.

"(…) El Vicefiscal General Jorge Fernando Perdomo informó que en desarrollo de la investigación contra el llamado 'Cartel de las devoluciones' en la DIAN, próximamente serán judicializadas 150 personas que habrían participado en la defraudación, en las ciudades de Bogotá, Medellín, Barranquilla, Santa Marta, Pereira, Cúcuta, Cartagena, Ibagué y Manizales. (…).

Actualmente se adelantan 27 investigaciones penales por hechos donde exfuncionarios de esa entidad se apropiaron de los dineros del impuesto del IVA, bajo la creación de empresas ficticias como R & B Consultores, Fundalcert, Fundecol, Metales Medellín, Comercializadora Almetal, Javijan, Maometales, Samuel Metales, Comercializadora WFR, Metales Leo y Excedentes LCM.
El modo de operación era la negociación de chatarra, donde una empresa proveedora generaba el IVA por la venta de la mercancía a una empresa solicitante, quien a su vez utilizaba una comercializadora internacional con el fin de realizar la exportación ficticia. En el momento de vender al exterior, las normas dicen que se devuelva el cobro del impuesto a las ventas como incentivo tributario.

La comercializadora expedía entonces un certificado, denominado CP, a la empresa proveedora para que esta última requiriera la devolución del IVA ante la DIAN con documentos falsos. "Este fue el mecanismo que logramos identificar sobre la manera de hacer el fraude", dijo Perdomo.

La DIAN, en la primera fase, efectuó devoluciones del IVA por una suma de 112 mil millones de pesos, los cuales fueron repartidos por Blanca Jazmín Becerra, cabeza visible de la organización, ya condenada a 26 años de prisión, entre los representantes legales, revisores fiscales y contadores de esa entidad.

Con las personas imputadas esta semana, van en total 42 judicializados entre la primera y segunda fase, por los delitos de lavado de activos, falsedad de documentos, fraude procesal, peculado por apropiación y estafa agravada. (…)"[76].

Así funcionaba en la DIAN el cartel de las devoluciones ilegales del IVA.

La fiscalía imputa cargos a 19 funcionarios y exfuncionarios de la entidad que participaron de la red de corrupción que se habría apropiado de más de $300.000 millones de los impuestos de los colombianos. (…) Gracias a la colaboración del cerebro detrás de estas maniobras, Blahca Jazmín Becerra, las autoridades realizaron el operativo que permitió desmantelar la red de corrupción que se había gestado al interior de la entidad (…).

Cabe recordar que esta red de corrupción se desbarató el 13 de julio de 2011 cuando se capturó a Blahca Jazmín Becerra y a 13 de sus trabajadores de R&B consultores, la empresa fachada que inició con el recobró ilegal del IVA. Fue entonces que empezaron a caer una a una las organizaciones de papel que se compraban y vendían entre sí productos ficticios de exportación como textiles, chatarras, metales y alimentos para justificar sus solicitudes de devolución.

La red de corrupción llegó a constituir sociedades en ciudades como Bogotá, Medellín, Barranquilla, Pereira y Santa Marta para no generar sospechas. Hasta el momento se han emitido 24 condenas, entre las que está la de Jazmín Becerra, quien fue condenada a 16 años de prisión. Las otras penas varían entre los dos y 16 años de cárcel.

Tras recibir los informes de los funcionarios que realizaban las visitas a las empresas fachadas, se dejaban listos los trámites para las devoluciones del IVA, después de establecer que los falsos papeles estaban en regla. De este proceso estaban encargados Omar Gaitán García, Henry Fernando Ávila Nieto, Carlos Armando Rodríguez y Oscar que se habría encargado de evitar que el sistema direccionara las visitas a las empresas fachadas a funcionarios que nada tenían que ver con la red de corrupción. Pero el eslabón perdido del

caso para la Fiscalía era Omar Leónidas Pisco, funcionario del área de registro de la Cámara de Comercio de Bogotá que habría expedido los documentos sin requisitos legales para la creación de las empresas fachadas que se habría encargado de evitar que el sistema direccionara las visitas a las empresas fachadas a funcionarios que nada tenían que ver con la red de corrupción. Pero el eslabón perdido del caso para la Fiscalía era Omar Leónidas Pisco, funcionario del área de registro de la Cámara de Comercio de Bogotá que habría expedido los documentos sin requisitos legales para la creación de las empresas fachadas (…)"[77].

Tipología No. 9 - El favorecedor

En este caso de lo que se trata es del desarrollo de conductas propias de acción o de omisión (dentro del marco funcional del funcionario a cargo y como tal responsable) que favorece la evasión de obligaciones de tributarias, aduaneras o cambiarias de un tercero o impide la imposición de sanciones. Puede que coincida- o no – con conductas propias de cohecho.

El 24 de diciembre de 2016, en la ciudad de Barranquilla, el señor PEDRO PÉREZ, funcionario de Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales fue comisionado por el jefe de Grupo de Fiscalización para realizar una inspección física de manera inmediata al 100% del contendor no. 333444555, transportado en el tractocamión de placas ABC123. el cual se encontraba estacionado en las bodegas ubicadas en la Calle 22ª Bis No. 116 B- 22 de esa ciudad. Según el importador y dueño de la presunta mercancía, señor GONZALO GONZÁLEZ, ese contenedor transportaba repuestos y accesorios para celular importados desde China.

Al Tener en cuenta que el funcionario PEDRO PÉREZ es amigo de infancia del señor GONZÁLO GONZÁLEZ y atendiendo que en ese lugar se celebraban las fiestas navideñas, el señor PÉREZ no acudió a las bodegas donde se encontraba estacionado el vehículo que transportaba el contenedor perfilado para inspección y simplemente, desde su oficina, levantó el Acta de Hechos no. 1111 calendada 24 de diciembre de 2016, en la cual da cuenta de la realización de la

inspección de la mercancía al 100%, siendo las 9:00 horas y declarando que una vez ingresó al contenedor encontró repuestos y accesorios para celular, por lo cual manifestó que lo declarado corresponde con lo revisado y ordenó en esa mismo documento que el vehículo podía seguir su camino.

El mismo día y siendo las 9:10 horas, a la altura de la Calle 53 No. 13- 89 de esa ciudad fue detenido en un retén de la Policía Nacional el vehículo de placas ABC123, el cual transportaba el contendor no. 333444555. Posterior a la apertura del contenedor los agentes de la Policía Nacional registraron su interior, encontrando 150 kilos de una sustancia que, al realizar las respectivas pruebas técnicas, arrojaron resultado positivo para cocaína.

La conducta puede darse para obstaculizar investigaciones o actuaciones de la entidad en provecho de los contribuyentes; para realizar acciones para que terceros defrauden a la entidad; también con el objeto de omitir funciones para que terceros defrauden a la entidad; o incluso (conforme se adujo, generando una verdadera estructura o empresa criminal para defraudar a la entidad (El cartel).

Juanita en una visita a la Oficina de Manuela, a pesar de que descubre una serie de documentos que dan cuenta de actividades ilegales, no cumplió con su

función y omitió el registro de dichos hallazgos, e incluso se prestó para consignar información falsa en su informe al impedir con ello la imposición de sanción llevando al archivo de la investigación.

En un aeropuerto Katherine se retiró del puesto de trabajo que le había sido asignado para contestar una llamada con la intención que en dicho momento pudiera Mark pasar al menos 4 maletas, las cuales, ante la ausencia de control pudieron pasar sin inspección aun a pesar de que habían sido perfiladas.

Myriam de manera dolosa omite el perfilamiento o limita la inspección, permitiendo con ello que se evada la aprehensión o que se evada el decomiso[78].

Tipología No. 10 - Las exportaciones ficticias

Una de las modalidades en constante crecimiento es de la que se denomina exportación o importación ficticia, la cual se genera con diferentes finalidades. Incluso se ha reconocido un delito para generar un reproche a este comportamiento, consagrado en el art. 310 del Código Penal:

> "El que con el fin de obtener un provecho ilícito de origen oficial simule exportación o importación, total o parcialmente, incurrirá en (…)".

El delito de Exportación o Importación Ficticia es un delito con sujeto activo indeterminado. Lo anterior supone que cualquier persona estaría en capacidad de cometerlo aun cuando resulta evidente que quien lo haga debe conocer cómo se lleva a cabo una verdadera exportación o importación, precisamente para lograr simularla de forma adecuada al considerar la complejidad que tienen los trámites en el tema del comercio exterior.

Esto no implica que la persona deba tener el carácter de exportador o importador, para lo cual se trae a colación el concepto que han dado algunas normas sobre quién debe entenderse como tal, pues la norma antes transcrita no impone esta cualificación y, por el contrario, deja un margen bastante amplio para la configuración del delito en lo que al sujeto activo se refiere.

El legislador consideró que el delito de exportación o importación ficticia quebranta fundamentalmente el orden económico y social, siendo titular de tal bien jurídico el Estado o cualquier entidad que conceda en su nombre incentivos para este tipo de actividad económica, cuando el subsidio se pretenda indebidamente.

La conducta está definida mediante el verbo rector simular, que significa representar una cosa fingiendo o imitando lo que no es. De esta manera, la conducta consiste en que el sujeto finja, de manera total o parcial, haber llevado a cabo exportación o importación, sin que en realidad lo haya hecho.

En términos generales, simular es hacer aparecer ante las demás personas una cosa como si fuera otra y en el delito de la exportación ficticia, se concreta en aparentar ante terceros, un conjunto de documentos como correspondientes a una exportación real , por tal razón, el sujeto activo al simular la exportación habrá consumado el delito, sin perjuicio del análisis de los motivos que lo llevaron a hacerlo (es decir: su intención), lo que penalmente se conoce como el elemento subjetivo, que en este caso es: "con el fin de obtener un provecho ilícito de origen oficial".

En palabras de la doctrina, "(...) para la consumación del delito de exportación ficticia no es necesario que se obtenga el provecho ilícito mencionado en la norma, toda vez que ese provecho constituye tan sólo un ingrediente subjetivo del tipo, el cual en su redacción no se impone como un requisito necesario para su consumación, sino como un propósito último del actor, que bien puede

no obtenerse y sin embargo, verse puesto en peligro el bien jurídico tutelado, toda vez que lo que afecta el orden económico y social no es el provecho obtenido de forma ilícita, sino la simulación de un acto de comercio exterior no llevado a cabo (...)". En el mismo sentido se ha pronunciado la Jurisprudencia de la siguiente manera: "En primer término y siguiendo el generalizado criterio de que la consumación de un ilícito lo marca precisamente su verbo rector, doctrinariamente se ha establecido que éste en particular se consuma con la sola simulación de la exportación. El provecho ilícito no forma parte de los elementos estructurales sino como una mera intencionalidad del agente, lo que permite la transgresión, aun cuando no se obtenga el fin propuesto, esto es, el provecho".

Se trata pues de un delito de mera conducta, esto es, el legislador considera punible la simple actuación del sujeto activo, por lo cual no es necesario que obtenga un beneficio para que se entienda consumado el delito, dado que el provecho no se erige como un elemento del tipo, sino como aquello que el agente buscaba obtener con la conducta.

Igualmente, es un delito de peligro abstracto, pues basta la puesta en peligro del orden económico para la consumación del ilícito sin que sea necesaria su efectiva lesión. Así las cosas, el momento consumativo de este delito es aquél en el que se presentan los documentos relativos a la exportación o importación, al solicitar el reconocimiento de esta (para el fin que sea).

No obstante, hay que dejar claro lo siguiente: si bien de la lectura de la norma y lo citado en la Doctrina y la Jurisprudencia se puede concluir, sin lugar a duda, que el delito que nos ocupa se entiende consumado con la simple simulación de la exportación o importación, como verbo rector del tipo penal.

Para que el delito de configure, es decir, para que exista y los hechos puestos en conocimiento se puedan encuadrar en él, es indispensable que el sujeto activo de la conducta simule la exportación o importación con el propósito de obtener un provecho ilícito de origen oficial, en otras palabras, si el que simula la exportación o importación actúa sin tener la intención de obtener un beneficio ilegal de bienes del Estado, no se le podrá endilgar esta conducta punible.

La finalidad de este comportamiento puede ser variada, por ejemplo: (i) puede generarse con el fin de obtener beneficios cuando así se reconoce en los supuestos de exportación; (ii) se puede acudir a este mecanismo para lavar activos; (iii) como una forma de omitir el cumplimiento de las obligaciones con el erario público.

Señales de Alerta

- Empleo masivo o desmedido de operaciones en efectivo. Escaso empleo de canales electrónicos de pago.
- La presentación de este tipo de transacciones como mecanismo de deducción de obligaciones tributarias, aduaneras o cambiarias (gastos en efectivo).
- Escasas operaciones de acuerdo con la realidad del mercado u operación de la organización.
- Múltiples solicitudes en un mismo sentido o pertenecientes a un mismo contribuyente.
- Operaciones sospechosas o inusuales de un contribuyente o usuario aduanero, tributario o cambiario.
- Declaraciones constantes por valores bajos.
- Movimientos inusuales: esquema no organizado u operaciones excepcionales o novedosas de acuerdo con la actividad de una determinada persona.
- Se evidencia la presencia de transacciones u operaciones que tienen lugar en los denominados paraísos fiscales.
- Se observa que una sociedad ubicada en un determinado territorio no realiza operaciones en dicho territorio (*p. ej.* sociedad offshore).
- Se identifican personas jurídicas con importantes movimientos o transacciones pero que se constituyen con bajos capitales.
- Se evidencia que, en su mayoría, las transacciones de una misma persona jurídica corresponden a refacturación u operaciones que en últimas benefician a un tercero.
- Suele coincidir (análisis link) titulares, dueños, sujetos en las transacciones, u otros de una misma entidad.

Señales de Alerta

- Una nueva empresa o persona jurídica (con o sin ánimo de lucro) en el mercado refleja transacciones inusuales, de elevado valor o con gran habitualidad.
- Contacto reiterado entre un funcionario de la autoridad competente y los usuarios aduaneros, tributarios y cambiarios.
- Decisiones de archivo reiteradas en cabeza de un funcionario.
- Decisiones de archivo con escaso sustento.
- Revocatoria de decisiones sancionatorias sin justificación o motivación suficiente.

- Incremento injustificado del patrimonio de un funcionario de la autoridad competente.
- Ostentación inusual de bienes, viajes y lujos por un funcionario de la autoridad competente.
- Comportamientos sospechosos o aislados de un funcionario de la autoridad competente.
- Tipo de mercancía decomisada: piedras preciosas, oro, altas cantidades de divisas.
- El trámite ante la autoridad competente es realizado por un tercero.
- Que el interesado en realizar el trámite no aporte la documentación completa que lo autoriza a realizar el trámite.
- Deudas que se acumulan sin pagar que dependen de un mismo funcionario encargado de notificar actos administrativos de mandamientos de pago.
- Desconocimiento de la norma técnica.
- Infraestructura deficiente que permite advertir que se trata de una empresa fachada.
- Estructuras empresariales que tras varios años de inactividad se reactivan con transacciones que se salen de la actividad normal.

Señales de Alerta

- Importación sistemática de bienes o productos sin soporte de salida o comercialización.
- Operaciones o transacciones que no responden a la dinámica común y ordinaria del mercado.
- Afectación de precios del mercado.
- Ubicación centralizada de empresas o entidades que concentran este tipo de operaciones (verificar circunstancias de riesgo propias de zona geográfica).

¿Qué podría hacer?

- Abordar el estudio de la norma técnica, aduanera, tributaria o cambiaria.
- En materia de combustibles, verificar la marca química del producto de procedencia.
- Verificación forense de medios informáticos de la DIAN, a efectos de establecer fraude en su manipulación.

- Verificación forense contable de las empresas (revisar opciones de apoyo con la Unidad de Información y Análisis Financiero).
- Realizar inspecciones físicas a establecimientos de comercio para establecer condiciones de operatividad y descartar simulación de la empresa.

¿Qué podría hacer?

- En estos casos es importante profundizar sobre los aspectos propios de carácter tributario (tipos penales en blanco) de manera que exista una comprensión efectiva de los conceptos y dinámicas propias de la conducta.
- Se sugiere trabajar de manera articulada con la DIAN, no solo por cuanto se debe buscar el punto intermedio de satisfacción de intereses mutuos de las entidades (conforme se señaló) sino, especialmente, en cuanto pueden compartimentar información, actividades de indagación y control, y principalmente, facilitar la comprensión de los términos o aspectos correspondientes. En este caso, sólo cuando se haya analizado su conveniencia aplicado al caso concreto (a veces puede ser contraproducente).
- Se deben verificar los detalles. Es usual que la conducta se armonice o consiga con una suma de conductas propias de falsedad u otros que se orientan a dar una apariencia de legalidad de las transacciones.
- No se deben descartar espacios en que aparentemente las transacciones son legales.

¿Qué podría hacer?

- En la mayoría de los casos estas conductas se ven opacadas por otros delitos. Es por ello fundamental verificar cuando se den los otros delitos si también se está en presencia del fenómeno de corrupción tributaria.
- Interceptación y seguimiento de funcionarios, siempre que se tengan motivos fundados.
- Debido al desconocimiento de las normas tributarias, y como consecuencia de la escasa cultura tributaria, se oirán múltiples excusas. Se sugiere verificar cada una de ellas a la luz de la ley y disposiciones aplicables correspondientes.

- Verificar las omisiones de la administración tributaria, aduanera y cambiaria y sus efectos económicos.
- Verificar sustento de importaciones y exportaciones.

Jurisprudencia corrupción tributaria

A continuación, de manera esquemática se traen a colación algunas de las principales y más recientes sentencias en materia de corrupción tributaria:

Omisión de Agente retenedor o Recaudador[79]		
Fecha	**Cita**	**Contenido relevante para Corrupción Tributaria**
30/08/2017	CSJ Cas. Penal Auto 30/08/2017 MP Gustavo Enrique Malo Fernández (50.826).	• Elementos del delito de Omisión de Agente retenedor • Formato de retención en la fuente no contiene información económica íntima que afecte derechos constitucionales, en consecuencia, no se exige acudir ante el juez de control de garantías.
14/06/2017	CSJ Cas Penal Sent. 14/06/2017 MP Fernando Alberto Castro Caballero (47.446).	• Identidad entre lo que puede ser objeto del cobro coactivo y los factores exigidos para el pago completo de las obligaciones derivadas del delito. • Alcance de la facultad de cobro coactivo en cabeza de la DIAN frente a las obligaciones tributarias.
31/05/2017	CSJ Cas. Penal Auto 31/05/2017 MP Fernando Alberto Castro Caballero (50.083).	• Elementos del delito de omisión de agente retenedor o recaudador (retención en la fuente e IVA). • Ausencia de responsabilidad penal cuando se ha suscrito acuerdo de pago por las sumas debidas y se está cumpliendo en debida forma. • Las obligaciones tributarias de los representantes legales no desaparecen por la liquidación de la sociedad.
31/08/2016	CSJ Cas. Penal Auto 31/08/2016 MP José Francisco Acuña Vizcaya (47.449).	• Prescripción del delito de Omisión de Agente retenedor o recaudador.
10/08/2016	CSJ Cas. Penal Sent. 10/08/2016 MP Gustavo Enrique Malo Fernández (48.050).	• Sujeto activo cualificado para el delito de omisión de agente retenedor o recaudador. Particular que cumple funciones públicas transitorias. • Aumento del término de prescripción para el agente retenedor o recaudador como servidor público para efectos penales.
11/08/2015	CSJ Cas. Penal Sent. 11/08/2015 MP Eugenio Fernández Carlier (45.194).	• Responsabilidad penal de los agentes retenedores o recaudadores: evolución legislativa.

10/06/2015	CSJ Cas. Penal Sent. 10/06/2015 MP Eugenio Fernández Carlier (41.053).	• Elementos del tipo penal de Omisión de Agente retenedor o recaudador. • Tipo penal en blanco.
29/04/2015	CSJ Cas. Penal Auto 29/04/2015 MP José Luis Barceló Camacho (44.033).	• Prescripción del delito de Omisión de Agente retenedor o recaudador.
18/03/2015	CSJ Cas. Penal Sent. 18/03/2015 MP Patricia Salazar Cuellar (42.822).	• Evolución legislativa del tipo penal de Omisión de Agente retenedor o recaudador.
11/02/2015	CSJ Cas. Penal Sent. 11/02/2015 MP José Luis Barceló Camacho (37.415)..	• Elementos del delito de Omisión de Agente retenedor. • Especial referencia al ingrediente subjetivo. • Eventos de extinción de la acción penal. • Sujeto activo en los eventos de Unión Temporal – Contrato de mandato (administración delegada). • Tipo penal en blanco.
28/01/2015	CSJ Cas. Penal Auto 28/01/2015 MP Eyder Patiño Cabrera (43.855)	• Elementos del delito de Omisión de Agente retenedor o recaudador. • Autoría (posibles responsables: Actuar en lugar de otro).
14/01/2015	CSJ Cas. Penal Sent. 14/01/2015 MP Luis Guillermo Salazar Otero (37.938).	• Elementos del delito de Omisión de Agente retenedor o recaudador. Especial referencia al sujeto activo (servidor público para los efectos penales). • Prescripción de la conducta.
13/12/2014	CSJ Cas. Penal Sent. 13/12/2014 MP Luis Guillermo Salazar Otero (41.733).	• Extinción de la Acción Penal por pago (Tránsito legislativo) efecto del Acuerdo de Pago. • Elementos del delito de Omisión de Agente retenedor o recaudador. • Antijuridicidad: no se desvirtúa por extinción de la acción penal por pago.
22/10/2014	CSJ Cas. Penal Auto 22/10/2014 MP Patricia Salazar Cuellar (42.635).	• Elementos del delito de Omisión de Agente retenedor o recaudador. Especial referencia al sujeto activo (servidor público para los efectos penales). • Prescripción de la conducta.
29/01/2014	CSJ Cas. Penal Auto 29/01/2014 MP Fernando Alberto Caballero (41.984).	• Elementos del delito de Omisión de Agente retenedor o recaudador. Especial referencia al sujeto activo (servidor público para los efectos penales). • Prescripción de la conducta.
30/04/2014	CSJ Cas. Penal Auto 30/04/2014 MP María del Rosario González Muñoz (43.047).	• Extinción de la Acción penal por pago: Debe tratarse de un acto voluntario.
23/01/2014	CSJ Cas. Penal Sent. 23/01/2014 MP Eugenio Fernández Carlier (36.260).	• Extinción de la Acción penal por pago.

22/01/2014	CSJ Cas. Penal Sent. 22/01/2014 MP José Leonidas Bustos Martínez (37.163).	• Evolución Legislativa del tipo penal de Omisión de Agente retenedor o recaudador (Favorabilidad). • Elementos del delito de Omisión de Agente retenedor o recaudador. Especial referencia al sujeto activo (servidor público para los efectos penales). • Prescripción de la conducta.
11/12/2013	CSJ. Cas. Penal Sent. 11/12/2013 MP Eugenio Fernández Carlier (33.468).	• Tiempo de consumación de la conducta punible. Tipo penal de ejecución instantánea y de resultado. • Sujeto activo de la conducta y efectos. • Favorabilidad.
11/12/2013	CSJ. Cas. Penal Sent. 11/12/2013 MP Eyder Patiño Cabrera (41.174).	• Elementos del delito de Omisión de Agente retenedor o recaudador. Especial referencia al sujeto activo (servidor público para los efectos penales). • Prescripción de la conducta.
27/11/2013	CSJ Cas. Penal Auto 27/11/2013 MP Eugenio Fernández Carlier (37.267).	• Extinción de la acción penal por pago.
24/04/2013	CSJ Cas. Penal Auto 24/04/2013 MP María del Rosario González Muñoz (39.844).	• Extinción de la acción penal por pago. • Diferencia al pago de los perjuicios establecidos en la sentencia.
24/04/2013	CSJ Cas. Penal Auto 24/04/2013 MP Gustavo Enrique Malo Fernández (38.293).	• Elementos del delito de Omisión de Agente retenedor o recaudador. Especial referencia al sujeto activo (servidor público para los efectos penales). • Prescripción de la conducta.
12/12/2012	CSJ Cas. Penal Auto 12/12/2012 MP Gustavo Enrique Malo Fernández (40.353).	• Elementos del delito de Omisión de Agente retenedor o recaudador. Especial referencia al sujeto activo (servidor público para los efectos penales). • Prescripción de la conducta.

Notas y referencias

1 Exposición de Motivos de la Ley 1819 de 2016 contenida en la Gaceta del Congreso No. 894 de 19/10/2016 (Proyecto de Ley 178 de 2018 Cámara). A renglón seguido se advierte: "*el control de la evasión y elusión tributaria son esenciales, pues es un hecho cierto que ambos fenómenos son una de las principales fuentes de inequidad. En efecto, la evasión lesiona la equidad horizontal, puesto que los evasores terminan pagando menos impuestos que aquellos contribuyentes que, con igual capacidad de pago, deciden cumplir sus obligaciones tributarias. Pero la evasión también puede reducir la equidad vertical, sobre todo en los impuestos progresivos a la renta, pues los estímulos a evadir serán mayores mientras más altas sean las tasas impositivas soportadas. A ello se agrega que las personas de mayores recursos pueden acceder con mayor facilidad a asesorías profesionales que muchas veces promueven estrategias de elusión tributaria o reducen los riesgos del incumplimiento.¿[19][19] En consideración a lo anterior, el control a la evasión y a la elusión es un objetivo transversal de la presente reforma tributaria, pues cualquier esfuerzo del legislador tendiente a equilibrar las cargas tributarias o de generar mayores recursos a través de los tributos no tendría los resultados esperados si por vía de evasión o elusión se pierden*"

2 Definición de "Evasión Fiscal" del economista brasileño Antonio Alberto Sampaio

3 Corte Const. Sentencia C-009 de 23/01/2003 MP Jaime Araujo Rentería

4 Corte Const. Sentencia C-009 de 23/01/2003 MP Jaime Araujo Rentería

5 Corte Const. Sentencia C-009 de 23/01/2003 MP Jaime Araujo Rentería

6 Corte Const. Sentencia C-009 de 23/01/2003 MP Jaime Araujo Rentería

7 Corte Const. Sentencia C-009 de 23/01/2003 MP Jaime Araujo Rentería

8 Corte Const. Sentencia C-652/03

9 Es el ejecutivo quien tiene el poder o facultad inicial para crear tributos, lo que normalmente deriva de las necesidades de financiación del Estado.

10 Rara vez, excepcionalmente, nacen con destinación específica.

11 Corte Constitucional Sentencia No. C-545 de 01/12/1994 MP Fabio Morón Díaz

12 "La tasa se diferencia del impuesto por dos aspectos: 1) En la tasa existe *una contraprestación, mientras que, en el impuesto, por definición, no se está pagando un servicio específico o retribuyendo una prestación determinada; y 2) La diferencia radica en el carácter voluntario del pago de la tasa y en el carácter obligatorio del pago del tributo.*" Corte Constitucional Sentencia No. C-545 de 01/12/1994 MP Fabio Morón Díaz

13 Corte Constitucional Sentencia No. C-545 de 01/12/1994 MP Fabio Morón Díaz

14 "Se diferencian las tasas de los ingresos parafiscales, en que las primeras *son una remuneración por servicios públicos administrativos prestados por organismos estatales, mientras que en las segundas los ingresos se establecen en provecho de organismos privados o públicos no encargados de la prestación de servicios públicos administrativos propiamente dichos*" Corte Constitucional Sentencia No. C-545 de 01/12/1994 MP Fabio Morón Díaz

15 En este tipo de tributos al no importarme la capacidad contributiva, se ha concedido una figura intermedia en que otorga al recaudador una facultad especial: no me interesa ir tras del pagador del tributo.

16 Corte Constitucional Sentencia No. C-545 de 01/12/1994 MP Fabio Morón Díaz

17 Corte Constitucional Sentencia No. C-545 de 01/12/1994 MP Fabio Morón Díaz

18 Corte Constitucional Sentencia No. C-545 de 01/12/1994 MP Fabio Morón Díaz

19 CSJ Cas. Penal Sent. 10/06/2015 MP Eugenio Fernández Carlier (41.053)

20 Corte Const. Sentencia C-009 de 23/01/2003 MP Jaime Araujo Rentería

21 CSJ Cas. Penal Sent. 10/08/2016 MP Gustavo Enrique Malo Fernández (48.050)

22 "La autorretención debe practicarla el acreedor al momento de recibir el pago o de registrar el abono en cuenta de la respectiva transacción, lo que ocurra primero" Corte Const. Sentencia C-009 de 23/01/2003 MP Jaime Araujo Rentería

23 CSJ Cas Penal Sent. 14/06/2017 MP Fernando Alberto Castro Caballero (47.446) que a su vez cita lo dispuesto en Corte Const. Sentencia C-009 de 23/01/2003 MP Jaime Araujo Rentería

24 *"Además el impugnante desconoce que las obligaciones tributarias de los representantes legales y los suplentes derivadas del contenido de la ley, como lo es el deber de consignar el impuesto sobre el agregado IVA recaudado y declarado, no se desvanecen con la liquidación de la sociedad obligada"* CSJ Cas. Penal Auto 31/05/2017 MP Fernando Alberto Castro Caballero (50.083)

25 Este ejemplo se esboza consultando la opinión de un abogado tributarista.

26 Sobre ello se pronunció la CSJ en Cas- Penal. Sent. 37650 del 06/12/2012 MP Dr. Julio Enrique Socha Salamanca, cuando se advierte:
"incertidumbre que surgía respecto de la vigencia de esas normas, pues la primera —publicada en el Diario Oficial No. 44.275 del 29 de diciembre de 2000—, empezó a regir desde ese momento por disposición de su artículo 134, mientras que la segunda, —aunque fue publicada en el Diario Oficial No. 44.097 del 24 de julio de 2000—, por mandato de su artículo 476 sólo entró en vigencia un año después de su promulgación, esto es, a partir del 24 de julio de 2001" La Sala con anterioridad ha sopesado esa situación normativa haciendo el análisis histórico de la disposición exonerativa penal y mediante el principio de favorabilidad ha permitido su aplicación con el sólo acuerdo de pago. Para ello se ha apoyado en el pronunciamiento de la Corte Constitucional en la sentencia C-009 de 2003 en el sentido de que lo determinante es la fecha en que adquirieron validez las mencionadas leyes, sin que tenga incidencia el momento en que comenzaron a regir, de manera que al ser posterior la Ley 633 frente a la 599 de 2000, se debía entender que el artículo 42 de aquella derogó tácitamente el parágrafo del artículo 402 del Código Penal. Además, no se puede desconocer que posteriormente el artículo 21 de la Ley 1066 de 29 de julio de 2006 retiró del ordenamiento ese apartado del citado artículo 42 que permitía la exoneración de responsabilidad penal con sólo demostrar la suscripción del acuerdo de pago, y con ocasión de la entrada en vigencia de la Ley 633 de 2000 art. 42, se comprendía que se unificaban los parágrafos 1° y 2° del art. 655 del Estatuto Tributario, en donde – además del pago – se planteaba la posibilidad de cesar la acción penal cuando se demostrara que se había suscrito acuerdo de pago y que el mismo se estaba cumpliendo en debida forma".
Sobre este aspecto, entre otros, se traen a colación los siguientes pronunciamientos: CSJ Cas. Penal Auto 31/05/2017 MP Fernando Alberto Castro Caballero (50.083) - CSJ Cas. Penal Sent. 11/08/2015 MP Eugenio Fernández Carlier (45.194). Se debe señalar que ello se dispone en el art. 42 de la Ley 633 de 2000 que modifica el Estatuto Tributario y que es posterior

al Código Penal y como tal, conforme lo establece la Sentencia de la Corte Const. Sentencia C-009 de 23/01/2003 MP Jaime Araujo Rentería y se trae en CSJ Cas. Penal Sent. 18/03/2015 MP Patricia Salazar Cuellar (42.822), se deroga tácitamente el parágrafo del art. 402 de la ley 599 de 2000.

27 "*Art. 21. Vigencia y Derogatorias. La presente ley rige a partir de su promulgación y deroga las disposiciones que le sean contrarias, en especial la frase "Tampoco habrá responsabilidad penal cuando el agente retenedor o responsable del impuesto sobre las ventas demuestre que ha suscrito un acuerdo de pago por las sumas debidas y que este se está cumpliendo en debida forma", contenida en el inciso 1o del artículo 42 de la Ley 633 del 2000, inciso 1o del artículo 31 del Decreto 1092 del 21 de junio de 1996 y el inciso 2o del artículo 634, los incisos 3o y 4o del artículo 814 y el inciso 2o del artículo 814-3 del Estatuto Tributario*".

28 CSJ Cas. Penal Sent. 22/01/2014 MP José Leonidas Bustos Martínez (37.163)

29 Artículo modificado por el artículo 339 de la Ley 1819 de 2016, 'por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones', publicada en el Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016

30 Para ampliar lo anterior verificar el contenido de "La penalización de la evasión fiscal dentro de un entorno de justicia tributaria", disponible en https://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere5/TESIS50.pdf

31 CSJ. Cas. Penal Sent. 11/12/2013 MP Eugenio Fernández Carlier (33.468)

32 "(...) la consumación de la infracción no es concomitante con el período *cuyo desembolso se omitió, toda vez que el tipo estipula que incurre en el referido punible el que "dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional" no haga las respectivas consignaciones. Luego el comportamiento omisivo por parte del agente recaudador se torna ilícito en el tiempo posterior – 2 meses- a la fecha límite de pago establecida por las autoridades, evidenciándose así, que se trata de un delito de conducta instantánea y de resultado" CSJ. Cas*. Penal Sent. 11/12/2013 MP Eugenio Fernández Carlier (33.468)

33 *"Lo contrario podría conducir a que dichos sujetos activos, para evitarse la sanción penal, tuvieran que financiar con sus propios fondos determinados ingresos y retenciones causados contablemente, pero en la práctica inexistentes por la posterior anulación, rescisión o resolución de las respectivas transacciones o actos"*

34 "(...) la consumación de la infracción no es concomitante con el período cuyo desembolso *se omitió, toda vez que el tipo estipula que incurre en el referido punible el que "dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional" no haga las respectivas consignaciones. Luego el comportamiento omisivo por parte del agente recaudador se torna ilícito en el tiempo posterior – 2 meses- a la fecha límite de pago establecida por las autoridades, evidenciándose así, que se trata de un delito de conducta instantánea y de resultado" CSJ. Cas. Penal Sent. 11/12/2013 MP Eugenio Fernández Carlier (33.468). En* igual sentido CSJ Cas. Penal Sent. 10/06/2015 MP Eugenio Fernández Carlier (41.053).

35 "(...) la consumación de la infracción no es concomitante con el período cuyo desembolso *se omitió, toda vez que el tipo estipula que incurre en el referido punible el que "dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional" no haga las respectivas consignaciones. Luego el comportamiento omisivo por parte del agente recaudador se torna ilícito en el tiempo posterior – 2 meses- a la fecha límite de pago establecida por las autoridades, evidenciándose así, que se trata de un delito de conducta instantánea y de resultado" CSJ. Cas. Penal Sent. 11/12/2013 MP Eugenio Fernández Carlier (33.468). En* igual sentido CSJ Cas. Penal Sent. 10/06/2015 MP Eugenio Fernández Carlier (41.053).

36 "En este orden, el aspecto fáctico tenido en cuenta en las instancias para el proceso de adecuación típica se concretó al no pago de la sanción, es decir, la conducta omisiva no se ubicó en dejar de pagar lo que se afirmó haber recaudado, sino en lo que la entidad est*imó luego de adelantar el trámite sancionatorio.*
Con esta sorites, la tesis del tribunal se podría sintetizar en que también comete el delito de omisión de agente retenedor o recaudador quien no sufraga la sanción establecida por la DIAN en los citados eventos, sin importar cuando haya sido emitida la resolución administrativa.
Sin embargo, la Corte en el caso de la especie no puede avalar tal postura, porque contraviene el principio de estricta tipicidad- a través del cual se realiza y desarrolla el principio de legalidad -, como definición abstracta e hipotética que hace el legislador de las conductas que considera dignas de reproche y por lo tanto merecedoras de pena." "no puede cobijar el incumplimiento de la sanción impuesta por la DIAN, cuando respecto de requerimientos hechos no se ha dado la información o su contenido es erróneo o no corresponde a lo solicitado bajo las previsiones del artículo 651 del Estatuto Tributario»." CSJ Cas. Penal Sent. 10/06/2015 MP Eugenio Fernández Carlier (41.053).

37 CSJ Cas. Penal Sent. 10/06/2015 MP Eugenio Fernández Carlier (41.053)

38 Consagra en su parte final: "(...) T*ambién es autor quien actúa como miembro u órgano de representación autorizado o de hecho de una persona jurídica, de un ente colectivo sin tal atributo, o de una persona natural cuya representación voluntaria se detente, y realiza la conducta punible, aunque los elementos especiales que fundamentan la penalidad de la figura punible respectiva no concurran en él, pero sí en la persona o ente colectivo representado. (...)"*

39 Esta conducta se incorpora con ocasión de la entrada en vigencia de la última reforma tributaria contenida en la ley 1819 de 2016 "con el fin de disminuir el fraude tributario y permitir una mayor eficacia de la administración tributaria, y teniendo en cuenta que Colombia es el único país de la Alianza Pacífico que no penaliza la evasión de impuestos, se propone crear un nuevo tipo penal con pena privativa de la libertad, para quienes omitan activos o presenten pasivos inexistentes, a partir de determinado valor" (Exposición de Motivos de la Ley 1819 de 2016 contenida en la Gaceta del Congreso No. 894 de 19/10/2016 (Proyecto de Ley 178 de 2018 Cámara)). Se incorpora en el art. 434 A del Código Penal en el Capítulo 12 de los Delitos contra la Administración Pública. En el mismo, al hacer el análisis de la conducta se indica: "*Vista la necesidad de penalizar las conductas asociadas a la defraudación de la Hacienda Pública, es preciso indicar que en los regímenes del mundo este tipo de conductas también se encuentran reguladas en sus respectivas legislaciones. En países de la región, tales como Chile y Perú se encuentra regulado el delito fiscal, con diferentes verbos rectores pero la regla general son mecanismos que disuaden la comisión de estas conductas. En Perú, la protección jurídica a la Hacienda Pública se realiza a través de dos vías: de una parte, mediante la vía administrativa que tiene previstas las infracciones tributarias previstas en el Código Tributario (Decreto Supremo número 135-99). De otra parte, la protección penal a través de los delitos tributarios previstos en el Código Penal y, fundamentalmente, en la Ley 106 Penal Tributaria (Decreto Legislativo número 813 de 1996) y la Ley de Delitos Aduaneros (Ley número 28008). En Chile por su parte, la protección o garantía en el cumplimiento de los deberes tributarios tiene una doble vía de protección: una es a través de sanciones administrativas, la otra de sanciones penales. En consecuencia, la regulación jurídica en la materia establece infracciones o contravenciones tributarias, por una parte, y delitos tributarios, por la otra. La regulación en esta materia, tanto en lo que se refiere a infracciones como en lo referido a delitos está contenida en el Código Tributario (Decreto-ley 830 de 1974), concretamente en los artículos 97 y 100. En esta misma línea, la gran mayoría de países miembros de la Unión Europea adoptan los mecanismos de penalización de la defraudación tributaria. Específicamente en España, la regulación jurídica encargada de asegurar el cumplimiento de los deberes tributarios y con ello de proteger la Hacienda Pública, se encuentra establecida en dos*

ámbitos diferentes: el primero, corresponde a las infracciones de carácter tributario del Capítulo III del Título IV de la Ley General Tributaria española; el segundo, se establece en la legislación penal, con un régimen de sanciones penales, consignadas en el Título XIV del Código Penal, cuyo título es de los ¿Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social¿. Y finalmente, la legislación de Estados Unidos cuenta con tipos específicos para diversas comisiones de conductas que afectan la Hacienda Pública. En esta medida, es posible encontrar diferentes figuras delictivas que sancionan el incumplimiento en el pago de impuestos, la presentación de declaraciones falsas o, simplemente, la ayuda en la elaboración de documentos o declaraciones tributarias falsas. Adicionalmente, el Código Tributario (Internal Revenue Code) tiene previstos diferentes delitos que sancionan conductas de los funcionarios oficiales y afectan aspectos relacionados con los tributos, como es el caso del abuso en materia de privacidad y confidencialidad en asuntos tributarios."

Se debe advertir que este artículo ya fue objeto de una demanda de constitucionalidad, sin embargo, la Corte Constitucional se declaró inhibida para pronunciarse de fondo sobre el particular Corte Constitucional Sent. No. C-002 de 31/01/2018 MP Carlos Bernal Pulido. El cargo que en su momento se elevó se trae a colación pues toca directamente con la función o rol de la Fiscalía General de la Nación, así: "*Señala el demandante que el artículo 338 de la Ley 1819 de 2016 vulnera la garantía constitucional de no autoincriminación, que se consagra en el artículo 33 de la Constitución Política, por las siguientes razones: (i)* **la Ley 1819 de 2016 crea el delito de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes, el cual tipifica penalmente la conducta que es objeto del impuesto de normalización tributaria. Por tanto, expresa que, al no haberse derogado el impuesto de normalización tributaria, de que trata el artículo 35 de la Ley 1739 de 2014, es inconcebible que se configure un tipo penal que tendría como causa la declaración que el contribuyente pueda hacer respecto a la existencia de sus activos omitidos y/o pasivos inexistentes, la cual puede tomarse por la Fiscalía como confesión".** Al declararse inhibida la Corte el parágrafo se mantiene vigente.

40 Corte Constitucional, Sentencia C-356 de 0306/05/2003 Magistrado Ponente Dr. Jaime Araújo Rentería.

41 CSJ Cas. Penal. Sent. 10/12/2015 MP Gustavo Enrique Malo Fernández (44.975). En igual sentido "se requiere, adicionalmente, el menoscabo o puesta en efectivo peligro de otros intereses privados o públicos de cualquier índole, más allá de la credibilidad de la colectividad en los documentos públicos – la antijuridicidad material-. Dicho en otras palabras, además de la desconfianza que per se genera la falsedad ideológica en los documentos públicos ha de constatarse en cada caso concreto que en la relación jurídico social causaron daño o pusieron en peligro otros

intereses particulares o públicos, regularmente los derechos que pretende crear, modificar o extinguir el documento.
En estas condiciones el bien jurídico de la fe pública aparece *como una verdadera garantía jurídico social, concreta, objetiva y comprobable en el proceso" CSJ Cas. Penal. Sent. 06/10/2004 MP Édgar Lombana Trujillo*

42 CSJ. Cas. Penal Sent. 05/03/2014 MP Eugenio Fernández Carlier (36.337)

43 "Es posible, entonces, distinguir entre el autor y quien firma el documento; es *autor quien plasma en el documento su voluntad con relevancia jurídica. Firma es el signo material, objetivo, externo cuya finalidad es acreditar la autoría del documento. Entonces aun cuando el documento no sea signado por su autor, no carece de él, pues lo trascendente es que su autor jurídico sea determinado o determinable. Ahora, si bien tratándose de servidores públicos la facultad de suscribir los actos en los cuales interviene es indelegable, ello no obsta para que sí, cumpliendo su expreso mandato, otro lo suscribe en su nombre, el mandante sea su autor jurídico*" CSJ Cas. Penal. Sent. 17/06/2009 MP María del Rosario González de Lemos (27.339)

44 CSJ. Cas. Penal. Sent. 06/05/1997 MP Carlos E. Mejía Escobar (9478)

45 "La falsedad se considera ideológica porque el documento no es falso en sus *condiciones de existencia y autenticidad, sino que son mentiras las afirmaciones que contiene. (...)Se trata, por tanto, de la creación mendaz con apariencia de verosimilitud, que en caso de la falsedad en documento público se entiende consumada con la simple elaboración del documento que se atribuye a una específica autoridad pública y que por ende representa una situación con respaldo en el derecho, al involucrar en su formación la intervención del Estado por intermedio de algunos de sus agentes competentes, ya que se supone expedido por un servidor público en ejercicio de funciones y con el lleno de las formalidades correspondientes*" CSJ Cas. Penal. Sent. 10/12/2015 MP Gustavo Enrique Malo Fernández (44.975).

46 "(...) En todas ellas se utilizó el verbo rector "falsificar" que *comprende sin duda alguna, la elaboración total, ex novo, de monedas, sellos, papel sellado, estampillas, marcas, registro técnicos y documentos, sino también cualquier alteración o modificación de estos*" CSJ. Cas. Penal. Sent. 10/11/1987 MP Dídimo Páez Velandia (129)

47 Ello resulta relevante en tanto "las falsedades introducidas en cualquier documento que no tenga *valor probatorio con relación a los hechos en él consignados no pueden ser delictuosas. (...) Por otra parte, no todas las aseveraciones introducidas en un documento que pueda tener valor probatorio pueden dar lugar a la comisión del delito de falsedad, pues*

el valor propio de cada una de ellas depende del contexto general del mismo y del fin para el cual haya sido expedido. La aseveración falsa de una persona en un documento, un testimonio, por ejemplo, sobre su edad, puede ser absolutamente inocua cuando ese hecho no tiene relación con los temas sobre los cuales se le llamó a declarar" CSJ Cas. Penal. Sent. 27/02/1990 MP Jaime Giraldo Ángel (3637)

48 Será falsedad material si la conducta implica la creación del documento. Si se trata de la alteración de su contenido por el servidor público en una copia se configura falsedad ideológica CSJ. Cas. Penal. Sent. 13/08/2003 MP Carlos Augusto Gálvez Argote (17.324)

49 "Quien extiende un documento público que puede servir de prueba es *el que tiene la función certificadora de los hechos que corresponden al ejercicio de sus funciones y al hacerlo está obligado a consignar la verdad y nada más que eso, por lo que existe presunción de veracidad en el documento público" CSJ.* Cas. Penal. Sent. 10/11/1987 MP Dídimo Páez Velandia (129)

50 "Y para su estructuración no se exige la acreditación de una motivación *especial, o un provecho, como si se tratara de un ingrediente subjetivo, sino que el mismo se agota, en sede de tipicidad, con el conocimiento de los hechos y la voluntad, y en cuanto a la culpabilidad, con el conocimiento de la antijuridicidad del comportamiento (...)"* CSJ Cas. Penal. Sent. 10/12/2015 MP Gustavo Enrique Malo Fernández (44.975)

51 Corte Constitucional Sent. SU-74 de 05/02/2014 MP Mauricio González Cuervo. Para el caso de la falsedad ideológica, incluso se ha hablado de presunción de "conocimiento" en los eventos en que se espera del servidor que conozca el contenido de lo que firma. Se debe señalar, además, que es posible que la conducta de falsedad ideológica derive de un engaño proveniente del particular. En este caso el error es causal de ausencia de tipicidad subjetiva por lo que no comete delito. Pero la persona que induce comete delito diferente: obtención de documento público falso.

52 Para el caso de la falsedad ideológica en documento privado se debe tratar de persona que tiene el deber de decir la verdad, que es por definición un atentado al deber de veracidad. Se incurre en ella cuando el servidor público, o el particular, en ejercicio de la facultad certificadora de la verdad, hacen afirmaciones contrarias a ella, o la callan total o parcialmente, en un documento que puede servir de prueba. Algunas de sus principales características son, por tanto, que es un atentado al deber de decir la verdad, y que las afirmaciones mentirosas deben ser directamente realizadas por el servidor público, o por el particular que extiende o suscribe el documento. En eso consiste la falsedad.

53 Se habla de "falsedad" cuando se ha creado total o parcialmente un documento falso. Si se realiza una "creación total" del mismo, se trata de una falsedad documental propia, pero también puede tratarse de una creación parcial o alteración de uno antecedente. En uno o en otro caso, existe una "mutación de la verdad" y una "imitación de la verdad".
Se habla de mutación cuando se altera o se modifica la que es la verdad que representa el documento, no solo desde el plano formal o material del documento sino incluso cuando se cambia su *sentido: "Sin embargo, hay que advertir que la alteración de que aquí se habla no es la que se refiere simplemente a la forma del documento, sino la que cambia su sentido. Así, no habrá falsedad si a pesar de haber tachado, suprimido o borrado palabras en un documento, el sentido sigue siendo el mismo. (…) Tal requerimiento se refiere, no a la verdad sustancial, o sea al acuerdo entre la mente y la realidad, sino a la verdad formal, a la que pudiera llamarse verdad documental, o sea a la existencia de determinadas afirmaciones en un documento. (…)" (Romero Soto "La Falsedad Documental", Temis, Cuarta edición, Páginas 137 a 144.) Y se habla de "imitación de la verdad" cuando el do*cumento tiene "apariencia de verosimilitud": "(…) Imitación de la verdad quiere decir apariencia verosímil, verosimilitud, es *decir, en otras palabras: capacidad de engañar. (…)" (Rom*ero Soto "La Falsedad Documental", Temis, Cuarta edición, Páginas 144-149)

54 "La falsedad ideológica consiste en la falta de verdad de un documento, independientemente de *su integridad materialidad. Así, el documento que contiene información no veraz, es ideológicamente falso: "La falsedad ideológica en documentos se presenta cuando en un escrito genuino se insertan declaraciones contrarias a la verdad, es decir, cuando siendo el documento verdadero en su forma y origen (auténtico), contiene afirmaciones falsas sobre la existencia histórica de un acto o un hecho, o sus modalidades, bien porque se los hace aparecer como verdaderos no habiendo ocurrido, o cuando habiendo acontecido de determinada manera, son presentados de una diferente." (…)" Corte Constitucional, Sentencia No. C-637 de 16/09/ 2009 MP Mauricio González Cuervo.*

55 Cuando la falsedad es "material", se hace la confección de un documento o la alteración física de uno ya existente, es fácil identificar estos elementos del tipo penal y como tal acreditar la "falsedad". No obstante, ello no ocurre con igual facilidad en tratándose, de una falsedad "ideológica", es decir, aquella en que el documento como tal es real pero su contenido es el que muta e imita la verdad.

56 La falsedad puede ser material o ideológica. "De acuerdo con las reglas del derecho viviente y con base en la jurisprudencia con*sistente y reiterada de la Corte Suprema de Justicia, intérprete autorizado de la ley, se ha entendido que cuando el legislador se refiere a la falsedad, a secas, incluye*

las dos modalidades en que la misma es posible, esto es, que el tipo penal previsto en el artículo 289 de la Ley 599 de 2000 se refiere tanto a la falsedad material como a la falsedad ideológica del documento privado, y, en modo alguno, incurre en omisión alguna". Corte Constitucional, Sentencia No. C-637 de 16/09/ 2009 MP Mauricio González Cuervo

57 Adicionalmente, para que se configure el delito de falsedad se exige el "uso" del documento pues "el legislador reconoce que el bien principal de la fe pública y los otros derechos *inherentes al documento solo pueden ser lesionados cuando este entra en el tráfico jurídico, es decir, cuando es usado, porque solo entonces se ponen de manifiesto y entran en acción aquellas características del escrito que lo hacen importante para la vida social*". Romero Soto "La Falsedad Documental", Temis, Cuarta edición, Páginas 48 a 49.

58 CSJ. Cas. Penal. Auto de 07/07/1981 MP Alfonso Reyes Echandía. En todo caso no se debe desvirtuar la posibilidad que se configure co-participaón criminal en donde exista división del trabajo, siendo un agente el que falsifica y otro el que usa. Pero habría que acreditar dicha figura en tanto de lo contrario no se configura el delito.

59 "puede suceder, desde luego, que quien, habiendo dado comienzo *a la falsificación de un documento privado para usarlo, sea sorprendido antes de consumar la falsedad, o que cualquiera otra circunstancia ajena a su voluntad le impida utilizar el documento falso como lo pretendía, en cuyos eventos se dará la figura de la tentativa*" CSJ. Cas. Penal. Auto de 07/07/1981 MP Alfonso Reyes Echandía

60 CSJ. Cas. Penal. Auto de 07/07/1981 MP Alfonso Reyes Echandía

61 Sobre este delito, indica la corte que: "dos son las eventualidades que la corte ha precisado como determinantes del momento consumativo del fraude procesal: una referida a la cesación de los efectos de la inducción en error al servidor público, y otra relacionada con la ejecutoria del cierre de la investigación, como quiera que será hasta ese acto procesal hasta cuando es viable pronunciarse en la resolución de acusación sobre las connotaciones factico- jurídicas de la conducta punible" (CSJ, junio 6/2007, rad24014)

62 "Se deduce de lo anterior, que es un tipo de mera conducta en razón a que se perfecciona cuando se logra la inducción en error al servidor público por medios engañosos o artificiosos idóneos y sus efectos se prolongaran en el tiempo en tanto perviva el estado de error y se obtenga la decisión pretendida, aun después si se necesita para su ejecución de actos posteriores. Es decir, no requiera el logro de la decisión anhelada,

sentencia, resolución o acto administrativo ilegal que de producirse configuraría su agotamiento" CSJ Cas. Penal, Sentencia de 02/09/2002 MP Edgar Lombana Trujillo.

63 CSJ, Cas. Penal Sentencia de 02/09/2002 MP Edgar Lombana Trujillo.

64 CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sala de Casación Penal, Sentencia No. 19391, del 17 de agosto de 2005, con ponencia de la Doctora Marina Pulido de Barón.

65 Exposición de Motivos de la Ley 1819 de 2016 contenida en la Gaceta del Congreso No. 894 de 19/10/2016 (Proyecto de Ley 178 de 2018 Cámara)

66 Tomado de https://www.portafolio.co/economia/las-rutas-de-evasion-de-impuestos-que-tendra-que-atacar-el-gobierno-519537

67 Para identificar los llamados "paraísos fiscales" se sugiere consultar Universidad de Antioquia, Facultad de Ciencias Económicas (2015), Varios Autores, "Los paraísos Fiscales en la actualidad colombiana: Análisis de su problemática y de sus implicaciones económicas y tributarias", Págs. 4 y s.s.

68 Universidad de Antioquia, Facultad de Ciencias Económicas (2015), Varios Autores, "Los paraísos Fiscales en la actualidad colombiana: Análisis de su problemática y de sus implicaciones económicas y tributarias", Págs. 2-3

69 Universidad de Antioquia, Facultad de Ciencias Económicas (2015), Varios Autores, "Los paraísos Fiscales en la actualidad colombiana: Análisis de su problemática y de sus implicaciones económicas y tributarias", Pág. 6

70 Tomado de www.eluniverso.com "La Conmebol también 'disfrutó' de paraíso fiscal" 06/11/2017

71 Tomado de BBC Mundo "¿Cuándo es legal tener una cuenta en un paraíso fiscal?" 07/04/2016

72 Es esta también una de las prácticas reiteradas reconocidas en Colombia Exposición de Motivos de la Ley 1819 de 2016 contenida en la Gaceta del Congreso No. 894 de 19/10/2016 (Proyecto de Ley 178 de 2018 Cámara)

73 Es esta también una de las prácticas reiteradas reconocidas en Colombia Exposición de Motivos de la Ley 1819 de 2016 contenida en la Gaceta del Congreso No. 894 de 19/10/2016 (Proyecto de Ley 178 de 2018 Cámara)

74 Tomado de https://www.portafolio.co/economia/las-rutas-de-evasion-de-impuestos-que-tendra-que-atacar-el-gobierno-519537 en igual sentido

https://www.eltiempo.com/economia/sectores/estrategias-para-atacar-la-evasion-de-impuestos-237860

75 Fuente: *www.todoscontraelcontrabando.gov.co*

76 Tomado de http://www.zonacero.com/?q=150-mas-seran-vinculadas-con-el-fraude-por-devoluciones-de-dian-4071

77 https://www.elespectador.com/noticias/judicial/asi-funcionaba-dian-el-cartel-de-devoluciones-ilegales-articulo-492375, 2014

78 Tener en cuenta en este punto causales de decomiso directo.

79 Este delito tuvo su origen en la Ley 38 de 1969 en que por primera vez en el art. 10 se dispuso responsabilidad en los agentes por no consignar las sumas retenidas. Esta norma, sin el elemento temporal fue luego reproducida en el Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario) habiéndose declarado inexequible la indefinición temporal a través de la Sentencia C-285 de 1996. "Se dictó, entonces, la Ley 383 de 1997. Su artículo 22 -por el cual se adicionó al Estatuto Tributario el artículo 665— tipificó la responsabilidad penal del agente recaudador por no consignar en un plazo determinado las retenciones en la fuente, el IVA y el impuesto sobre las ventas. Las penas allí establecidas fueron las mismas previstas para los servidores públicos incursos en peculado por apropiación (...)" (CSJ Cas. Penal Sent. 18/03/2015 MP Patricia Salazar Cuellar (42.822)). En esta disposición se agregaron dos parágrafos consistentes en la extinción de la responsabilidad penal por pago y la exclusión de los escenarios de sociedades en proceso concordatario o en liquidación forzosa administrativa. Esta disposición tuvo modificaciones a través del art. 72 de la Ley 488 de 1998 y posteriormente en el art. 42 de la Ley 633 de 2000. Antes de esta última disposición normativa se regula por primera vez separado del Estatuto Tributario en el art. 402 del Código Penal el tipo de Omisión de Agente retenedor o recaudador.

FISCALÍA
GENERAL DE LA NACIÓN
DE LA GENTE, POR LA GENTE, PARA LA GENTE

UNODC
Oficina de las Naciones Unidas
contra la Droga y el Delito

Mayores informes:

Fiscalía General de la Nación
www.fiscalia.gov.co

Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito
www.unodc.org/colombia

UNIDOS CONTRA
LA CORRUPCIÓN

PARA EL DESARROLLO, LA PAZ Y LA SEGURIDAD