

# Estudios de derecho penal tributario

Carlos F. Forero Hernández

Ediciones  
Unibagué



**Universidad  
de Ibagué**



Universidad de Ibagué  
Facultad de Derecho y Ciencias Políticas

## **Estudios de derecho penal tributario**

Carlos F. Forero Hernández

Ibagué, Colombia  
2021

345.0233

F715 Forero Hernández, Carlos F. Estudios de derecho penal tributario / Carlos F. Forero Hernández.

Ibagué: Universidad de Ibagué, 2021  
184 p. 23 centímetros

ISBN Digital 978-958-754-362-9

Descriptorios: Derecho tributario; Derecho penal tributario; Derecho penal económico; El bien jurídico; Delitos económicos tributarios; Delitos tributarios; Evasión tributaria.

Universidad de Ibagué  
Facultad de Derecho y Ciencias Políticas

Marzo de 2021

© Universidad de Ibagué, 2021  
Carlos F. Forero Hernández, 2021.

Recibido: Junio de 2020  
Aceptado: Julio de 2020  
Publicado: Marzo de 2021

Cómo citar esta obra: Forero Hernández, C.F. (2020). *Estudios de derecho penal tributario*. Ibagué, Colombia: Ediciones Unibagué. doi: <https://doi.org/10.35707/9789587543629>

Dirección editorial: Ediciones Unibagué  
ediciones.unibague.edu.co  
publicaciones@unibague.edu.co  
Universidad de Ibagué  
Carrera 22, calle 67. Barrio Ambalá  
Teléfono: +57 (8) 2760010  
Ibagué, Tolima, Colombia.  
[www.unibague.edu.co](http://www.unibague.edu.co)

Diseño, diagramación y preparación de PDF  
CMYK Diseño e Impresos SAS.  
Tel: 311 5975 - 311 5982  
Carrera 27B No. 70-17  
Bogotá, D.C.

# Contenido

<b>Prólogo</b> .....	9
<b>Presentación</b> .....	13
<b>Capítulo I. Punto de encuentro entre el derecho tributario y derecho penal. Hacia una noción de derecho penal tributario</b> .....	15
Preliminar.....	15
1.1 El punto de encuentro entre derecho tributario y derecho penal .....	15
1.2 La noción del derecho penal tributario .....	16
1.3 Características del derecho penal tributario .....	17
1.4 El derecho penal tributario es un derecho penal dinámico .....	19
<b>Capítulo II. Derecho penal económico-tributario y política criminal en Colombia</b> .....	23
Preliminar.....	23
2.1 Derecho penal económico: aspectos generales.....	23
2.2 Política criminal en materia de delitos económicos-tributarios .....	24
<b>Capítulo III. El bien jurídico en el derecho penal tributario</b> .....	29
Preliminar.....	29
3.1 El bien jurídico. Noción, funciones y clasificación .....	29
3.2 El bien jurídico a proteger por los delitos tributarios .....	31
<b>Capítulo IV. El bien jurídico orden económico social y su protección</b> .....	35
Preliminar.....	35
4.1 El orden económico social.....	35
4.2 La protección del bien jurídico orden económico social .....	37

<b>Capítulo V. El principio de prohibición de doble incriminación en los ilícitos tributarios</b> .....	41
Preliminar.....	41
5.1 El fundamento constitucional del principio de prohibición de doble incriminación .....	41
5.2 Discusión doctrinaria respecto de la posibilidad de doble juzgamiento por un mismo hecho.....	44
 <b>Capítulo VI. Responsabilidad de la persona jurídica en el derecho penal tributario y el <i>compliance tributario</i></b> .....	47
Preliminar.....	47
6.1 Responsabilidad de la persona jurídica en Colombia.....	47
6.2 Extinción de dominio como instrumento procesal para la lucha contra la delincuencia económica .....	51
6.3 <i>Compliance tributario</i> . Su implementación garantiza que la empresa sea vista como una empresa transparente .....	54
 <b>Capítulo VII. Los tipos penales en blanco en el derecho penal económico-tributario y su constitucionalidad</b> .....	57
Preliminar.....	57
7.1 La noción de norma penal en blanco según Cury.....	57
7.2 El tratamiento de la norma penal en blanco desde el derecho penal económico.....	58
7.3 Discusión doctrinaria respecto de la presunta vulneración del principio de tipicidad con la consagración de la norma penal en blanco al dejar abierta la posibilidad que una norma de rango o jerarquía inferior la precise .....	58
 <b>Capítulo VIII. La carga de la prueba en los delitos económicos-tributarios y el principio constitucional de presunción de inocencia</b> .....	61
Preliminar.....	61
8.1 Algunas reglas que <i>deberíamos</i> aplicar en el desarrollo de las audiencias orales y públicas.....	61
8.2 La carga de la prueba en los delitos económicos-tributarios.....	64

<b>Capítulo IX. El delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador en Colombia. Antecedentes y análisis dogmático .....</b>	<b>73</b>
Preliminar.....	73
9.1 Antecedentes legislativos del delito de omisión del agente retenedor o recaudador.....	73
9.2 Análisis dogmático del punible de omisión del agente retenedor o recaudador.....	79
<b>Capítulo X. El delito de defraudación o evasión tributaria como delito fuente del punible de lavado de activos.....</b>	<b>117</b>
Preliminar.....	117
10.1 El carácter de delito fuente real del delito de lavado de activos al delito de defraudación o evasión tributaria en Colombia.....	118
10.2 La viabilidad o no de iniciar el proceso penal por el delito de lavado de activo aun en el evento de que el contribuyente extinga la acción penal por el delito de defraudación tributaria: corrigiendo y pagando el impuesto junto con las sanciones e intereses.....	122
<b>Capítulo XI. La investigación forense de los delitos tributarios, ¿es contaduría forense o auditoría forense?.....</b>	<b>127</b>
Preliminar.....	127
11.1 ¿Contaduría forense o auditoría forense?.....	128
11.2 El delito económico tributario en Colombia .....	134
11.3 La contaduría forense frente al delito económico tributario .....	137
<b>Capítulo XII. La obligación legal del revisor fiscal de denunciar ilícitos tributarios vs. secreto profesional .....</b>	<b>143</b>
<b>Capítulo XIII. La falta de claridad del destino de los gastos públicos como causa de la evasión tributaria .....</b>	<b>149</b>
<b>Capítulo XIV. De los criptoactivos. Evasión tributaria y lavado de activos....</b>	<b>151</b>
Preliminar.....	151
14.1 Los criptoactivos y la evasión tributaria .....	153
14.2 Los criptoactivos y el lavado de activos .....	154

<b>Capítulo XV. Una aproximación de conveniencia de contemplar el delito contable tributario en Colombia.....</b>	<b>157</b>
<b>Capítulo XVI. Potestad sancionadora de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y el derecho de defensa .....</b>	<b>161</b>
<b>Capítulo XVII. La ética. El arma idónea para combatir la corrupción y evasión tributaria.....</b>	<b>169</b>
<b>Capítulo XVIII. Los principios del sistema tributario y el ilícito de evasión tributaria.....</b>	<b>171</b>
Preliminar.....	171
18.1 Noción del derecho tributario.....	171
18.2 Los principios del sistema tributario.....	174
18.3 La evasión tributaria afecta de manera negativa al sistema tributario .....	176

## Prólogo

Con especial agrado cumpla el honroso encargo de mi discípulo Carlos Ferney Forero Hernández de escribir algunas palabras en relación con el texto *Estudios de derecho penal tributario*, que el autor entrega a la comunidad universitaria a través de estas notas universitarias.

A Carlos Ferney lo conozco desde cuando fue mi alumno en la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Ibagué, época en la que empezó a trabajar temas de derecho penal económico en el semillero que, con el apoyo de algunos profesores, hemos impulsado en esta casa de estudios. Luego tuve la fortuna de ser el director de su trabajo de grado en la Facultad, investigación en la que evidenció el fruto de sus estudios de futuro abogado y los de contador, disciplina en que la ya se había titulado. Como profesional, Carlos Ferney se vinculó como docente a la Universidad de Ibagué en donde se ha convertido en un importante investigador de temas de derecho administrativo y derecho penal económico.

Las anteriores referencias sirven para descubrir la razón de la claridad y precisión de los temas tratados en esta selección de sus apuntes, resultado de su experiencia académica no solo como docente universitario, sino como reconocido conferencista. Tiene bien claro este joven profesional el compromiso con la sociedad de compartir sus enseñanzas a través de textos como el que ahora comentamos.

En los primeros capítulos del trabajo el autor advierte la importancia de establecer una relación entre el derecho tributario y el derecho penal económico, tarea que emprende con la convicción de la estrecha vinculación de las defraudaciones contra la hacienda pública con el orden económico social, idea que comparte con algunos de los comisionados que proyectaron el Código Penal de 1980, especialmente en el anteproyecto de 1978. Para este propósito, analiza con precisión el bien jurídico protegido en el título décimo del actual Estatuto de Penas, esto es, el orden económico social. Este estudio le permitió

concluir, sin ambages, la errónea ubicación de algunos ilícitos tributarios como punibles que afectan la administración pública.

En otro aparte, el inquieto profesional del derecho acomete el estudio de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, asunto que ha ocupado la atención de los juristas en los últimos años, cuando se plantea el abandono de la fórmula del *societas delinquere non potest*, para establecer, como lo han hecho un buen grupo de países y lo aceptan reconocidos tratadista, su total responsabilidad, en especial en los ilícitos que afectan el orden económico social, el medio ambiente y el derecho laboral.

Después de agotar los asuntos más debatidos en el derecho penal tributario, tal como la existencia de tipos penales en blanco y el riesgo de la violación del principio del *Non bis in ídem*, cuando se sancionan las infracciones contra la hacienda pública tanto por el derecho administrativo sancionador como por el derecho penal, el autor se sumerge en el análisis dogmático de algunos delitos propios de la actividad desarrollada por el Estado para arbitrarse sus recursos, tales como la omisión del agente retenedor o recaudador.

Conocedor el doctor Forero de las tesis que hoy se cuestionan en la doctrina y la jurisprudencia sobre el punible de lavado de activos, en capítulo especial estudia su relación con los delitos contra la administración pública, incluidos allí desde luego los que afectan la hacienda pública y su reconocimiento como delitos fuentes de esta delincuencia, esto es, como ilícitos de los cuales pueden provenir los dineros maculados a los que se pretende dar apariencia de legalidad.

En una clara muestra del dominio de los temas tributarios, el autor enfrenta el interrogante de si la investigación forense de estos delitos es una auditoría forense o, por el contrario, una contaduría forense, decantándose, con justas razones, por esta última posibilidad.

La responsabilidad legal establecida a los revisores fiscales por el Estatuto Anticorrupción de denunciar algunos delitos que el legislador considera que lesionan en forma grave a la sociedad, como los tributarios y los que afectan en el orden económico social, entre otros, constituye otro aporte del doctor Forero en el presente trabajo.

Finalmente, el profesional del Derecho aborda una serie de temas surgidos de la realidad nacional, tales como la falta de claridad en relación con el destino de los recursos del Estado, criterio que ha servido como excusa a algunos contribuyentes para abstenerse de cancelar sus obligaciones impositivas.

Asimismo, se revisa la aparición de las criptomonedas y su factible utilización para la evasión tributaria y el lavado de activos.

Como comentario final quisiera señalar que el doctor Forero se adscribe en este trabajo a los autores que hemos sostenido la conveniencia de utilizar con mayor insistencia el derecho administrativo sancionador para reprimir comportamientos que afectan el derecho tributario, reservando para las situaciones de mayor gravedad el derecho penal, con lo cual se cumple el principio que se trata de la *última ratio*, es decir, aquel que debe aplicarse cuando fallan los demás mecanismos de control social. Por esta razón, también trabaja la conveniencia o inconveniencia de contar en el Estatuto de Penas con ilícitos como el contable tributario y la omisión del agente retenedor o recaudador de consignar las sumas retenidas o recaudadas.

Debemos entonces gratitud al doctor Forero Hernández por su importante aporte al estudio del derecho penal económico, en especial a los delitos tributarios y a la Universidad de Ibagué por estimular en sus docentes el compromiso de entregar a sus alumnos y a la sociedad en general el fruto de sus investigaciones.

Hernando A. Hernández Quintero  
Decano de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas.



## Presentación

He seleccionado varios apuntes para conformar un compendio que permita a los estudiosos del Derecho, académicos, estudiantes y al público en general conocer los distintos y enriquecedores debates que se presentan en el campo de estudio del derecho penal tributario.

Tales apuntes son el producto de la enseñanza y el aprendizaje que he desarrollado sobre el derecho tributario y derecho penal económico durante los últimos cuatro años en la Especialización en Derecho Penal, Maestría en Derecho, Diplomado en Derecho Penal económico y Financiero de la Universidad de Ibagué, así como en las conferencias del Colegio de Contadores Públicos de Colombia, Conpucol (Bogotá, Barranquilla e Ibagué). Considero que este es el espacio adecuado para agradecer a la Presidencia del prestigioso Colegio de Contadores, a cargo de la doctora Flor Estela Quiroga Mora, por sus cordiales invitaciones.

El compendio tiene tres características que lo tornan valioso: es corto, de fácil lectura y está enriquecido con un cúmulo actualizado de referencias de doctrina del derecho penal económico. Se espera pueda serle útil especialmente a los estudiantes, a quienes les agradezco por sus preguntas, por su participación y por los aportes que han servido para este texto.

Quiero manifestar mi sincero agradecimiento al maestro Dr. Hernando A. Hernández Quintero, autoridad en temas de derecho penal económico, quien a lo largo de mi trayectoria o recorrido profesional me ha enseñado a amar el Derecho y me ha demostrado lo grato del ejercicio de la profesión cuando se hace con pasión. Que Dios lo ilumine hoy, mañana y siempre.

Carlos F. Forero Hernández



## Capítulo I

# Punto de encuentro entre el derecho tributario y derecho penal. Hacia una noción de derecho penal tributario

### **Preliminar**

He sido invitado por la Presidencia del Colegio de Contadores Públicos de Colombia (Conpucol) a cargo de la doctora Flor Estela Quiroga Mora, a quien agradezco su deferencia, solicitándome tratar el tema del punto de encuentro entre derecho tributario y derecho penal. Antes de abordar el tema quiero destacar que la participación en la realización de congresos o eventos de esta envergadura para los contadores públicos y a los que están en formación (no me gusta decir estudiantes de contaduría pública, sino contadores públicos en formación) es un gran reto y bastante significativo para la academia y, por tanto, debemos aprovechar estos espacios.

En esta oportunidad abordaré la importancia de estudiar el punto de encuentro entre derecho tributario y derecho penal, la noción del derecho penal tributario y características, así como la explicación según la cual el derecho penal tributario es un derecho penal dinámico.

### **1.1 El punto de encuentro entre derecho tributario y derecho penal**

Tal punto de colisión se debe a la necesidad de realizar un análisis de manera conjunta entre el derecho tributario, como especie del género derecho económico (Forero Hernández, 2019a), y los tipos penales previstos en el derecho

penal para su protección. No se debe perder de vista que como indiscutible herramienta de control social<sup>1</sup> que se identifica, el derecho penal tiene vínculos con todo el ordenamiento jurídico (Pérez, 2003).

Los delitos económicos de orden tributario, por reunir la característica de *delitos en blanco*, hacen imposible desentrañar el contenido de la norma penal si no se nutre del reenvío a las normas de orden económico, a las del derecho tributario. De ahí la necesidad de estudiar en agrupación entre el derecho penal y derecho tributario. Por el análisis en conjunto entre estas dos áreas del derecho surge la necesidad de difundir un nuevo paradigma dentro del derecho penal económico que es el denominado derecho penal tributario. A este último, según Mejías Rodríguez desde su libro *Derecho penal tributario* (2016),

Confluyen dos órdenes normativos que contienen elementos comunes pero que responden a fines muy diferentes, el derecho tributario al reparto de las cargas públicas de acuerdo con el principio de capacidad económica, en cuanto concreción del principio de igualdad en la imposición, y el derecho penal, llamado a castigar, respetando los principios de culpabilidad e *in dubio pro reo*. (2016, p. 8)

Conviene señalar que en esta ponencia se critica la denominación “derecho tributario penal” (Plazas, 2008, p. 116), por cuanto los delitos tributarios no están en el Estatuto Tributario (Decreto 624, 1989), sino específicamente en el Código Penal (Ley 599, 2000), de ahí que la denominación adecuada es *derecho penal tributario*. Tal explicación a simple vista es comprensible, desde luego se admite cualquier crítica, pues de eso se trata.

## 1.2 La noción del derecho penal tributario

Entendemos por derecho penal tributario como el conjunto de normas jurídicas que nos enseña qué acciones u omisiones constituyen en delitos tributarios y qué sanciones se imponen bajo observancia de los principios constitucionales. Es el derecho de los delitos tributarios y de las penas.

Asociando al campo de estudio de la teoría del bien jurídico (o de la antijuridicidad), entendemos por derecho penal tributario como el conjunto de normas jurídicas que protegen la hacienda pública. Este último, la hacienda pública, es un capítulo del orden económico social, de la intervención del Estado

---

<sup>1</sup> Siguiendo a Sánchez López (2000), “el derecho penal se integra en el sistema de control social formal junto a otros grupos de normas jurídicas” (p. 10).

en la economía<sup>2</sup> (o del orden público económico, si lo prefiere). El objeto de protección del derecho penal tributario es la hacienda pública.

Aquí queremos resaltar que el derecho penal tributario no es una rama del derecho tributario, sino propiamente del derecho penal común por cuanto no es un asunto de actividad financiera del Estado o de aplicación del deber de contribuir al financiamiento del gasto público, sino de la actividad sancionadora, ora correctiva o preventiva. Igual explicación se realiza frente al derecho penal económico según la cual no puede ser considerado como una rama del derecho económico, sino del derecho penal común. A este respecto, se comparte lo explicado por Pagani citado por Rodríguez Sastre (1940) al señalar que el derecho penal tributario es una rama del derecho penal, “fruto y producto de los nuevos tiempos y de las nuevas necesidades de la organización social que toma incremento con la evolución y la intensificación de la acción del Erario en la vida del ciudadano” (p.136).

### **1.3. Características del derecho penal tributario**

El derecho penal tributario cuenta con estas características (que son las mismas de un derecho penal garantista): a) público (la función de establecer conductas punibles a ilícitos tributarios pertenece de manera exclusiva al legislador, que es la aplicación del principio de legalidad de los delitos y de las penas); b) subsidiario (el derecho penal solo debe emplearse como la *ultima ratio* de los medios de solución); c) fragmentario (parte de que no todo lo que infringe la norma ha de ser castigado con una pena y, por el contrario, solo sectores reducidos de lo que es ilícito, justifica su aplicación); d) personalísimo (la sanción solo puede imponerse a los responsables y no debe afectar a terceros ajenos a estos); y e) de acto y no de autor (se sanciona a las conductas ejecutadas por el sujeto).

Se advierte, por su parte, que hay voces en la doctrina que cuestionan la existencia de un derecho penal económico, así como de un derecho penal tributario, sobre la base del argumento según el cual el derecho penal no admite divisiones. En este texto se insiste en la conveniencia de hablar de un derecho penal tributario, que se diferencia del derecho penal común, en la medida que se encarga de combatir la delincuencia considerada especializada (de ahí la denominación que utiliza la doctrina *delincuencia económica*) que realiza

---

<sup>2</sup> Según Hernández Quintero (1991) la intervención del Estado en la economía “es el conjunto de normas con las cuales se pretende regular y delimitar la autonomía de los particulares a fin de garantizar el logro de los intereses de la comunidad, esto es, el bien común” (p. 21).

conductas nocivas contra la hacienda pública y que, a su vez, generan graves perjuicios a la economía (o al orden económico social).

No sobra mencionar que tanto el derecho penal económico como el derecho penal tributario deben ser reconducidos en gran parte a un mismo ámbito del derecho penal común, a sus reglas dogmáticas y principios generales. De hecho, para el estudio del derecho penal tributario el legislador y la doctrina deben utilizar no solo a los principios del derecho penal común, de la criminología, de la sociología criminal y del procesal penal respecto de la persecución y sanción del delito, sino también a los aportes del derecho tributario (o de la ciencia tributaria). Por eso tiene razón el maestro Hernández Quintero, en una de las conversaciones del Grupo de Estudios de Derecho Penal Económico GEDPE, al advertir que no se puede comprender el derecho penal económico sin conocer la noción del derecho económico, entendiendo por este último como el derecho de la dirección e intervención del Estado en la economía.

La experiencia ha demostrado, y seguirá demostrando, que el legislador está tipificando como conductas punibles a muchos ilícitos tributarios sin tener en cuenta el respeto del carácter de *ultima ratio* del derecho penal, cuando en verdad estos ilícitos son perfectamente controlables por vía del derecho administrativo sancionador, controlados como infracciones tributarias administrativas, tal como lo ha venido haciendo y sin dificultad la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (Forero Hernández, 2019b). Este es otro ejemplo de una deficiencia (o de una inadecuada, para algunos) política criminal en Colombia. Sobre el respeto del carácter de *ultima ratio*, se comparte lo explicado por Cahn-Speyer Wells (2002) al concluir que

Si se adopta la criminalización tributaria debe respetarse en todos los casos el principio de “ultima ratio” del derecho penal. La criminalización de las infracciones tributarias solo puede ser justificable en cuanto se trate de conductas con respecto a las cuales esté plenamente demostrado que el derecho administrativo sancionador no ha sido suficientemente efectivo, por causas no atribuibles a la labor de fiscalización y control que debe ejercer una administración eficiente. La punición tributaria no debe surgir para suplantar o disimular las fallas evidentes de gestión de la administración tributaria en la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales [...]

Debe evitarse la elevación de infracciones administrativas a delito en todos aquellos casos en que se atiende a criterios meramente cuantitativos o formales y no a los cualitativos, de manera que no se incurra en el riesgo que las autoridades fiscales efectúen denunciar penales con la sola aspiración de recaudar la deuda

tributaria, olvidándose que estas solo deben ser procedentes a fin de lograr la penalización de una conducta disvaliosa penal. (pp. 40-41)

No respetar el carácter de *ultima ratio* del derecho penal contraría también la recomendación que la Asociación Internacional de Derecho Penal consignó en su XIII Congreso Internacional celebrado en El Cairo, según la cual “Normalmente, debería fomentarse la introducción de medios administrativos y civiles (mercantiles) antes de incriminar determinados actos u omisiones perjudiciales para la vida económica” (Hernández Quintero, 2018, p. 555).

De esta manera, ante la tipificación como conductas punibles a ilícitos tributarios que han sido controlados sin dificultad por vía del sancionador tributario podríamos estar hablando de la existencia del fenómeno de la huida del derecho administrativo sancionador tributario hacia el derecho penal tributario. Desde luego no estamos diciendo que el derecho administrativo sancionador tributario se está desapareciendo y mucho menos afirmar que está en crisis, sino que aludimos a la evidente aplicación, y con mayor rigor, del derecho penal para controlar ilícitos tributarios, como si el derecho penal fuera la primera instancia del control social.

Es precisamente que el citado Grupo de Estudios, el cual lo dirige el maestro Hernández Quintero, insiste que en Colombia se debe fortalecer o ampliar el campo de aplicación del derecho administrativo sancionador y con ello contribuye el respeto del carácter de *ultima ratio* del derecho penal que tanto habla la doctrina. Por lo anterior tiene razón Mejías Rodríguez (2016) al señalar que

La criminalización por tanto de las infracciones tributarias se debe llevar a cabo respetando las exigencias previas de un Estado social de derecho, contribuyendo al logro de una política criminal, admisible precisamente, en un Estado que pretenda jerarquizar por igual sus notas democráticas, caso contrario ante el riesgo de que se desnaturalice su punición, es mejor que dichas infracciones permanezcan en la órbita de un sistema administrativo sancionatorio, siempre y cuando este contenga un similar estructura de garantías para el concernido de la pretensión tributaria. (p. 29)

#### **1.4 El derecho penal tributario es un derecho penal dinámico**

Finalizo mi intervención con la explicación según la cual el derecho penal tributario es un derecho penal dinámico por cuanto es dependiente de la política tributaria, herramienta económica que permite estudiar el equilibrio entre lo recaudado por los tributos y los gastos públicos (Forero Hernández, 2019a), la

cual hace parte de la política económica, herramienta económica que utiliza el Estado para dirigir la economía (Forero Hernández, 2019a), que es bien variable. Si la doctrina atestigua que el derecho tributario ha evolucionado el derecho penal también lo es y de manera veloz, tal como lo demuestra la historia. Por tal razón, ambas áreas del derecho deben ser vistos como regímenes jurídicos dinámicos, adecuándose a las necesidades de cada período, atendiendo a la realidad social y económica. De ahí que el derecho penal tributario que estudia en conjunto el derecho penal y el derecho tributario debe ser considerado como un derecho penal dinámico.

Es por eso que el profesor Hernández Quintero, en la presentación a la quinta edición de su libro *Los delitos económicos en la actividad financiera* (2015), ha concluido que el derecho penal económico, que dentro de este se encuentra el derecho penal tributario, se ha convertido en una de las ramas más dinámicas del derecho

[...] porque las variaciones constantes en los fenómenos económicos obligan al legislador a renovar y modificar las normas con las que se pretende ordenar esta actividad y desde luego, sancionar, a quienes se apartan de los lineamientos del Estado en esta materia. (Hernández Quintero, 2015, p. 35)

En sentido coincidente lo explica Ventura González desde su obra *Nociones generales sobre derecho penal económico* (1998), al señalar que “el derecho penal económico es un derecho dinámico, variable y dependiente de la política del país donde se aplica” (p.30). De esta manera, debido a los evidentes cambios de la sociedad, como las costumbres, las normas formas de contratación y sus consiguientes riesgos, las conductas delictivas, la tecnología, la globalización, etc., el derecho penal económico no puede ser ajeno a estos cambios, no puede ser la excepción. Es tanto que la doctrina se está hablando con frecuencia de un derecho penal postmoderno.

## Referencias

Cahn-Speyer Wells, P. (2002). Legitimidad de la criminalización de algunas infracciones tributarias y condiciones mínimas para su establecimiento. *Revista 52 del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 33-48.

Colombia. Ley 599 del 2000. Por el cual se expide el Código Penal.

Constitución Política de Colombia (1991). Colombia: Ediciones Legis.

Decreto 624 de 1989. (30, marzo de 1989). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

- Forero Hernández, C. (2019a). Derecho tributario, ¿derecho administrativo o derecho económico? *Dos mil tres mil*, 21. <https://doi.org/10.35707/dostresmil/2101>
- Forero Hernández, C. (2019b). El delito de omisión del agente retenedor o recaudador en Colombia, ¿un delito socioeconómico? En *Aspectos actuales del derecho penal económico en Colombia* (pp. 65-110). Ibagué: Ediciones Unibagué.
- González, V. (1998). *Nociones del derecho penal económico*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Cuyo.
- Hernández Quintero, H. A. (1991). *Delitos económicos en la actividad financiera*. Bogotá: Ediciones Escuela Rodrigo Lara Bonilla.
- Hernández Quintero, H. A. (2015). *Los delitos económicos en la actividad financiera*. Bogotá, Colombia: Ediciones Editorial Ibáñez.
- Hernández Quintero, H. A. (2018). *Los delitos económicos en la actividad financiera*. Bogotá, Colombia: Ediciones Grupo Editorial Ibáñez.
- Mejías Rodríguez, C. A. (2016). *Derecho penal tributario*. Bogotá: Ediciones Leyer.
- Pérez Pinzón, Á. O. (2003). *Introducción al derecho penal*. Bogotá: Ediciones Ibáñez.
- Plazas Vegas, M. A. (2008). Relación entre el derecho de la hacienda pública y el derecho tributario. Diversas clasificaciones del derecho tributario. En *La autonomía del derecho de hacienda pública y del derecho tributario: reflexiones sobre su autonomía* (pp. 79-119). Bogotá, Colombia: Ediciones Universidad del Rosario.
- Rodríguez Sastre, A. (1940). Derecho penal financiero: el delito tributario. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* 6(131-142), 111-144.
- Sánchez López, V. (2000). *Breves notas sobre la introducción al estudio del derecho penal*. Ibagué: Ediciones Unibagué.



## Capítulo II

# Derecho penal económico-tributario y política criminal en Colombia

### **Preliminar**

En esta oportunidad, por invitación de la presidenta del Colegio de Contadores Públicos de Colombia (Conpucol) sede Ibagué, a cargo de la doctora Rocío del Pilar Chavarro Gutiérrez, me corresponde hablar, eso sí no a profundidad, sobre el derecho penal económico-tributario y política criminal (Forero-Hernández, 2020). Preparé este tema relacionándolo con el derecho penal porque la presidenta me había advertido que los destinatarios de la Jornada se encuentran también abogados y abogados-contadores. La ponencia está dividida en dos partes: la primera, aspectos generales del derecho penal económico y, la segunda, política criminal en materia de delitos económicos-tributarios.

### **2.1 Derecho penal económico: aspectos generales**

Sea lo primero señalar que no podemos olvidar que en nuestro país existe una tendencia exagerada, tal como lo ha demostrado la experiencia, de expedir nuevos tipos penales. Este es un fenómeno que forma parte del llamado populismo punitivo (Hernández Quintero, 2011). En relación con la creación de delitos de orden económico, en la práctica se ha evidenciado que el legislador ha hecho una rigurosa tarea de incluir el tema económico en el ordenamiento penal, a pesar de que se tiene al derecho penal como la *ultima ratio* del ordenamiento jurídico (como la última instancia de los demás mecanismos de control social).

La inclusión del tema económico (incluye lo tributario) en el ordenamiento penal se da porque a medida que va avanzando la sociedad surgen nuevas

conductas contra intereses básicos de la organización social y económica y, por tanto, dichos intereses merecen ser protegidos. Es por esto que ha surgido una rama especial del derecho penal común, denominado *derecho penal económico* (Feijoo, 2012), que su misión básica es la protección de la Constitución Económica (Fabián, 2012). La Corte Constitucional, en la Sentencia C-224 de 2009, ha considerado que la finalidad del derecho penal económico “es la protección del orden económico social del Estado sobre el comportamiento delictivo” (p. 39).

Respecto de la noción del derecho penal económico, el catedrático Bajo Fernández, citado por el maestro Hernández Quintero (2018), ha definido esta rama del derecho penal común en dos sentidos: a) en sentido estricto, como el conjunto de normas penales que protegen el orden económico entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía; b) en sentido amplio, entendido como el conjunto de normas penales que protegen el orden económico, entendido como regulación de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios. Esta explicación la ofrece también la Corte Constitucional en la citada Sentencia C-224 como “el conjunto de normas jurídicas penales que protegen el orden económico social” (p. 39).

Pérez Pinzón (2009) lo define como “aquel que estudia particularmente las infracciones contra el orden económico, al que en algunas oportunidades se añade lo social para aludir a la organización económico-social o al orden socioeconómico de un país” (p. 32). Bernate Ochoa (2006), por su parte, identificó una noción muy compartida en España e Italia respecto del derecho penal económico, entendiendo por este como “la rama del derecho penal que se encarga del estudio de la delincuencia económica” (p.15).

Como se evidenció, del derecho penal económico se han dado tantas nociones como autores se han ocupado del tema. De manera sencilla, entendemos por derecho penal económico como la rama del derecho penal que nos enseña qué acciones u omisiones constituyen en delitos económicos y qué sanciones se imponen. El delito económico es el principal objeto de estudio de esta rama del derecho penal. Aquí es importante seguir las enseñanzas del argentino Ventura González (1998), quien señala que para el estudio del derecho penal económico la legislación y la doctrina deben recurrir no solo a los principios del derecho penal, sino también a los aportes de las ciencias económicas.

## **2.2 Política criminal en materia de delitos económicos-tributarios**

Del estudio del derecho penal económico surge también la importancia de la existencia de una adecuada política criminal, pues a través de ella permite analizar

la conveniencia de establecer nuevos tipos penales en el Código Penal colombiano, pero, se repite, que sea una adecuada política criminal. Entendiendo por política criminal “el conjunto de medidas de que se vale el Estado para enfrentar la criminalidad y la criminalización” (Pérez Pinzón, 1994, p. 121). Ha de reconocer que Franz von Liszt (citado por Muñoz Conde, 2012) ha establecido las dos maneras de comprender la política criminal: a) como compendio sistemático de los medios eficaces en la lucha contra el crimen, cuya titularidad está en cabeza del Estado; y b) como una actividad científica dirigida a la valoración y crítica del derecho penal vigente y a la proposición de futuros contenidos.

En este orden, la política criminal es el mecanismo que viabiliza la aplicación del derecho penal, a través del cual se formaliza el control social<sup>3</sup> respecto de comportamientos delictivos; realiza un seguimiento de manera constante de las alternativas orientadas para la prevención y sanción de los delitos.

En la actualidad, la Fiscalía General de la Nación tiene a su cargo una buena parte del diseño y ejecución de la política criminal, dado que es la institución que en la práctica impulsa las investigaciones sobre los hechos que revistan las características de conducta punible (Calle, 2010). Dicha política debe estar dirigida, siempre, a conjurar los daños y ataques graves a los bienes o intereses jurídicos (Buitrago Ruiz & Monroy Victoria, 2011).

Se culmina mi charla con advertir que no podemos perder de vista las críticas acerca de la política criminal que ha tomado nuestro legislador, como es el caso, por ejemplo, incluir o ubicar ciertas conductas delictivas dentro de los Títulos que no corresponden; a manera de ejemplo, el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador (Ley 599, 2000, artículo 402) que, a mi juicio, se comporta como un delito socioeconómico, y no como delito contra la administración pública como lo ha establecido el legislador y, por tanto, debe estar dentro del Título X de los *Delitos contra el orden económico social*. Es de esa manera que contribuye a facilitar una mejor interpretación.

Encontramos otras críticas a la política criminal de nuestro país: el aumento de penas (Sánchez, 2014) y la de concebir al derecho penal como mecanismo de cobro (Molina Arrubla, 2006). Uno de los tantos ejemplos de la primera, la de la Ley 890 de 2004 (que modifica el Código Penal), que en un solo artículo aumentó el mínimo y el máximo para todos los delitos (artículo 14), sin tener en cuenta la aplicación del principio de proporcionalidad de la pena

---

<sup>3</sup> Se debe tener en cuenta que “el derecho penal se integra en el sistema de control social formal junto a otros grupos de normas jurídicas” (Sánchez, 2000, p. 10).

y del delito. Ejemplo de la segunda, es decir, utilizar al derecho penal como mecanismo de cobro, el del parágrafo del artículo 402 del Código Penal, el cual señala la posibilidad de extinguir la acción penal del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador con el simple pago o compensación de las sumas adeudadas (junto con los intereses y sanciones).

## Referencias

- Bernate Ochoa, F. (2006). *Estudios de derecho penal económico*. Bogotá: Ediciones grupo Editorial Ibáñez.
- Buitrago Ruiz, Á. M. & Monroy Victoria, W. (2011). Delitos contra el orden económico y social. En *Lecciones de derecho penal. Parte especial (2.ª Ed.)* (pp.719-730). Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia.
- Calle, J. M. (2010). *La justicia que necesita Colombia. Diagnóstico y propuestas (1.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Legis.
- Colombia. Ley 599 del 2000. Por la cual se expide el Código Penal.
- Colombia. Ley 890 del 2004. Por la cual se modifica y adiciona el Código Penal.
- Constitución Política de Colombia (1991). Colombia: Ediciones Legis.
- Fabián Caparros, E. A. (2012). Bienes jurídicos colectivos y bienes jurídicos socio-económicos. *Cuadernos de derecho penal económico*, (6), 13-36.
- Feijoo Sánchez, B. (2012). Fundamentos de la responsabilidad penal empresarial individual. En *Derecho penal de la empresa (1.ª Ed.)*, (pp. 133-164). Madrid, España: Ediciones EDIAR.
- Forero Hernández, C. F. (marzo, 2020). *Política criminal y el derecho penal tributario*. Conferencia en Colegio de Contadores de Públicos de Colombia (Conpucol), Ibagué.
- González, V. (1998). *Nociones generales sobre derecho penal económico (1ª Ed.)* Buenos Aires: Ediciones Jurídicas CUYO.
- Hernández Quintero, H. A. (2011). Evolución del derecho penal financiero en Colombia. *Reflexiones jurídicas y políticas* (3), 55-90.
- Hernández Quintero, H. A. (2018). *De los delitos económicos en la actividad financiera (8.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Editorial Ibáñez.
- Molina Arrubla, C. M. (2006). *Responsabilidad penal de los administradores de empresas (1.ª ed.)*. Medellín: Ediciones Biblioteca jurídica DIKÉ – Universidad Católica de Colombia.
- Muñoz Conde, F. (2012). La herencia de Franz von Liszt. *Revista penal México*, 57-73.
- Pérez Pinzón, A. O. (1994). *Curso de criminología (3.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones FORUM PACIS.

- Pérez Pinzón, A. O. (2009). Los principios del derecho penal y el derecho penal económico. En *Estudios de derecho penal económico*, (pp. 27-97). Ibagué, Colombia: Ediciones Unibagué.
- Sánchez Herrera, E. M. (2014). *Derecho penal constitucional (1.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia.
- Sánchez López, V. (2000) *Breves notas sobre la introducción al estudio del derecho penal*. Ibagué: Ediciones Unibagué.
- Sentencia C-224 (2009). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Jorge Iván Palacio Palacio.



## Capítulo III

# El bien jurídico en el derecho penal tributario

### **Preliminar**

El tema que se me encomendó por amabilidad del profesor Sergio Luis Mondragón Duarte para desarrollar en el Primer Congreso Internacional: *Reflexiones contemporáneas entre el derecho penal y derecho administrativo versa sobre el bien jurídico en el derecho penal tributario*. Agradezco al coordinador de este evento por su cordial invitación, así como a los demás conferencistas que nos visitan de otros países por haber acompañado este importante e inolvidable congreso. La ponencia está distribuida en dos partes: la primera, la noción del bien jurídico y sus funciones y, la segunda, el bien jurídico a proteger por los delitos tributarios.

### **3.1 El bien jurídico. Noción, funciones y clasificación**

Comienzo por señalar que ha de entenderse por bien jurídico, según Molina Arrubla desde su reconocida obra *Delitos contra la administración pública* (2003), como “un valor social que, por su trascendencia y significado para la pervivencia del grupo social, en cuanto tal, el legislador ha considerado necesario proteger con la norma jurídica” (p.17). En el derecho penal colombiano la determinación del bien jurídico se encuentra consagrada en la antijuridicidad (Ley 599, 2000, artículo 11). Así que la teoría del bien jurídico está asociada con la teoría de la antijuridicidad, como elemento esencial de toda conducta punible. Sobre el estudio de la antijuridicidad en la teoría del bien jurídico, el profesor Lozano Delgado (2011) con su acostumbrada sapiencia nos indica lo siguiente:

Pero el bien jurídico tutelado no limita la presencia e incidencia al estadio de la tipicidad, al contrario, bien importante lo es, por ejemplo, su consideración en el plano de la antijuridicidad. Entendida esta como un juicio de valor en la medida en que lesiona o pone en peligro, sin justa causa, el interés jurídico tutelado, es fácil entender que la ausencia de este bien protegido inhibirá el análisis de lo antijurídico. (p. 15)

Se coincide por quienes afirman que el principio trascendental de la política criminal se encuentra en el principio de exclusiva protección de bienes jurídicos, el cual el derecho punitivo solo debe intervenir si amenaza una lesión o peligro a determinados bienes jurídicos (Penilla, 2018). Es por ello que no es conveniente tutelar penalmente conductas que no impliquen una lesión o amenaza a bienes jurídicos. Se debe tener en cuenta que los bienes jurídicos tienen titulares específicos que pueden ser los sujetos individualmente considerados, la sociedad o, incluso, el Estado.

Se afirma que con la Constitución Política de 1991 la teoría del bien jurídico se encuentra constitucionalizada. Debe ser estudiada con el fenómeno de la constitucionalización del derecho la cual se identifica con el sometimiento a la Constitución Política, así como la protección efectiva de los derechos inherentes a los asociados (Forero Hernández, 2020). Si la doctrina concluye que el derecho penal está constitucionalizado, la teoría del bien jurídico también lo está. Creemos que de esta explicación no hay discusión, desde luego se admite cualquier crítica, pues de eso se trata. De esta manera, el derecho penal debe someterse en su aplicación e interpretación a las disposiciones constitucionales. Tomamos partido por una legitimación del derecho penal tributario a partir de los principios constitucionales, soportando en ellos las bases de configuración de los derechos fundamentales, los que a su vez imponen la protección de bienes jurídicos.

El estudio del bien jurídico cumple ciertas funciones tales como: a) función de límite al poder punitivo del Estado (el derecho penal está llamado a reprimir únicamente a determinadas conductas que ponen en riesgo o lesionen bienes jurídicos), b) función sistemática (alude a la clasificación y organización de los diversos tipos penales en distintos grupos, conforme a los bienes jurídicos afectados), c) función interpretativa o exegética (su estudio permite esclarecer el sentido propio de los tipos penales), d) función de criterio para la determinación de la pena (alude a que las penas deben ser condicionadas a la mayor o menor afectación de bienes jurídicos), e) función de garantía (hace

referencia a que los tipos penales están llamados a proteger única y exclusivamente bienes jurídicos en el marco de un Estado social de derecho) y f) función crítica (su estudio permite determinar si los tipos penales están orientados a proteger bienes jurídicos o si por el contrario se encuentra fallando por defecto o por exceso).

Es de resaltar que la literatura expone varias clases de bienes jurídicos de suma importancia para su estudio y aplicación como son: a) bienes jurídicos individuales o básicos (inciden en las relaciones microsociales de los individuos), b) bienes jurídicos colectivos (inciden en las relaciones macrosociales de los individuos), c) bienes jurídicos institucionales (aluden al adecuado funcionamiento de las instituciones básicas del Estado) y d) bienes jurídicos de control (tendientes a garantizar el poder y el control del Estado).

Estas clases de bienes jurídicos no deben ser confundidos con la explicación de los tipos penales según el bien jurídico tutelado como: 1) tipos penales mono-ofensivos (aquellos que protegen un interés de especial protección), 2) tipos penales de peligro (aquellos que amenazan un bien sin que se genere la lesión efectiva), 3) tipos penales de lesión (aquellos que generan una disminución o destrucción del bien jurídico), 4) tipos penales de conducta instantánea (aquellos que la afectación del bien jurídico se produce de manera inmediata con una única conducta), 5) tipos penales de conducta permanente (aquellos que la afectación del bien se produce de manera continua, es decir, prolongada con el tiempo). Varios delitos económicos (se incluyen los tributarios) tienen el carácter de ser delitos pluriofensivos, dado que afectan a más de un bien jurídico protegido.

### **3.2 El bien jurídico a proteger por los delitos tributarios**

Abordados los aspectos generales sobre el bien jurídico, en el Grupo de Estudios de Derecho Penal Económico, GEDPE, dirigido por el maestro Hernando A. Hernández Quintero, se ha discutido si el bien jurídico a proteger por los delitos tributarios es la hacienda pública o es el orden económico social en razón a la característica de delito pluriofensivo. Entendemos por delito tributario como “aquel ilícito que vulnera o ponga peligro la hacienda pública” (Forero Hernández, 2019, p. 98). En principio, se ha concluido que es la hacienda pública<sup>4</sup> como el bien protegido por los delitos tributarios, la cual estudia los ingresos y egresos públicos

---

<sup>4</sup> La hacienda pública estudia el tributo desde la perspectiva económica-financiera, es decir, mira al tributo como un medio financiero o de satisfacción de las necesidades generales (ingreso-gasto). El derecho tributario, en cambio, analiza el tributo desde una perspectiva jurídica, es decir, mira el tributo como una obligación

y que tiene fundamento constitucional a partir del Título XII de la Constitución Política, *del régimen económico y de la hacienda pública*.

Se resalta que en la hacienda pública no se estudian solamente los ingresos públicos, también se analizan los egresos públicos. En el mismo sentido entiende Mejías Rodríguez a partir de libro *Derecho penal tributario* (2019), al señalar que la hacienda pública debe ser estudiada como sistema de ingresos y realización de gastos:

Y, por último, la hacienda pública, que es, según nuestro criterio, el verdadero bien jurídico tutelado, pero no entendido como algo estático, sino dinámico, valorado como sistema de recaudación de ingresos y realización de gastos. Se protege –como dice Berdugo (1994)– algo más que un patrimonio de titularidad estatal, estamos ante un bien jurídico difundido del que somos titulares todos los miembros de la sociedad, ya que la no recaudación de lo debido o la realización incorrecta del gasto público, repercute negativamente sobre los beneficiarios que cada ciudadano espera obtener de la actuación del Estado en la vida social. (Mejías, 2019, p. 45)

La Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, también dio a entender que el bien jurídico de los delitos tributarios es el tesoro público, las rentas del erario y estos sin duda hacen parte del campo de estudio de la hacienda pública, que a su vez es un capítulo del orden económico social. Advirtiendo, además, que no solamente son las finanzas públicas que resultan afectadas por la realización de la conducta punible, sino también el orden económico social. Es pertinente acudir a un apartado de una providencia, citada por el jurista Viveros Castellanos desde su libro *Derecho Penal Especial casuístico* (2019) sobre el bien jurídico en los delitos tributarios:

La ubicación de este comportamiento dentro de los punibles contra el orden económico y social lo es porque el bien jurídico protegido es el tesoro público, las rentas del erario, los recursos económicos que este capta, el cual, por causa de las infracciones analizadas se ve defraudado y disminuido. Mas no son exclusivamente las finanzas públicas las que se afectan con la ocurrencia de tales conductas, sino también el orden social, dado que es la colectividad en su conjunto la que deja de percibir los beneficios que reporta la captación de ingresos con destino a los servicios de educación, salud y obras de asistencia pública, pues cuando se omite realizar la transferencias legales o se ejerce ilícitamente una actividad

---

jurídica a cargo del contribuyente y a favor del Estado (ingreso), producto del ejercicio de la coactividad impositiva.

establecida como arbitrio rentístico, se está impidiendo la debida aplicación del gasto social y se atenta contra la comunidad destinataria de los servicios que por mandato constitucional debe prestar el Estado. (Viveros, 2019, p. 233)

En ese sentido, el derecho penal tributario protege la hacienda pública y, a su vez, el orden económico social, en la medida en que con la realización de los ilícitos tributarios no solo afectan la hacienda pública sino además al orden económico, las reglas de intervención del Estado en la economía. De ahí la necesidad de difundir, que siempre hemos insistido, un nuevo paradigma dentro del derecho penal económico que es el derecho penal tributario.

Pero desafortunadamente en el Código Penal colombiano no se encuentra este bien jurídico de hacienda pública. Por lo anterior, el citado Grupo de Estudios se vio en la necesidad de difundir la propuesta jurídica que es la conveniencia de crear un nuevo Capítulo con la denominación delitos tributarios o delitos contra la hacienda pública dentro del Título X del Código Penal, de los delitos contra el orden económico, para los distintos delitos tributarios que se encuentran en diferentes Títulos del Código Penal y con ello contribuir a una mejor interpretación y aplicación de los tipos penales de dicha naturaleza. Se explica, de esa manera, por cuanto el derecho penal tributario se comporta como un capítulo del derecho penal económico.

Empero, después de tantos debates se ha concluido también que, con la realización o comisión de los delitos tributarios, en verdad terminan afectando a la economía, a las reglas de dirección e intervención del Estado en la economía. De hecho, estos ilícitos hacen que dificulte el cumplimiento de manera adecuada de las políticas tributarias (o políticas económicas). Tales comportamientos ilícitos tributarios en principio afectan a la hacienda pública, pero terminan afectando a la economía, dificultando al Estado a cumplir sus propósitos en la economía, sus tareas de dirección e intervención en el mercado. Fomentando, además, el déficit fiscal (donde los gastos públicos realizados superan a los ingresos públicos) con todas sus negativas consecuencias. De ahí que estos ilícitos deben ser vistos o estudiados como delitos económicos en sentido estricto, en cuanto afectan a la dirección e intervención del Estado en la regulación jurídica de la economía, y no a la producción, distribución de bienes y servicios (que es propia de la noción de delito económico en sentido amplio).

De esta manera, al no crear un nuevo Capítulo para los delitos tributarios, no resulta desacertado si ubicamos estos ilícitos fiscales dentro del Título X del Código Penal, se repite, de los *delitos contra el orden económico*. Lo anterior

implica que los delitos tributarios serán estudiados dentro del derecho penal económico, más cuando los ilícitos tributarios poseen el alcance o contenido económico, de ahí la denominación que utilizamos en algunas oportunidades *delitos económicos tributarios*.

## Referencias

- Colombia. Ley 599 del 2000. Por el cual se expide el Código Penal.
- Constitución Política de Colombia. (1991). Colombia: Ediciones Legis.
- Forero Hernández, C. F. (2019). El delito de omisión del agente retenedor o recaudador en Colombia, ¿un delito socioeconómico? En *Aspectos actuales del derecho penal económico en Colombia* (pp. 65-110). Ibagué: Ediciones Unibagué.
- Forero Hernández, C. F. (2020). *El acto administrativo*. Bogotá: Ediciones Ibáñez.
- Lozano Delgado, J. A. (2011). El bien jurídico tutelado en los delitos contra el orden económico. En *Cuadernos de derecho penal económico*, (5), 13-26. Ibagué: Ediciones Unibagué.
- Mejías Rodríguez, C. A. (2016). *Derecho penal tributario*. Bogotá: Ediciones Leyer.
- Molina Arrubla, C. M. (2003). *Delitos contra la administración pública*. Bogotá: Ediciones Leyer.
- Penilla Rodríguez, A. (2018). *El bien jurídico en el derecho penal económico*. Montevideo: Ediciones IBdeF.
- Viveros Castellanos, Y. (2019). *Derecho penal especial. Casuístico II*. Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley.

## Capítulo IV

# El bien jurídico orden económico social y su protección<sup>5</sup>

### Preliminar

En este informe se analiza el bien jurídico orden económico social y su protección. Se plasma la conclusión según la cual el derecho penal común cumple una función de protección de bienes jurídicos, entre ellos el del orden económico social.

### 4.1 El orden económico social

Uno de los temas más socializados en el campo de estudio del derecho económico corresponde al orden económico social, específicamente al hablar de la Constitución Económica<sup>6</sup> (Tardío, 2012). También ha sido estudiado a profundidad en el derecho penal económico al tratar de los bienes e intereses jurídicos protegidos (Lozano, 2011).

Corresponde señalar que el derecho penal económico o derecho penal socioeconómico (Echavarría, 2018), no es una rama del derecho económico, sino propiamente del derecho penal común, pues, tal como lo explica Bernate Ochoa (2007), el derecho penal económico es “la rama del derecho penal que se encarga del estudio de la criminalidad económica” (p. 14). Es entonces

---

<sup>5</sup> Este texto corresponde a una de las clases del módulo Derecho penal económico y delitos tributarios en la Especialización en Derecho Penal de la Universidad de Ibagué. El autor manifiesta su sentimiento de agradecimiento a la coordinación del citado posgrado, a cargo de la doctora Sandra Bibiana Vargas Castro, por su cordial invitación.

<sup>6</sup> Algunos han afirmado que el derecho penal económico protege la Constitución Económica, otros consideran que no lo es, en verdad protege la intervención del Estado en la economía.

el derecho penal económico, como explica Fernández Carrasquilla (1992), “un derecho penal especial” (p. 56). Esta rama del derecho es un derecho dependiente de la política económica del país donde se aplica (González, 1998) y, por tal razón, es un derecho dinámico (Vervaele, 2011). Del derecho económico, algunos lo definen como el derecho de la intervención del Estado en la economía (Forero Hernández, 2019) o como aquella “política económica legislada” (Dell’Isola, 2009, p. 166).

El bien jurídico protegido de orden económico social ha sido estudiado en la doctrina autorizada y también en la jurisprudencia. El maestro Hernández Quintero (2018), por ejemplo, con su acostumbrada claridad y su autorizado criterio, ha explicado que comprende el bien jurídico de los delitos contra el orden económico social todas las conductas que afectan la actividad, o acción, intervencionista del Estado en la economía (sentido estricto).

De lo anterior surge la estrecha relación del mencionado bien jurídico con la institución intervención del Estado en la economía que se encuentra en el artículo 334 de la Constitución Política y esta institución también forma parte del campo de estudio del derecho económico, tal como lo ha explicado el recién fallecido Vidal Perdomo (2004). La intervención del Estado en la economía es entendida, de acuerdo con Hernández Quintero (1991), como “el conjunto de normas con las cuales se pretende regular y delimitar la autonomía de los particulares a fin de garantizar el logro de los intereses de la comunidad, esto es, el bien común” (p. 21). Dicha intervención se traduce en el desarrollo de la fórmula Estado social de derecho (Tardío, 2012).

La intervención del Estado en la economía está precedida y acompañada, siempre, de la supervisión o vigilancia del mercado, dado que la economía no funciona por sí misma sin la existencia y la acción previa del Estado, se requiere por supuesto de unas precisas reglas y adecuadas instituciones. El Estado es el encargado de establecer las reglas y de corregir las distorsiones del mercado. Por lo anterior, dicha intervención se comporta en una garantía indispensable para un Estado social de derecho como el nuestro.

Por otro lado, la Corte Constitucional en varias ocasiones también ha señalado que el bien jurídico orden económico social se encuentra relacionado con la intervención del Estado en la economía; explicando, además, que en la Constitución consagran parámetros que debe seguir el Estado para intervenir en la economía, con la finalidad de garantizar el orden público económico (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-122, 1997). Se entiende por este último (orden público económico) como “el sistema de organización y

planificación general de la economía instituida en un país” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-083, 1999, p. 6); en otras palabras, como aquel conjunto de medidas jurídicas que dirigen la economía.

#### **4.2 La protección del bien jurídico orden económico social**

En lo que tiene que ver con la protección del mencionado bien jurídico, para llevar a cabo dicha tarea Colombia cuenta con dos ordenamientos jurídicos: a) administrativo y b) jurisdiccional. En el primero se encuentra el derecho administrativo sancionatorio<sup>7</sup> (Mejía, 2011) y en el segundo el derecho penal, específicamente el derecho penal económico (Hernández Quintero, 2018). Ambos son especies del género derecho punitivo (Zornoza Pérez & Muñoz Martínez, 2010).

El derecho administrativo sancionatorio es una disciplina autónoma e independiente del derecho penal económico (Ossa, 2009); ambos están sometidos, siempre, a los principios de orden constitucional (Mejía, 2009). Ambos, de acuerdo con Vervaele (2011) se convergen, porque el derecho administrativo sancionatorio se parece cada vez más al derecho penal, pero, aquí la diferencia, la sanción no es impuesta por un juez sino por la administración, eso sí con todas las garantías del debido proceso (garantizar el derecho de defensa, que es fundamental). Importante es anotar que el derecho penal se caracteriza como la *ultima ratio* que debe utilizar el legislador para el control social (Pérez, 2009). En sentido coincidente explica Fernández Carrasquilla (1992), al señalar que “el derecho penal debe entrar en acción únicamente cuando fallan o aparecen claramente insuficientes los recursos sancionatorios de las otras ramas del derecho” (pp. 51-52).

En relación con lo anterior, por ser independientes lo uno y lo otro, o más bien por tratarse de procedimientos totalmente distintos, un mismo hecho puede ser sancionado como delito (delito tributario, por ejemplo) y contravención administrativa (infracción administrativa tributaria, por ejemplo) a la vez, y para nada vulnera el principio constitucional *non bis in ídem*, de la prohibición de ser juzgado dos veces por el mismo hecho (Ramírez Barbosa, 2006). Empero, la procedencia de realizar varios procesos por unos mismos hechos es criticada por Bernate Ochoa (2007), quien señala que la permisión de adelantar varios juicios por unos mismos hechos “supone un desgaste para la Administración de Justicia y para el mismo procesado que realmente es innecesario,

---

<sup>7</sup> En este se encuentra el derecho administrativo sancionador tributario, por ejemplo.

teniendo en cuenta que, en nuestro medio, el juez penal puede imponer las mismas sanciones que se impondrían en el proceso administrativo” (pp. 38-39).

De esta manera, las normas jurídicas penales, también las administrativas, son elaboradas, siempre, para proteger determinados bienes o intereses jurídicos. Por eso tiene razón el tratadista Urbano Martínez, citado por la profesora Solano de Ojeda (2012), al señalar que la tarea de protección del derecho penal trasciende la guarda de los bienes jurídicos; su labor, es decir, la protección, es la de reafirmar los valores más relevantes de la sociedad.

Se tiene, entonces, que el derecho penal común cumple una función de protección de bienes jurídicos, entre ellos el del orden económico social. El derecho penal debe tener como presupuesto la decisión estatal de proteger bienes jurídicos; sin perder de vista que esta rama del derecho público es concebida, siempre, como una de las tantas formas de materialización o desarrollo de la tarea intervencionista del Estado en la economía (Hernández Quintero, 1991).

## Referencias

- Bernate Ochoa, F. (2007). El derecho penal económico. Cuestiones problemáticas. *Cuadernos de derecho penal económico*, (2), 13-43.
- Constitución Política de Colombia. (1991). Colombia: Ediciones Legis.
- Dell’Isola Franco, M. (2009). *Delitos fiscales cometidos contra la administración tributaria* (1.ª Ed.). Montevideo: Ediciones Carlos Álvarez Editor.
- Echavarría Ramírez, R. (2018). Concepto de derecho penal económico. A propósito del Título X del Código penal colombiano. En *Temas de derecho penal económico y patrimonial* (1.ª Ed.) (pp.127-153). Medellín: Ediciones Universidad Pontificia Bolivariana.
- Fernández Carrasquilla, J. (1992). *Concepto y límites del derecho penal. La nueva visión político criminal* (1.ª Ed.). Bogotá: Ediciones Temis.
- Forero Hernández, C. (2019). Derecho tributario, ¿derecho administrativo o derecho económico? *Dos mil tres mil*, 21. <https://doi.org/10.35707/dostresmil/2101>
- González, V. (1998). *Nociones generales sobre derecho penal económico* (1.ª Ed.) Buenos Aires: Ediciones Jurídicas cuyo.
- Hernández Quintero, H. A. (1991). *Delitos económicos en la actividad financiera* (1.ª Ed.). Bogotá Ediciones Escuela Judicial Rodrigo Lara Bonilla.
- Hernández Quintero, H. A. (2018). *De los delitos económicos en la actividad financiera* (8.ª Ed.). Bogotá: Ediciones Editorial Ibáñez.
- Lozano Delgado, J. A. (2011). El bien jurídico tutelado en los delitos contra el orden económico. *Cuadernos de derecho penal económico* (5), 13-26.

- Mejía Patiño, O. A. (2009). Aplicación de los principios del derecho penal en el derecho administrativo sancionador. *Cuadernos de derecho penal económico* (3), 31-54.
- Mejía Patiño, O. A. (2011). El *ius puniendi* del Estado y sus manifestaciones. *Dos mil tres mil*. (13), 39-53.
- Ossa Arbeláez, J. (2009). *Derecho administrativo sancionador. Una aproximación dogmática* (2.ª Ed.). Bogotá: Ediciones Legis.
- Pérez Pinzón, A. O. (2009). Los principios del derecho penal y el derecho penal económico. En *Estudios de derecho penal económico*, (pp. 27-97). Ibagué, Colombia: Ediciones Unibagué.
- Ramírez Barbosa, P. A. (2006). La fundamentación del principio non bis in ídem en el derecho español y colombiano. *Dos mil tres mil* (10), 51-68.
- Sentencia C-122 (1997). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Antonio Barrera Carbonell.
- Sentencia C-083 (1999). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Vladimiro Naranjo Mesa.
- Solano de Ojeda, M. C. (2012). Responsabilidad penal por omisión de los servidores públicos en las urbanizaciones ilegales. *Cuadernos de derecho penal económico* (6), 161-185.
- Tardío Quiroga, F. (2012). La intervención del estado, por vía penal, en el ámbito de la propiedad privada. El caso de las urbanizaciones ilegales. *Cuadernos de derecho penal económico*, (6), 37-80.
- Vervaele, J. A. (2011). Un enfoque histórico al derecho penal económico y financiero. En *Reflexiones jurídicas y políticas* (1.ª Ed.), (pp. 9-54). Ibagué: Ediciones Unibagué.
- Vidal Perdomo, J. (2004). *Derecho administrativo* (12.ª Ed.). Bogotá: Ediciones Editorial Legis Universidad del Rosario.
- Zornoza Pérez, J.J. & Muñoz Martínez, G. (2010). Infracciones y sanciones tributarias. En *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio* (1.ª Ed.), (pp. 803-879). Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia.



## Capítulo V

# El principio de prohibición de doble incriminación en los ilícitos tributarios

### **Preliminar**

Me ha correspondido la honrosa invitación por parte de la Presidencia del Colegio de Contadores Públicos de Colombia (Conpucol), a cargo de la doctora Flor Estela Quiroga Mora, de disertar acerca del principio de prohibición de doble incriminación en los ilícitos tributarios. Se resalta en esta conferencia que nosotros los contadores públicos debemos ser cuidadosos en el desarrollo de las actividades porque por un hecho irregular podríamos estar sancionados dos o más veces, es decir, por vía penal, disciplinaria, sancionadora tributaria, por ejemplo. De esta manera, la ponencia se distribuirá en dos partes: la primera, el fundamento constitucional del principio de prohibición de doble incriminación y, la segunda, la discusión doctrinaria respecto de la posibilidad de doble juzgamiento por un mismo hecho.

### **5.1 El fundamento constitucional del principio de prohibición de doble incriminación**

Corresponde señalar primero que los principios constitucionales constituyen como postulados de rango constitucional con gran contenido axiológico y político porque expresan los valores e intereses primordiales de la sociedad y del tipo de Estado que se trate y, por ende, son la fuente de creación, interpretación y aplicación (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T-027, 2018).

Uno de los principios más importantes y aplicable con frecuencia en las actuaciones judiciales y administrativas que se encuentra en la actual Constitución Política corresponde el del debido proceso. Algunos consideran que no es un principio (declaración orientadora), sino en verdad un derecho (regla). La Constitución Política lo considera como un derecho fundamental al ubicarlo dentro del Capítulo de los derechos fundamentales. En el principio del debido proceso se encuentran otros axiomas como son, entre otros, el de presunción de inocencia, de juez natural, de imparcialidad del juez, de favorabilidad, de contradicción, de la prohibición de doble incriminación.

La vulneración o peligro de vulneración del derecho al debido proceso en cualquiera de sus principios constituye la violación de un derecho fundamental en cuyo caso el titular del derecho tendrá una herramienta procesal constitucional de carácter directo, preferente y sumario, para evitar su concreción, que es la acción de tutela que se encuentra en el artículo 86 de la Constitución Política, desarrollada por el Decreto 2591 de 1991 (Forero Hernández, 2020).

En relación con el tema de este apartado, el principio de la prohibición de doble incriminación, conocido también como el axioma del *non bis in idem*, se encuentra en el artículo 29 de la citada Constitución, del debido proceso, al señalar que “quien sea sindicado tiene derecho a [...] no ser juzgado dos veces por el mismo hecho”. Este es visto por la doctrina como “límite de la potestad sancionadora” (Mejía, 2013, p. 211). Revisando de nuevo esta disposición es fácil concluir que es un principio absoluto porque no señala alguna excepción tales como *a menos*, *a excepción*, *salvo que*.

Este axioma se relaciona con el de cosa juzgada, tal como lo explica la Corte Constitucional en la Sentencia C-472 de 1992 al advertir estas tres importantes consideraciones. La primera indica que el significado primigenio de los principios de *non bis in idem* y de cosa juzgada consiste en impedir que los hechos o conductas debatidos y resueltos en un determinado proceso judicial vuelvan a ser discutidos por otro funcionario en un juicio o proceso posterior. La siguiente alude a que la relación que debe existir entre los hechos, “el objeto y la causa de esos dos procesos debe ser de identidad” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-472, 1992, p. 9). Y, finalmente, la jurisprudencia señala que debe tratarse de motivos idénticos, juicios idénticos, del mismo hecho asunto o de identidad de objeto y causa, para hablarse de violación de este axioma.

El tratamiento jurídico de este principio es diverso en los ordenamientos jurídicos español y colombiano, pues según Mejía Patiño (2013), en España,

este axioma se deriva del principio de legalidad y se identifica con la imposibilidad de la imposición de duplicidad de sanciones a un mismo sujeto por la realización de unos mismos hechos con igualdad de fundamento, oran sanciones de esta (penales) o de distinta naturaleza (una penal y otra administrativa).

De esta manera, en Colombia, es inviable afirmar que hay vulneración del principio de prohibición de doble incriminación cuando una misma conducta es juzgada por dos vías sancionatorias, por ejemplo, penal tributario (delitos tributarios) y administrativo sancionador tributario (infracciones administrativas tributarias) por cuanto la naturaleza de cada vía es distinta (juicios distintos, por así decirlo). De ahí que admitir que no se trata de ilícitos distintos sino idénticos, implica negar la posibilidad de aplicar doble sanción por un mismo hecho. A este respecto la doctrina ha perfilado teorías de diversa índole para dar respuestas a la discusión respecto de la diferencia entre delito e infracción administrativa, destacándose principalmente las teorías cualitativas (relacionado con el tipo de interés jurídicamente tutelado) y las cuantitativas (que depende de la gravedad del ilícito).

La teoría más aplicada por la doctrina y jurisprudencia es la de cualitativa<sup>8</sup>, permitiendo con ello el ejercicio de un doble juzgamiento por un mismo hecho (penal tributario y administrativo sancionador tributario, por ejemplo) sin que se atente contra el principio de doble incriminación por el mismo hecho. Resulta útil citar algunas diferencias respecto de los procesos de investigación y sanción<sup>9</sup>, tanto de los delitos como de las infracciones administrativas, explicadas por el maestro Hernández Quintero desde el artículo *Delitos, contravenciones penales e infracciones administrativas. Rastreo doctrinal y jurisprudencial* (2012).

a) El juzgamiento de las infracciones administrativas corresponden a la rama ejecutiva del poder público, en tanto que el de los delitos están reservados a la rama judicial del poder público. b) En las infracciones administrativas la sola inobservancia de la norma administrativa hace acreedor de la sanción administrativa, en cambio en los delitos se requiere probar, además de la tipicidad y la antijuridicidad, la culpabilidad. c) La providencia que pone fin el proceso penal respecto de los delitos es una sentencia, mientras que el producto o

---

<sup>8</sup> Hernández Quintero en su artículo *Delitos, contravenciones penales e infracciones administrativas: un rastreo doctrinal y jurisprudencial* (2012) ha identificado que su diferencia es “de carácter valorativo [...] el cual expresa que cuando a juicio del legislador un hecho es grave porque lesiona o pone en peligro intereses sociales importantes y debe, por lo mismo, sancionarse en forma más severa” (p. 61).

<sup>9</sup> Se afirma “proceso de investigación” y no solamente “proceso de sanción”, por cuanto el proceso de investigación su culminación podría ser con un fallo absolutorio o sancionatorio.

determinación del procedimiento administrativo sancionatorio respecto de las infracciones administrativas es un acto administrativo.

d) La prescripción de la acción penal es un tiempo igual al máximo de la pena fijada en cada tipo penal, en tanto que la facultad que tiene las autoridades administrativas para imponer sanción caduca a los tres años de ocurrido el hecho. e) La consecuencia jurídica de una infracción administrativa por lo general son pecuniarias, multas, por ejemplo, y en las de un delito por lo general son restrictivas de libertad. f) El sujeto pasivo de una infracción administrativa puede ser tanto persona natural como jurídica, en cambio el del delito es una persona natural y la persona jurídica no en virtud del aforismo *societas delinquere non potest* (las sociedades no pueden delinquir). Respecto del tema de la responsabilidad de la persona jurídica en el derecho penal ha sido objeto de grandes debates en la doctrina, tema que merece desarrollarlo en otro capítulo, eso sí no a profundidad.

Por sus claras diferencias entre estas dos instituciones (delito e infracción administrativa) se puede seguir simultáneamente el proceso penal (penal tributario, por ejemplo) y sancionador administrativo (administrativo sancionador tributario, por ejemplo) sin que ello puede hablarse de vulneración del principio en estudio. Es posible que por un mismo hecho se le sancione doblemente bajo regímenes jurídicos diferentes.

## **5.2 Discusión doctrinaria respecto de la posibilidad de doble juzgamiento por un mismo hecho**

Ha de resaltar que la posibilidad de doble juzgamiento por un mismo hecho es criticada por la doctrina bajo el argumento de que el derecho sancionador del Estado es uno solo y, por tanto, es inviable sancionar a una persona dos veces por un mismo hecho. El recién fallecido Ibáñez Guzmán (citado en la Sentencia del 16 de diciembre, 2018), por ejemplo, a este respecto ha señalado lo siguiente:

Al plantearse en la Constitución Política, art. 29, el debido proceso en actuaciones judiciales y administrativas, con un derecho de defensa común y bajo la óptica de la presunción de inocencia es contradictorio y altamente anfibológico pensar en un doble juzgamiento por los mismos hechos en acción disciplinaria y penal, pues el *ius puniendi* del Estado es uno solo, se trata de normas sancionadoras de idéntica naturaleza que limitan derechos fundamentales y a las cuales se les aplica el *non bis in idem*, que deviene de la imposible doble imputación (acto que se le

imputa) y es el mismo hecho de consecuencia punitiva. (Corte Suprema de Justicia de Colombia, Sentencia del 16 de diciembre, 2008, p.122)

Esta tesis fue plasmada como aclaración de voto frente a la Sentencia del 16 de diciembre de 2008 de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal. Para el jurista es inviable sancionar doblemente un hecho que está cobijado tanto por la ley penal como la administrativa sancionadora, partiendo del reconocimiento de que el *ius puniendi* del Estado<sup>10</sup> es uno solo y, por ende, se trata de normas sancionatorias de idéntica naturaleza que limitan derechos y a las cuales se les aplican la prohibición de doble incriminación. Esta tesis resulta sin duda garantista para los procesados.

No obstante a lo anterior, se debe destacar que la naturaleza y procedimiento de la sanción administrativa es diferente a la de la sanción penal y, por tanto, no hay vulneración de la citada regla de prohibición de doble incriminación. A este respecto también lo ha advertido la Corte Constitucional en varios pronunciamientos, entre otras: Sentencia T-081, 2018; C-164, 2019. En la Sentencia C-427 de 1994, por ejemplo, la Corte Constitucional señaló lo siguiente:

En efecto, es posible que un mismo hecho pueda ser objeto de investigación y punición en forma independiente por parte de las autoridades diferentes, puesto que la potestad sancionadora del Estado que se despliega en esos campos obedece a la necesidad de proteger bienes jurídicos de distinta naturaleza. Así mientras la prohibición legal de la conducta delictiva tiene por objeto la defensa de la sociedad, la falta disciplinaria persigue proteger el desempeño diligente y eficiente de la función pública; igualmente, mientras que las sanciones penales persiguen reprimir el reato, principalmente a través de medidas que comportan la privación de la libertad física, con la finalidad de obtener la reinserción del delincuente a la vida social, las sanciones disciplinarias tienen que ver con el servicio oficial mediante llamados de atención, suspensiones o separación del cargo, todo lo cual le otorga al acto sancionatorio un carácter independiente. Por esta razón se admite que la sanción disciplinaria se imponga sin perjuicio de los efectos penales que puedan deducirse de los hechos que originaron. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-427, 1994, p. 35).

De esta manera, como la jurisprudencia (sus reglas jurídicas, para ser preciso) tiene fuerza vinculante (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia SU

---

<sup>10</sup> El aforismo *ius puniendi* se identifica con el poder punitivo del Estado y este constituye una necesidad para el mantenimiento de la convivencia en comunidad.

354, 2017) hay que aplicar, gústenos o no, lo señalado por la Corte Constitucional, y no por las tesis planteadas por la doctrina, así sean coherentes y garantistas para los procesados.

## Referencias

- Constitución Política de Colombia. (1991). Colombia: Ediciones Legis.
- Decreto 2591 de 1991. (19 de noviembre de 1991). Por el cual se reglamenta la acción de tutela consagrada en el artículo 86 de la Constitución Política.
- Forero Hernández, C. F. (2020). *El acto administrativo*. Bogotá: Ediciones Ibáñez.
- Hernández Quintero, H. A. (2012). Delitos, contravenciones penales e infracciones administrativas: un rastreo doctrinal y jurisprudencial. *Dos mil tres mil*, (14), 61-92.
- Mejía Patiño, O. A. (2013). *Fundamentos de derecho administrativo sancionador*. Bogotá: Ediciones Ibáñez - Universidad del Tolima.
- Sentencia C-472 (1992). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: José Gregorio Hernández Galindo.
- Sentencia C-427 (1994). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Fabio Morón Díaz.
- Sentencia SU 354 (2017). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Iván Humberto Escrucería Mayolo.
- Sentencia T-027 (2018). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Carlos Bernal Pulido.
- Sentencia T-081 (2018). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Carlos Bernal Pulido.
- Sentencia del 16 de diciembre (2008). Corte Suprema de Justicia, Sala Penal. Radicación número: 23656. Magistrados Ponentes: Jorge Luis Quintero Milanés y Julio Enrique Socha Salamanca.
- Sentencia C-164 (2019). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Luis Guillermo Guerrero Pérez.

## Capítulo VI

# Responsabilidad de la persona jurídica en el derecho penal tributario y el *compliance tributario*

### **Preliminar**

En este acápite se analiza: a) la responsabilidad penal de la persona jurídica en Colombia, b) extinción de dominio como instrumento procesal para la lucha contra la delincuencia económica y c) *compliance tributario*. Conviene señalar que, en gran parte de este texto, y con algunas modificaciones, corresponde a la conferencia *Responsabilidad de la persona jurídica en el derecho administrativo sancionador tributario en Colombia* (Forero Hernández, 2019).

### **6.1 Responsabilidad de la persona jurídica en Colombia**

La responsabilidad penal de la persona jurídica es uno de los temas más discutidos en la doctrina del derecho penal económico, por cuanto encontramos posiciones divergentes a favor y en contra respecto de su admisión. Se advierte que en Colombia no existe la responsabilidad penal de las personas jurídicas en tanto se acoge el principio de *societas delinquere non potest* (las sociedades no pueden delinquir) (Hernández Quintero, 2015).

Aunque algunos, entre ellos Ruiz Rengifo (2015), sostienen que este axioma de *societas delinquere non potest* se encuentra superado por cuanto la experiencia ha demostrado<sup>11</sup>, y seguirá demostrando, que Colombia ha

---

<sup>11</sup> Así señala el autor: “el rompimiento del principio *societas delinquere non potest* ha sido superado. Es cosa del pasado. Ahora es *societas delinquere potest*” (Ruiz, 2015, p. 26).

venido creando sociedades para delinquir, ¡y se encuentran delinquiendo! Es más, hasta la misma Corte Constitucional en algunas ocasiones abrió camino para hablar de la conveniencia de contemplar la responsabilidad penal para la persona jurídica en Colombia (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-320, 1998).

El derecho procesal penal<sup>12</sup> (área del derecho que permite realizar el denominado derecho sustancial) dio paso también para hablar de responsabilidad penal de la persona jurídica con la aplicación de medidas contra dicha persona, la suspensión de la personería jurídica, por ejemplo. Desde luego, algunos no están de acuerdo de hablar de responsabilidad penal de la persona jurídica por cuanto estas son medidas cautelares y no como consecuencias jurídicas y así lo señaló el legislador. Tales medidas, que así lo determina la norma, se encuentran en el artículo 91 de la Ley 906 de 2004, del Código de Procedimiento Penal, al señalar que

En cualquier momento y antes de presentarse la acusación, a petición de la Fiscalía, el juez de control de garantías ordenará a la autoridad competente que, previo el cumplimiento de los requisitos legales establecidos para ello, proceda a la suspensión de la personería jurídica o al cierre temporal de los locales o establecimientos abiertos al público, de personas jurídicas o naturales, cuando existan motivos fundados que permitan inferir que se han dedicado total o parcialmente al desarrollo de actividades delictivas.

Las anteriores medidas se dispondrán con carácter definitivo en la sentencia condenatoria cuando exista convencimiento más allá de toda duda razonable sobre las circunstancias que las originaron. (Ley 906, 2004, artículo 91)

Nótese que el legislador no estableció el procedimiento para llevar a cabo la aplicación de la medida. Así como tampoco se señalaron los mecanismos de defensa para las personas jurídicas ante la medida. Da lugar entonces a suspensión de la personería jurídica, por ejemplo, cuando se demuestre que dichos establecimientos se han dedicado total o parcialmente al desarrollo de actividades delictivas. La dificultad está en la de *inferir* que una persona jurídica se dedica *total* o *parcialmente* al desarrollo de actividad delictivas. Tal inferencia ha generado dificultad en cuanto a la aplicación de medidas contra las personas jurídicas; aunque algunos consideran que no lo es.

---

<sup>12</sup> Derecho procesal penal y derecho penal sustancial están muy relacionados de forma que se complementan.

Por lo anterior, el citado artículo 91 debe ser estudiado en conjunto con el artículo 34 de la Ley 1474 de 2011, del Estatuto Anticorrupción, que precisa lo siguiente:

Independientemente de las responsabilidades penales individuales a que hubiere lugar, las medidas contempladas en el artículo 91 de la Ley 906 de 2004 se aplicarán a las personas jurídicas que se hayan beneficiar de la comisión de delitos contra la administración pública, o cualquier conducta punible relacionada con el patrimonio público, realizados por su representante legal o sus administradores, directa o indirectamente.

En los delitos contra la administración pública o que afecten el patrimonio público, las entidades estatales posiblemente perjudicadas podrán pedir la vinculación como tercero civilmente responsable de las personas jurídicas que hayan participado en la comisión de aquellas.

De conformidad con lo señalado en el artículo 86 de la Ley 222 de 1995, la Superintendencia de Sociedades podrá imponer multas de quinientos (5000) a dos mil (2000) salarios mínimos legales mensuales vigentes cuando el consentimiento de su representante legal o de alguno de sus administradores o con la tolerancia de los mismos, la sociedad haya participado en la comisión de un delito contra la administración pública o contra el patrimonio público. (Ley 1474, 2011, artículo 34)

Empero, esta norma sufrió modificación a través del artículo 35 de la Ley 1778 de 2016 (Ley que regula la responsabilidad de las personas jurídicas por actos de corrupción transnacional), el cual se elimina lo relacionado con la responsabilidad administrativa de la persona jurídica en la comisión de delitos. La parte final del citado artículo 34 quedó así:

En los delitos contra la administración pública o que afecten el patrimonio público, las entidades estatales posiblemente perjudicadas podrán pedir la vinculación como tercero civilmente responsable de las personas jurídicas que haya participado en la comisión de aquellas.

Cuando exista sentencia penal condenatoria debidamente ejecutoriada contra el representante legal o los administradores de un sociedad domiciliada en Colombia o de una sucursal de sociedad extranjera, por el delito de cohecho por dar u ofrecer, la Superintendencia de Sociedades podrá imponer multas hasta de hasta doscientos mil (200 000) salarios mínimos legales mensuales vigentes si, con el consentimiento de la persona condenada o con la tolerancia de la misma, dicha sociedad domiciliada en Colombia o sucursal de sociedad extranjera se benefició de la comisión de ese delito. Igualmente, podrá imponer la sanción de publicación en medios de amplia circulación y en la página web de la persona

jurídica sancionada de un extracto de la decisión sancionatoria por un término máximo de un (1) año. La persona jurídica sancionada asumirá los costos de esa publicación. También podrá disponer la prohibición de recibir cualquier tipo de incentivo o subsidios del Gobierno, en un plazo de 5 años. En esta actuación, la Superintendencia de Sociedades aplicará las normas sobre procedimiento administrativo sancionatorio contenidas en el Capítulo III del Título III de la Ley 1437 de 2011. (Ley 1778, 2016, artículo 35)

Esta disposición establece dos párrafos. El primero alude a que para efectos de la graduación de sanciones pecuniarias se tendrá en cuenta: a) la existencia, ejecución y efectividad de programas de transparencia y ética empresarial o de mecanismos de anticorrupción al interior de la sociedad domiciliada en Colombia o sucursal de sociedad extranjera, b) la realización de un proceso adecuado de debida diligencia, en caso que la sociedad domiciliada en Colombia o la sucursal de sociedad extranjera haya sido adquirida por un tercero y que, c) la persona jurídica haya entregado pruebas relacionadas con la comisión de las conductas mencionadas por parte de sus administradores o empleados. Y en el segundo párrafo advierte que, en los casos de soborno transnacional, la Superintendencia de Sociedades aplicará el régimen sancionatorio especial previsto para esa falta administrativa.

Lo que hemos expuesto es pertinente señalar seis comentarios. El primero indica que para la adopción de medidas no se requiere de la emisión de una sentencia condenatoria (dada a la independencia de la medida frente a lo que supone la responsabilidad penal individual); basta entonces con acreditar los elementos que trae el supuesto de la norma frente a la persona jurídica. El siguiente alude a que la medida se aplica cuando se trate de delitos contra la administración pública, o cualquier conducta punible relacionada con el patrimonio público. Como tercer comentario, las medidas serán aplicadas cuando la persona jurídica se haya buscado beneficiar de estos delitos realizados por su representante legal o sus administradores, directa o indirectamente.

Tales medidas no resultan aplicables a personas jurídicas de derecho público, dado que estas autoridades son creadas para el cumplimiento del interés general bajo aplicación de los principios de la función administrativa, tal como lo determina el artículo 209 de la Constitución Política de 1991, como cuarto comentario. El siguiente, se comparte la explicación ofrecida por el maestro Hernández Quintero desde su artículo *Tipos penales en el Estatuto Anticorrupción* (2017) al señalar que está de acuerdo de responsabilizar penalmente a las

personas jurídicas con la aplicación de las mencionadas normas, pero no solo en los punibles que afectan los recursos públicos, sino también en los ilícitos contra el orden económico social, el punible de lavado de activos, por ejemplo; debemos reconocer que este punible es de difícil prueba, y la experiencia lo ha demostrado.

Y, finalmente, tales medidas de “la suspensión de la personería jurídica o al cierre temporal de los locales o establecimientos abiertos al público, de personas jurídicas o naturales” (Ley 906, 2004, artículo 91) serán aplicables “a las personas jurídicas que se hayan beneficiar de la comisión de delitos contra la administración pública, o cualquier conducta punible relacionada con el patrimonio público, realizados por su representante legal o sus administradores, directa o indirectamente” (Ley 1474, 2011, artículo 34), y dentro de *cualquier conducta punible relacionada el patrimonio público* se encuentra entre otros el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador (Ley 599, 2000, artículo 402), dado que es un delito que afecta a la hacienda pública que en ella se estudia el patrimonio público.

## **6.2 Extinción de dominio como instrumento procesal para la lucha contra la delincuencia económica**

Por su parte, ha de advertir que como la experiencia ha demostrado que en los últimos años se están creando empresas criminales (tales empresas, según la doctrina, forman parte del campo de estudio de las organizaciones criminales, de la criminalidad organizada), en nuestro ordenamiento jurídico se encuentran varios instrumentos procesales para la lucha contra estas organizaciones como, entre otros, el de la extinción de dominio. Ramírez Barbosa (2009) ha sostenido que la extinción de dominio se caracteriza como una de las medidas que más eficacia práctica ha tenido en Colombia en la lucha contra la delincuencia organizada. Su finalidad, como lo expone Solórzano Riaño, en su conferencia *Extinción de dominio* (2020), se radica en “desarticular las organizaciones y redes criminales”.

Se anticipa en advertir que la extinción de dominio no es una conducta punible como pretende calificarla el jurista Charry Rivas (2015) al advertir lo siguiente:

Hoy existen dos conductas típicas en materia penal, “la extinción de dominio” y el “enriquecimiento ilícito” que trasladan la carga de la prueba al indiciado (carga

dinámica), no propiamente para exonerar al Estado de la carga probatoria, sino para desvirtuar lo ya acreditado por este. (p. 1104)

Con el respeto que se merece, la extinción de dominio en verdad es una consecuencia patrimonial de actividades ilícitas, consistente en la declaración de titularidad a favor del Estado de los bienes objeto de dichas actividades y no como un delito como lo advierte el autor. La anterior explicación se debe a que así lo determina el artículo 15 de la Ley 1708 de 2014 (por medio del cual se expide el Código de Extinción de Dominio):

Una consecuencia patrimonial de actividades ilícitas o que deterioran gravemente la moral social, consistente en la declaración de titularidad a favor del Estado de los bienes a que se refiere esta ley, por sentencia, sin contraprestación ni compensación de naturaleza alguna para el afectado. (Artículo 15, Ley 1708, 2014).

Los bienes, según el numeral 3 del artículo 1 de la citada Ley 1708, “son todos los bienes susceptibles de valoración económica, mueble o inmueble, tangible o intangible, o aquellos sobre los cuales pueda recaer un derecho de contenido patrimonial”. De esta manera, la extinción de dominio se constituye en una herramienta para limitar los beneficios provenientes de la actividad ilícita. Ha de entenderse por actividad ilícita “toda tipificada como delictiva, independiente de cualquier declaración de responsabilidad penal, así como toda actividad que el legislador considere susceptible de aplicación de esta ley por deteriorar la moral social” (numeral 2, artículo 1, Ley 1708, 2014).

Por su parte, el artículo 16 de la mencionada Ley 1708 precisa las circunstancias que dan lugar a extinción de dominio, es pertinente señalarlas.

- Los que sean producto directo o indirecto de una actividad ilícita.
- Los que correspondan al objeto material de la actividad ilícita, salvo que la ley disponga su destrucción.
- Los que provengan de la transformación o conversión parcial o total, física o jurídica del producto, instrumentos u objeto material de actividades ilícitas.
- Los que formen parte de un incremento patrimonial no justificado, cuando existan elementos de conocimiento que permitan considerar razonablemente que provienen de actividades ilícitas.
- Los que hayan sido utilizados como medio o instrumento para la ejecución de actividades ilícitas.

- Los que, de acuerdo con las circunstancias en que fueron hallados, o sus características particulares, permitan establecer que están destinados a la ejecución de actividades ilícitas.
- Los que constituyan ingresos, rentas, frutos, ganancias y otros beneficios derivados de los anteriores bienes.
- Los de procedencia ilícita, utilizados para ocultar bienes de ilícita procedencia.
- Los de procedencia lícita, mezclados material o jurídicamente con bienes de ilícita procedencia.
- Los de origen lícito cuyo valor sea equivalente a cualquiera de los bienes descritos en los numerales anteriores, cuando la acción resulte improcedente por el reconocimiento de los derechos de un tercero de buena fe exenta de culpa.
- Los de origen lícito cuyo valor corresponda o sea equivalente al de bienes producto directo o indirecto de una actividad ilícita, cuando no sea posible la localización, identificación o afectación material de estos.

En el párrafo del citado artículo 16 precisa que también da lugar a extinción de dominio respecto de los “bienes objeto de sucesión por causa de muerte, cuando en ellos concurra cualquiera de las causales previstas [...]”.

Sobre esta figura de lucha contra la organización criminal, la Corte Constitucional en la Sentencia C-1096 (2003) ha explicado siete importantes consideraciones. La primera indica que la extinción de dominio es una “acción constitucional pública, jurisdiccional, autónoma, directa y expresamente regulada por el constituyente y relacionada con el régimen constitucional del derecho de propiedad” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1096, 2003, p. 11). Como segunda consideración, la Corporación señala que esta figura “se le asigna un efecto a la ilegitimidad del título del que se pretende derivar el dominio, independientemente de que tal ilegitimidad genere o no un juicio de responsabilidad penal” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1096, 2003, p. 12).

La siguiente precisa que la extinción “no le son trasladables las garantías constitucionales referidas al delito, al proceso penal y a la pena por no tratarse de una institución que haga parte del ejercicio del poder punitivo del Estado” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1096, 2203, p. 12). En relación con lo anterior, la Corporación resaltó que, si bien en esta figura “no le resulta aplicable la presunción de inocencia, el Estado no se encuentra legitimado

para presumir la ilícita procedencia de los bienes objeto de extinción de dominio” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1096, 2003, p. 12), como cuarta consideración.

En quinta instancia, y muy relacionada con la anterior consideración, el Estado tiene “la obligación ineludible de recaudar un compendio probatorio que le permita concluir que el dominio sobre unos bienes no tiene una explicación razonable en el ejercicio de actividades lícitas sino ilícitas” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1096, 2003, p. 13). Como sexta consideración, una vez satisfecha tal exigencia “el afectado tiene derecho a oponerse a la declaratoria de la extinción del dominio, pues ésta es una facultad legítima que está llamada a materializar el derecho de defensa del afectado” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1096, 2003, p. 13), así que el “actor debe aportar las pruebas que acrediten la legítima procedencia de los bienes objeto de la acción, como titular del dominio, es quien se encuentra en mejor condición para probar ese hecho” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1096, 2003, p. 14).

Finalmente, tal reconocimiento del derecho a probar el origen legítimo de bienes, esto es, demostrar que estos no se adecuan a las causales de extinción, “constituye una manifestación de la distribución de la carga probatoria a que hay lugar en el ejercicio de la acción de extinción de dominio y tal manifestación no es contraria al artículo 29 constitucional” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1096, 2003, p. 14).

### **6.3 *Compliance tributario*. Su implementación garantiza que la empresa sea vista como una empresa transparente**

Finalizo con un comentario sobre la aplicación del *compliance*. Consideramos que es conveniente que en Colombia se aplique el *compliance tributario*, tal como se está aplicando en España, cuyos resultados han sido exitosos. Esta institución consiste en la supervisión del cumplimiento de toda normativa tributaria que cada día se ha vuelto más compleja y que requiere de un departamento específico. Se identifica como un programa de cumplimiento (modelo de prevención de delitos) (Ruiz, 2015). Su implementación garantiza que la empresa sea vista como una empresa transparente. Eso se hace a través del esclarecimiento de políticas, gestión de riesgos tributarios y de procedimientos pertinentes. Constituye igualmente en una herramienta de defensa de la empresa ante las autoridades administrativas o judiciales.

De acuerdo con la norma UNE (acrónimo de Una Norma Española) 19602 del año 2019, del *compliance tributario*, la aplicación de esta institución de *compliance* implica a) “un cambio de modelo de la relación jurídica-tributaria que aporte soluciones a la actual situación de conflictividad” (p.4) y b) permite considerar como elemento de prueba a la certificación de la aplicación efectiva del *compliance* ante la administración tributaria sobre “la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones” (p.5).

El *compliance tributario* para la gestión de riesgos tributarios es perfectamente aplicable (y conveniente) a cualquier tipo de empresa (independiente de su tamaño y residencia fiscal). Ahora, en caso de producirse riesgos, “facilita la creación de mecanismos de detección y corrección, así como pautas de aprendizaje para evitarlos en el futuro” (UNE 19602, 2019, p. 7). Su aplicación constituye, en palabras de Ruiz Rengifo (2015), “el salto de un derecho procesal penal tradicional que es represivo a un derecho procesal penal preventivo, anticipado” (p. 26). Este es un nuevo reto para el derecho penal tributario respecto de la responsabilidad penal de la persona jurídica frente a ilícitos tributarios.

## Referencias

- Colombia. Ley 599 del 2000. Por la cual se expide el Código Penal.
- Colombia. Ley 906 del 2004. Por la cual se expide el Código de Procedimiento Penal.
- Colombia. Ley 1474 del 2011. Por la cual se expide el Estatuto Anticorrupción.
- Colombia. Ley 1708 del 2014. Por medio de la cual se expide el Código de Extinción de Dominio.
- Colombia. Ley 1778 del 2016. Por la cual se dictan normas sobre la responsabilidad de las personas jurídicas por actos de corrupción transnacional y se dictan otras disposiciones en materia de lucha contra la corrupción.
- Constitución Política de Colombia. (1991). Bogotá: Ediciones Legis.
- Charry Rivas, D. (2015). La carga dinámica de la prueba. En *XXXVI Congreso colombiano de Derecho Procesal* (pp. 1093-1115). Bogotá: Ediciones Instituto Colombiano de Derecho Procesal ICDP.
- España. UNE 19602 (2019). *Norma UNE 19602 y aplicación del Manual de Buenas Prácticas*. Recuperado de <https://www.une.org/salainformaciondocumentos/NP%20Publicada%20la%20Norma%20UNE%2019602-%20feb-19.pdf>
- Forero Hernández, C. F. (septiembre, 2019). Responsabilidad de la persona jurídica en el derecho administrativo sancionador tributario en Colombia. *XI Jornada de Derecho Penal Económico*. Conferencia llevada a cabo en la Universidad de Ibagué, Colombia. Recuperado de <https://www.youtube.com/watch?v=eder9C1PgX0>.

- Hernández Quintero, H. A. (2015). *Los delitos económicos en la actividad financiera*. Bogotá, Colombia: Ediciones Editorial Ibáñez.
- Hernández Quintero, H. A. (2017). Tipos penales en el Estatuto Anticorrupción. En *Transparencia: nuevas tendencias nacionales e internacionales* (61-80). Ibagué: Ediciones Unibagué.
- Ramírez Barbosa, P. A. (2009). Nuevas tendencias político-criminales en la lucha contra la criminalidad organizada. El modelo procesal de Colombia. En *Estudios de derecho penal económico* (pp. 357-404). Ibagué: Ediciones Universidad de Ibagué-Universidad de Castilla-La Mancha.
- Ruíz Rengifo, H. W. (2015). *La responsabilidad administrativa de las personas jurídicas. Introducción para una responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Bogotá: Ediciones Ibáñez.
- Sentencia C-320 (1998). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz.
- Sentencia C-1096 (2003). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Jaime Araújo Rentería.
- Solórzano Riaño, J. M. (2020). Extinción de dominio. En ciclo de conferencias de auditoría forense. [Apuntes de conferencia] Bogotá: Universidad Antonio Nariño UAN.

## Capítulo VII

# Los tipos penales en blanco en el derecho penal económico-tributario y su constitucionalidad

### **Preliminar**

El presente informe pretende analizar la noción de norma penal en blanco y su tratamiento en el derecho penal económico, específicamente en los delitos económicos, así como la discusión doctrinaria respecto de la presunta vulneración del principio de tipicidad con la consagración de la norma penal en blanco, al dejar abierta la posibilidad que una norma de rango o jerarquía inferior la precise.

### **7.1 La noción de norma penal en blanco según Cury**

Los tipos penales en blanco se presentan con frecuencia en el derecho penal económico (Hernández Quintero, 2014). En el derecho penal tributario no es la excepción. Uno de los escritos más importantes sobre la Ley penal en blanco corresponde a Enrique Cury titulado *La ley penal en blanco* (1988). El autor entiende por Ley penal como “aquella que determina la sanción aplicable, describiendo solo parcialmente el tipo delictivo correspondiente y confiando la determinación de la conducta punible o su resultado a otra norma jurídica a la cual reenvía expresa o tácitamente” (p. 38).

Cury (1988) advierte que la Ley penal en blanco es una técnica legislativa, pero de reenvío. Las normas penales en blanco, según este autor, pueden ser propias e impropias. Las primeras aluden a la complementación del precepto a una instancia legislativa de inferior jerarquía (disposición reglamentaria, acto

administrativo, orden de policía, etc.). Las segundas, es decir, normas penales en blanco impropias, son aquellas que hacen reenvío interno, es decir, que remiten a otro de sus propios artículos, y las que utilizan un reenvío externo, esto es, remiten a otra ley formal.

## **7.2 El tratamiento de la norma penal en blanco desde el derecho penal económico**

Se afirmó en alguna oportunidad que dichos tipos penales también se presentan en el derecho penal tributario<sup>13</sup> y se debe a las permanentes reformas al Código Penal (Ley 599, 2000), así como a las normatividades económicas-tributarias (Decreto 624, 1989). De hecho, Tiedemann citado por el maestro Hernández Quintero (2014) ha señalado que “las leyes penales en blanco y las remisiones constituyen características del derecho penal económico” (p. 77).

Respecto de los delitos tributarios, el punible tributario de omisión del agente retenedor o recaudador (Ley 599, 200, art. 402), por ejemplo, es un tipo penal económico en blanco que se debe acudir a la normatividad tributaria que es el Estatuto Tributario (Decreto 624, 1989), normatividad que sin duda es bien cambiante (Forero Hernández, 2019). De esta manera, los delitos tributarios están construidos sobre una norma extrapenal por estar relacionados con la economía, así como la ciencia tributaria; se sustenta en la normativa propia del derecho económico que dentro de él se encuentra el derecho tributario.

## **7.3 Discusión doctrinaria respecto de la presunta vulneración del principio de tipicidad con la consagración de la norma penal en blanco al dejar abierta la posibilidad que una norma de rango o jerarquía inferior la precise**

Por su parte, Cury (1998) ha concluido que la justificación del empleo de leyes penales en blanco se debe a dos consideraciones: a) a la variabilidad de las situaciones de las cuales depende la lesión del bien jurídico protegido por el tipo en blanco y b) a la necesidad de someter a una pena penal al conjunto de

---

<sup>13</sup> El derecho penal tributario cuenta con estas características (que son las mismas de un derecho penal garantista): a) público (la función de establecer conductas punibles a ilícitos tributarios pertenece de manera exclusiva el legislador, que es la aplicación del principio de legalidad de los delitos y de las penas); b) subsidiario (el derecho penal solo debe emplearse como la *ultima ratio* de los medios de solución); c) fragmentario (parte de que no todo lo que infringe la norma ha de ser castigado con una pena y, por el contrario, solo sectores reducidos de lo que es ilícito, justifica su aplicación); d) personalísimo (la sanción solo puede imponerse a los responsables y no debe afectar a terceros ajenos a estos); y e) de acto y no de autor (se sanciona a las conductas ejecutadas por el sujeto).

las infracciones a la regulación jurídica de una materia más o menos compleja. Desde luego la consagración de tipos penales en blanco es criticada por algunos estudiosos bajo el argumento que existe una vulneración del principio de tipicidad (e incluso se prestan para generar inseguridad jurídica) al dejar abierta la posibilidad que una norma de rango o jerarquía inferior la precise. La Corte Constitucional en la Sentencia C-599 de 1999 ha señalado en muchas ocasiones que no vulnera si señala de manera inequívoca el alcance de la conducta penalizada, así como de la sanción aplicable:

Los tipos penales son a veces criticados por algunos sectores de la doctrina que consideran que no representan la mejor técnica legislativa y generan inseguridad jurídica, lo cual es particularmente grave en materia penal. Sin embargo, esas descripciones penales son constitucionalmente válidas, siempre y cuando el correspondiente reenvío normativo permita al intérprete determinar inequívocamente el alcance de la conducta penalizada y de la sanción correspondiente. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-599, 1999, p. 31)

En otro pronunciamiento, la Corte Constitucional ha concluido lo siguiente:

Con todo, señala que en casos como el comentado la remisión que opera en la complementación del tipo penal en blanco debe reunir los siguientes requisitos: en primer lugar, la remisión debe ser precisa; en segundo lugar, debe ser previa a la configuración de la conducta. La norma de complemento debe ser, en tercer término, de conocimiento público y, finalmente, debe preservar, como cualquier norma del ordenamiento, los principios y valores constitucionales. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-605, 2006, p. 21)

De esta manera, son constitucionales las normas penales en blanco cuando estas definan y determinen de manera clara e inequívoca. Es pertinente traer a colación lo explicado por Hernández Quintero (2014), al señalar que en el derecho penal económico (que dentro de él se encuentra el derecho penal tributario), en razón de lo cambiante, no se debe entender que el principio de legalidad sea absoluto y estático, sino más bien como un principio que admite un margen de flexibilidad.

## Referencias

- Colombia. Ley 599 del 2000. Por el cual se expide el Código Penal.
- Cury, E. (1988). *La ley penal en blanco*. Bogotá: Ediciones TEMIS.
- Decreto 624 de 1989. (30, marzo de 1989). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.
- Forero Hernández, C. (2019). Derecho tributario, ¿derecho administrativo o derecho económico? *Dos mil tres mil*, 21, 7-33. <https://doi.org/10.35707/dostresmil/2101>
- Hernández Quintero, H. A. (2014). *La responsabilidad penal de los funcionarios del sector financiero por el lavado de activos. Especial referencia al delito de omisión de control*. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia.
- Sentencia C-599 (1999). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Alejandro Martínez Caballero.
- Sentencia C-605 (2006). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra

## Capítulo VIII

# La carga de la prueba en los delitos económicos-tributarios y el principio constitucional de presunción de inocencia<sup>14</sup>

### **Preliminar**

En este acápite se relacionará la carga de la prueba en los delitos económicos-tributarios, pero primero queremos abordar algunas reglas que nosotros los litigantes en derecho penal *deberíamos* aplicar en el desarrollo de las audiencias orales y públicas.

### **8.1 Algunas reglas que *deberíamos* aplicar en el desarrollo de las audiencias orales y públicas**

Resulta pertinente señalar algunas reglas que *deberíamos* aplicar en el desarrollo de las audiencias orales y públicas. Debemos advertir que observarlas no constituye en *prenda de garantía* para ganar el proceso, pero no observar una de ellas es factible que se *tamiza* con proximidad el fracaso de su defensa. Señalo entonces que no resulta perjudicial que en las audiencias debemos: a) tener cuidado con la ignorancia, b) respetar la opinión del contrario, c) no ceder ante la intimidación, d) tener un buen dominio en la argumentación, así como en

---

<sup>14</sup> Este texto corresponde a una de las clases del módulo El sistema penal acusatorio y la prueba en los delitos tributarios en el Diplomado en Derecho Penal Económico y Financiero de la Universidad de Ibagué, dirigido a estudiantes, fiscales, jueces y litigantes. El autor manifiesta su sentimiento de agradecimiento a la coordinación del Grupo de Estudios de Derecho Penal Económico, GEDPE, a cargo del doctor Hernando A. Hernández Quintero, por su cordial invitación.

la investigación en temas de su especialidad y, e) adoptar una nueva cultura de la oralidad.

La primera regla alude a que debemos *temer* a la ignorancia. A esta última la identificamos no solamente respecto del conocimiento de temas especializados, sino también del estado de actitud. Sobre la ignorancia como actitud hemos llegado a dos conclusiones. Por un lado, de nada sirve tener suficientes conocimientos si no se tiene actitud, pues se ha identificado que en los estrados judiciales se encuentran abogados muy especializados, pero actúan muy *tímidos*, no utilizan estrategias para convencer o persuadir a los partícipes del proceso y cuentan con un mal manejo en la oralidad. No basta entonces con obtener suficientes conocimientos de una determinada área, sino tener actitud, por ejemplo, el empuje, agilidad, ingenio, personalidad, entre otras. Hay que trabajar (mucho) para madurar los talentos, destrezas y habilidades.

Por el otro, la ignorancia no se derrota con estudiar un determinado tema sino siendo *cauteloso*, esto es, hablar de lo que sabemos, jamás de lo que no sabemos. Cuando asistimos a una audiencia *se supone* que sabemos bien del proceso y estamos amparados en nociones claras sobre la materia en discusión. Ahora, respecto de todo aquello que no sabemos del proceso y de la materia, como es apenas obvio, hay que prepararlo, y si no podemos hacerlo con total solvencia entonces lo conveniente es abstenernos de llevar la defensa; se repite, debemos ser *cautelosos*. Es mejor abstenernos porque está en juego la presunción de inocencia de una persona, que es unpreciado, y a su vez una garantía, del debido proceso, que es uno de los temas de este acápite, es más ¿no es un error garrafal exponer a una persona al peligro de ser condenada, asumiendo una defensa para la cual no se tiene la (suficiente) preparación?

La segunda regla, es decir, respetar la opinión del contrario, no es más que la aplicación de un buen litigante respetuoso en el proceso. Son muy pocos los litigantes que son respetuosos. En esto hay que decirlo: algunos litigantes llegan a las audiencias de forma prepotente, se creen *superiores*, y eso genera un mal ambiente en las audiencias. Está bien que seamos orgullosos por lo que hacemos, pero no prepotentes y ofensivos.

En relación con lo anterior, existe un paradigma que se refleja o se evidencia en los recintos judiciales, y creemos que eso nunca desaparece, según el cual cuando estamos en una audiencia es porque hay confrontación y por eso *debemos* ser conflictivos, estratégicos y prepotentes, pues *el fiscal y el litigante no llegaron allí tomadas de la mano*.

Hemos insistido en las distintas reuniones o encuentros con los colegas que cuando vamos a participar en la audiencia debemos escuchar al fiscal con devoción, respeto y total concentración y con ello evitamos (más) dificultades de comunicación y comprensión. Debemos ser respetuosos. En ese sentido, desde el comienzo de una audiencia se debe sentar el ejemplo de profesionalismo, así como de respeto. Es a partir del litigio que debemos fomentar la sana controversia, escuchar con humanidad (o con humildad) los planteamientos que formulan los partícipes de la audiencia.

La tercera regla tiene relación con la anterior explicación, cuando nosotros los litigantes debemos escuchar al fiscal con total concentración, devoción y con respeto no implica que debemos ser débiles ante ellos, no hay que ceder ante la intimidación. Se debe reconocer que hay fiscales, no todos, algunos (evitar así algún malentendido), que actúan generando miedo a los demás, porque en muchas ocasiones se ha identificado que no les gusta que controlen su *estatus*; recordemos que, tal como se ha demostrado la experiencia, al *poder* nunca le ha gustado que lo controlen.

Tal intimidación se evidencia cuando estamos en la audiencia y nos fijamos directamente a los ojos sin importar su estatura. En todo caso, independiente del evidente contacto visual, debemos hacer nuestra tarea que es la de defender al cliente, así como convencer (o persuadir) al juez con los elementos materiales probatorios con su debida *sustentación argumental*, porque cuando estamos en audiencia estamos para hacer un buen trabajo de reafirmación intelectual, y eso es así porque nadie debe ir a una audiencia a ver qué sucede en ella, sino a hacer que las cosas sucedan.

Como cuarta regla, nosotros los penalistas debemos tener un buen dominio en la argumentación, así como en la investigación en temas de su especialidad. Lo anterior se debe a que no es reconocido penalista un abogado que ocasionalmente ejerce el litigio en los tribunales que uno, además de litigar y con suficientes conocimientos sobre una materia (delitos económicos-tributarios, por ejemplo), se destaca por ser estudioso de esa especialidad, realiza investigaciones, publica textos, artículos científicos y se mantiene actualizado. La actividad de investigar temas de su especialidad contribuye, sin duda, a obtener una buena argumentación, para luego ser llevada a los estrados judiciales para su defensa; recordemos que para convencer o persuadir al juez (e incluso al fiscal), el litigante debe recurrir al adecuado discurso forense o la buena argumentación.

Finalmente, nosotros debemos adoptar una nueva cultura de la oralidad y para ello hay que capacitarnos. Lo anterior se debe a que de nada sirven las normas que establece la oralidad y los procesos por audiencias, si el litigante no está capacitado para ello. Lo anterior necesariamente requiere una actitud (mucho más) activa y preparación mayor para enfrentarse a todo lo que puede suceder en el transcurso de la audiencia.

Hay que tener en cuenta que planear es clave en el arte de litigar. Esta permite anticipar lo que sucederá (o podrá suceder) en la audiencia, así como reaccionar a tiempo. La inexistencia de planeación puede provocar situaciones perjudiciales para el cliente, así como dificultades de comunicación con los demás partícipes de la audiencia. Creemos que estas son las reglas más importantes (y en verdad son muy simples) que *deberíamos* implementar en las audiencias públicas y orales.

## **8.2 La carga de la prueba en los delitos económicos-tributarios**

Ahora sí abordemos la carga de la prueba en los delitos económicos-tributarios. De acuerdo con el artículo 7 de la Ley 906 de 2004 (Código de Procedimiento Penal), la carga de la prueba acerca de la responsabilidad penal, o para desvirtuar la presunción de inocencia del que goza los procesados (Constitución Política, 1991, artículo 29), le corresponde al órgano de persecución penal, esto es, la Fiscalía General de la Nación, quien “está obligada a adelantar el ejercicio de la acción penal” (Constitución Política, 1991, artículo 250). Es la Fiscalía que asume el papel protagónico de probar el supuesto de hecho de la acusación.

El legislador ha señalado, además, que la duda que se presente “se resolverá a favor del procesado” (Ley 906, 2004, art. 7), que es la aplicación del aforismo *in dubio pro reo* (Pérez, 2009), y que “en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria” (Ley 906, 2004, art. 7). Esta última advertencia es de suma importancia porque impide aplicar dentro del proceso penal la teoría de carga dinámica de la prueba en contra del procesado, así esté en mejores condiciones para aportar los elementos materiales probatorios. Es pertinente señalar que el fundamento legal de la institución carga dinámica de la prueba se encuentra en el artículo 167, inciso 2, del Código General del Proceso (Ley 1564, 2012)<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> El contenido del inciso 2 del artículo 167 de la Ley 1564 de 2012 es el siguiente: “No obstante, según las particularidades del caso, el juez podrá, de oficio o a petición de parte, distribuir, la carga al decretar las pruebas, durante su práctica o en cualquier momento del proceso antes de fallar, exigiendo probar determinado hecho a la parte que se encuentre en una situación más favorable para aportar las evidencias o esclarecer los hechos controvertidos. La parte se considerará en mejor posición para probar en virtud de su cercanía con el material probatorio, por tener en su poder el objeto de prueba, por circunstancias técnicas especiales, por

La anterior explicación alude a la aplicación de la regla según la cual en el derecho penal tributario<sup>16</sup> (igual que en el derecho penal económico) no se presume la culpa, sino la inocencia, y por tal razón es el titular de la acción penal que debe cumplir con la carga de la prueba para desvirtuar la presunción de inocencia del procesado. Los procesados en virtud de la presunción de inocencia no tienen que probar su inocencia. Así de sencillo. De hecho, la acusación ha de aportar los elementos materiales probatorios de cargo y estas han de probar de manera plena la culpabilidad del acusado. Sobre la carga probatoria y la presunción de inocencia en el derecho punitivo se comparte las enseñanzas ofrecidas por Luigi Ferrajoli (1995) al señalar lo siguiente:

La carga de la prueba, el contradictorio y la motivación, son tres condiciones o garantías que tienen carácter epistemológico y no específicamente jurídico. Pero precisamente por eso reducen al mínimo el poder de verificación o denotación fáctica del juez y la arbitrariedad de su convicción, asegurando la máxima certidumbre o seguridad posible de las decisiones condenatorias. No –obsérvese– la seguridad de derecho penal, máximo de que ningún culpable quede impune, sino la seguridad de derecho penal mínimo, propia del modelo cognoscitivo, de que ningún inocente sea castigado. (p. 152)

En ese sentido, la columna del proceso penal reposa siempre sobre el reconocimiento en todo el momento de la presunción de inocencia, la cual permanecerá incólume hasta que se demuestre la responsabilidad penal de los investigados (o procesados).

No obstante a lo anterior, la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, a pesar de estar consagrada la prohibición de la inversión de la carga probatoria, gústenos o no, ha venido aplicando la teoría carga dinámica de la prueba para el juzgamiento de determinados delitos, entre otros, lavado de activos, enriquecimiento ilícito de particulares, omisión del agente retenedor o recaudador (Caro Espitia, 2013). Es decir, que tanto en el escenario del derecho

---

haber intervenido directamente en los hechos que dieron lugar al litigio, o por estado de indefensión o de incapacidad en la cual se encuentre la contraparte, entre otras circunstancias similares”.

<sup>16</sup> El derecho penal tributario cuenta estas características (que son las mismas del derecho penal garantista): a) público (la función de establecer conductas punibles a ilícitos tributarios pertenece de manera exclusiva el legislador, que es la aplicación del principio de legalidad de los delitos y de las penas); b) subsidiario (el derecho penal solo debe emplearse como la *ultima ratio* de los medios de solución); c) fragmentario (parte de que no todo lo que infringe la norma ha de ser castigado con una pena y, por el contrario, solo sectores reducidos de lo que es ilícito, justifica su aplicación); d) personalísimo (la sanción solo puede imponerse a los responsables y no debe afectar a terceros ajenos a estos); y e) de acto y no de autor (se sanciona a las conductas ejecutadas por el sujeto).

penal económico como en el de derecho penal tributario se está aplicando la carga dinámica de la prueba. Aplicación que, a nuestro juicio, “estaría vulnerando el inquebrantable principio constitucional de presunción de inocencia del que gozan los procesados” (Forero Hernández, 2016, p. 105).

Se critica la aplicación de esta teoría dentro del proceso penal, por cuanto “los elementos materiales probatorios, como es evidente, deben ser proporcionados por quien acusa, ya que sería constitucionalmente inadmisibles atribuir la carga de la prueba al procesado sobre la prueba de su inocencia” (Forero Hernández, 2016, p. 107). Dada a esa incoherencia de invertir la carga de la prueba al procesado resulta indispensable volver a estudiar la Constitución, sus valores y filosofía para encontrar las fuentes que deben ser consultadas para la creación de jurisprudencia. Recordemos, además, que tenemos una Constitución antropocéntrica, la cual identifica que el centro del universo es el hombre, y es por ello que la jurisprudencia al aplicar la inversión de la carga de la prueba del procesado hace que fortalezca la idea según la cual la sociedad moderna ha entrado en un proceso de crisis, y ¡eso hay que evitarlo!

De esta manera, el legislador ha elaborado adecuadamente la norma al establecer la carga de la prueba a cargo del titular de la acción penal, así como el respeto de la presunción de inocencia (Ley 906, 2004, artículo 7). Es él que debe elaborar normas dirigidas a reforzar la protección de bienes jurídicos, pero siempre dentro del marco del respeto de la presunción de inocencia, impidiendo toda interpretación que invierta la carga de la prueba sobre los elementos que integran los tipos penales. Pero, desafortunadamente, es la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, que de manera excepcional ha permitido la inversión de la carga de la prueba (o distribuir, como algunos han explicado) a cargo del procesado con la aplicación de la institución de carga dinámica de la prueba. Con el mayor respeto que se merece la Corte Suprema, esta vez se equivocó al aplicar esta figura, más cuando la presunción de inocencia cuenta con el respaldo constitucional y reconocida en el bloque de constitucionalidad.

Esta implementación también es criticada por el maestro Hernández Quintero (2017), advirtiendo, además, que se debe aplicar sin más condiciones la prohibición prevista en el inciso 3.º del artículo 7.º de la citada Ley 906 la cual señala que “en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria” (p. 154). Se comparte tal explicación por cuanto si uno revisa de nuevo el artículo 7 del citado Código de Procedimiento Penal la disposición es muy clara en señalar que “toda persona se presume inocente [...] la duda que se presente se resolverá

a favor del procesado [...] en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria, de cuya literalidad es tan precisa que no se desprende ningún tipo de excepciones” (no señala a menos, a excepción, salvo que). Es una disposición sacra (que se identifica a lo intocable, perfecto), como ocurre con la mayoría de las normas de nuestro Código Civil (Lariguet, 2005). Por ser sacra, perfecta, no es susceptible de ser interpretada. Se debe aplicar la regla de interpretación: la cual cuando el *sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal*.

Por su parte, también critican los profesores Escobar Alzate y Albarello Bahamón (2013) respecto de la aplicación de la carga dinámica de la prueba en el derecho penal, los autores señalan que:

En el derecho penal a partir de la presunción de inocencia y del principio de favorabilidad para el imputado, esta propuesta [hace referencia a la aplicabilidad de la teoría carga dinámica de la prueba] deviene directamente inconstitucional, aquél que se lo imputa. Debe [hace referencia al titular de la acción penal] siempre construir la culpabilidad en el proceso. (p. 127)

En sentido coincidente explican Vergara y Abadía (2014):

La aplicación de esta teoría [alude a la teoría de la carga dinámica de la prueba] en el campo del derecho penal, invierte la presunción de inocencia y golpea el principio de igualdad de armas, permitiendo que el gigante que representa el interés punitivo del Estado, con todas las ventajas y privilegios a su favor, desde el punto de vista institucional, frente al procesado inerte y limitado, logre superar las falencias y debilidades investigativas y probatorias que puedan llegar a presentarse en la persecución del crimen, so pretexto de que el encausado estaba en mejores condiciones de probar un hecho. Sería tanto como llevar al proceso judicial, la representación bíblica de David y Goliat, en la que solamente un milagro o un hecho excepcional, permite al acusado, triunfar un frente a una defectuosa investigación y sustentación probatoria por parte de la Fiscalía. Por ello rechazamos la aplicación de esta teoría al interior del proceso penal. (p. 344)

Es por esto que se comparten las advertencias ofrecidas por Delgado Llano (2008), actual Magistrado de la Sala Penal del Tribunal Superior de Medellín, quien advierte que:

El artículo 8.º del CPP, consagra los derechos de la defensa, entre ellos el de no ser obligado a declarar en contra suya o de su familia y a no auto incriminarse, que son correlativos a los deberes de la Fiscalía (artículo 142), especialmente el deber

de asumir la carga de la prueba y respetar la presunción de inocencia, razón suficiente para que deba suministrar o descubrir a la defensa, todos los elementos materiales probatorios y evidencia física de manera oportuna, incluidos los favorables al acusado, según disponen varias normas. (p. 488)

En esta línea de pensamiento, también lo explica Pulecio Boek (2012) al advertir que

La Fiscalía como titular del monopolio de la acción penal (o en general el Estado, aunque con algunas excepciones en virtud del Acto Legislativo 06 de 2011), tiene la carga de la prueba. Ella tiene el interés siempre –como regla de conducta– de evitar que falte la prueba de la conducta punible, pues pretende obtener una condena, llevando al juez a un convencimiento más allá de toda duda razonable. La carencia de suficiente prueba generará duda, que se resolverá a favor del ciudadano, cuya inocencia se presume. De manera que no solo se aplica al proceso penal la noción de carga de la prueba como regla de conducta a la defensa o a la parte civil, sino también al aparato de persecución penal. (pp. 49-50)

De esta manera, el procesado no tiene que probar su inocencia (o ausencia de culpabilidad). La carga de la prueba recae al titular de la acción penal, corresponde a ella recabar las pruebas que desvirtúen la presunción de inocencia del procesado. Es entonces la Fiscalía que debe realizar la completa e idónea actividad probatoria. Y ante la duda no superada racionalmente impondrá (o prevalecerá) la absolución, por cuanto la precariedad probatoria ha dejado incólume la presunción de inocencia. Tal como advierte Michelli (2004) “esta falta de certeza la debe resolver siempre a favor del imputado, en virtud del principio *in dubio pro reo*, principio que no es más que un aspecto de la regla de juicio del proceso penal” (pp. 239-240).

Ahora, si se verifica (o se identifica) ausencia de actividad probatoria por parte de la Fiscalía en la acreditación de un tipo penal y el juez aplique la carga dinámica de la prueba, resulta a todas luces una violación de las garantías procesales que rigen el derecho procesal penal. En todo caso, la carga dinámica de la prueba es ajena o inaplicable en materia penal, dadas las garantías universales que rigen el proceso penal (presunción de inocencia, dignidad humana, etc.). Por eso se comparte la explicación ofrecida por Ramírez Contreras (2019) al señalar que

De ninguna manera podría hablarse de carga dinámica de la prueba en penal en el sentido de que el juez pueda ordenar al acusado o la defensa probar, o ayudar a probar, la pretensión condenatoria de la Fiscalía, esto es, que él es autor o responsable en algún grado de la conducta que se le atribuye. (p. 65)

Es bueno señalar que, en el proceso penal por delitos económicos se ha identificado que no siempre es fácil lograr una prueba directa del hecho y, desde luego, apartarse de la prueba indiciaria (indicios) es factible generar impunidad de determinados delitos. Pero también se ha identificado que la prueba indiciaria puede aportar una mayor certidumbre que una sola prueba directa y ante esta situación lo conveniente es absolver al procesado en virtud del aforismo *in dubio pro reo*, posibilidad que siempre resulta menos dañina que la del riesgo de condenar a un inocente. A decir verdad, somos partidarios de la idea según la cual es preferible la impunidad de un delito que condenar un inocente, como lo decía el jurista de derecho probatorio penal Quintero Ospina (1982):

Los hechos delictuosos y la autoría o complicidad en ellos deben estar plenamente demostrados para proferir sentencia condenatoria, la no existencia de los hechos imputados, o su no demostración, o de la no participación punible en ellos, o la no comisión de los hechos por el procesado, o el haber actuado este conforme a causal de justificación o de inculpabilidad, o el haberse acreditado los hechos o la participación en estos de manera incierta o deficiente, tienen que dar lugar a la absolución [...] Aunque el principio, como dice Fenech, es metaprocesal, muchas legislaciones, como la nuestra, lo consagran expresamente. El art. 216 del C. de P.P. lo contempla al decir que “toda duda se debe resolver a favor del procesado, cuando no haya modo de eliminarla”, esto es, se prefiere la impunidad de un culpable a la condena de un inocente. (p. 53)

No debe olvidarse, por su parte, que la investigación y sanción de los delitos son consideradas como funciones de relevancia constitucional debido a que están encaminadas a proteger bienes jurídicos importantes, el orden económico social, por ejemplo, y por tal razón la Fiscalía debe utilizar de manera adecuada los actos de investigación. Para investigar y acusar a los presuntos responsables de delitos económicos, por ejemplo, la Fiscalía puede ordenar actos de investigación que pueden acarrear o no la limitación de derechos fundamentales. Es pertinente advertir que no se deben confundir los actos de investigación con los elementos materiales probatorios, ni con los medios de prueba.

Los elementos materiales probatorios son cualquier medio, instrumento u objeto que contribuyen a la búsqueda de la verdad y que serán practicados en el juicio oral para luego ser estimados como medios de prueba. Son medios de prueba aquellos elementos materiales probatorios que fueron practicados y estimados como pruebas en el juicio oral, eso sí cuando hayan sido sujetos a confrontación y contradicción ante el juez de conocimiento. Y los actos de investigación son aquellos actos orientados a la obtención de elementos materiales probatorios con el fin de construir afirmaciones fácticas. El acto de investigación es visto como un medio y el elemento material probatorio es el fin. En ese sentido, el acto de investigación es un medio y el medio de prueba es el fin, que se obtiene en el juicio oral.

Claro está que tanto la Fiscalía como la defensa deben, como es apenas obvio, adelantar de manera autónoma las investigaciones tendientes a verificar y comprobar las hipótesis construidas sobre el asunto penal a su cargo, esto es, la elaboración de la teoría del caso. Esta última, la teoría del caso, como aquella elaboración de una hipótesis sometida a verificación, se identifica como el precedente necesario en que se fundamentan los alegatos que se les presentan a los jueces para demostrar la culpabilidad o la inocencia de los procesados.

Se debe precisar que la teoría del caso no es exclusiva en cuanto a su elaboración de la Fiscalía, la defensa –como aplicación de estrategia defensiva– perfectamente puede elaborar el suyo, dado que es opcional según lo determina el artículo 371 del Código de Procedimiento Penal (Ley 906, 2004), aunque no existe un manual como tal, como sí lo tiene la Fiscalía, que permita seguir para la construcción de su teoría del caso. Para la defensa, como desarrollo de la estrategia defensiva, la teoría del caso constituye en una sinopsis narrativa que presentará ante el juez para *desbaratar* la teoría del caso elaborada por Fiscalía sobre la *responsabilidad penal*.

Es por ello que para la del titular de la acción penal lo esencial de la teoría del caso se encuentra en que subsume los hechos (lo fáctico) dentro de las normas jurídicas aplicables (lo jurídico), apoyados en los elementos de convicción (lo probatorio), que permitan a llegar una meta: la condenatoria. Igual tratamiento se aplica para la defensa, en que subsume los hechos dentro de la aplicación de normas pertinentes, apoyados en los elementos de convicción que contribuyan a una meta: la absolución.

La anterior explicación deduce que la teoría del caso posee estos tres componentes: jurídico (normas jurídicas aplicables), fáctico (los hechos que dieron

lugar a la comisión del punible) y probatorio (los elementos materiales probatorios para construir la certeza de la ocurrencia de los hechos y de la responsabilidad o de la absolucón). No menos importante es señalar que la teoría del caso debe ser sencilla (lenguaje claro y sencillo), lógica (coherencia entre los hechos y las normas a aplicar), creíble (confiable, cosa que pueda defenderse solo), suficiencia probatoria (buen soporte de elementos materiales probatorios).

Se finaliza este acápite con una crítica respecto de la aplicación de la prueba anticipada dentro del sistema penal acusatorio. Desde luego se admite cualquier crítica, pues de eso se trata. Si bien la jurisprudencia constitucional (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-591, 2005) ha reiterado la legitimidad y validez de la prueba anticipada, siempre que se cumple con el principio de contradicción y cuya aplicación es de manera excepcional (por motivos fundados y de extrema necesidad y para evitar pérdida o alteración del medio probatorio), a nuestro sentir, tal como lo demuestra la práctica, su admisión contraría un principio rector de la prueba penal: el de inmediación según el cual el juez debe percibir directamente la prueba para tomar la decisión.

Se debe adicionar que no es viable aplicar la prueba anticipada en el sistema penal acusatorio por cuanto el mismo numeral 4 del artículo 250 de la Constitución Política ha advertido que, en ejercicio de sus funciones, la Fiscalía General de la Nación deberá “presentar escrito de acusación ante el juez de conocimiento, con el fin de dar inicio a un juicio público, oral, con inmediación de las pruebas, contradictorio, concentrado y con todas las garantías” (Const., 1991, art. 250), disposición constitucional que alude a la aplicación del principio de inmediación de la prueba en el sistema penal acusatorio. Se comparte la explicación ofrecida por Ramírez Contreras (2019) al señalar que “para adjudicar responsabilidad penal la exigencia de inmediación sea mayor que en las otras áreas de la jurisdicción” (p. 122).

## Referencias

Caro Espitia, N. R. (2013). La carga de la prueba frente a la presunción de inocencia en el Estado colombiano. *Verba Iuris* 29, 31-42.

Colombia. Ley 906 del 2004. Por la cual se expide el Código de Procedimiento Penal.

Colombia. Ley 1564 del 2012. Por la cual se expide el Código General del Proceso.

Constitución Política de Colombia. (1991). Colombia: Ediciones Legis.

Delgado Llano, L. F. (2008). El debido proceso probatorio. En *Reflexiones sobre el sistema acusatorio (1.  Ed.)*, (pp. 437-492). Medellín, Colombia: Ediciones Librería jurídica Sánchez Ltda.

- Escobar Alzate J. & Albarello Bahamón, H. (2013). *Dinámica de la prueba (1.ª Ed.)*. Ibagué, Colombia: Ediciones Unibagué.
- Ferrajoli, L. (1995). *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*. Madrid: Editorial Trotta.
- Forero Hernández, C. F. (2016). La carga de la prueba del delito previo frente al delito de enriquecimiento ilícito de particulares. *Dos mil tres mil*, (18), 89-109.
- Hernández Quintero, H. A. (2017). *El lavado de activos. Actualizada (4.ª Ed.)*. Bogotá, Colombia: Ediciones Editorial Ibáñez.
- Lariguet, G. (2006). Codificación, descodificación y autonomía de normas jurídicas. *Revista Academia Colombiana de Jurisprudencia*, (330), 53-84.
- Michelli, G. A. (2004). *La carga de la prueba*. Bogotá: Ediciones Temis.
- Pérez Pinzón, A. O. (2009). Los principios del derecho penal y el derecho penal económico. En *Estudios de derecho penal económico* (pp.27-97). Ibagué, Colombia: Ediciones Unibagué.
- Pulecio Boek, D. (2012). *La teoría de la carga dinámica de la prueba*. Bogotá: Ediciones Pontificia Universidad Javeriana-Editorial Ibáñez.
- Quintero Ospina, T. (1982). *Práctica forense penal. Pruebas*. Bogotá: Ediciones Librería Jurídica Wilches.
- Ramírez Contreras, L. F. (2019). *Evidencia y prueba*. Bogotá: Ediciones Legis.
- Sentencia C-591 (2005). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Clara Inés Vargas Hernández.
- Vergara Mosquera, G. S. & Abadía García, L. E. (2014). *Manual del sistema acusatorio*. Medellín: Ediciones Nueva Jurídica.

## Capítulo IX

# El delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador en Colombia

## Antecedentes y análisis dogmático

### **Preliminar**

Con algunas adiciones, así como actualizaciones, este texto corresponde al capítulo *Delito de omisión del agente retenedor o recaudador, ¿un delito socioeconómico?* del libro *Aspectos actuales del derecho penal económico*, publicado en el año 2019.

### **9.1 Antecedentes legislativos del delito de omisión del agente retenedor o recaudador**

La norma jurídica que por primera vez hizo alusión a la conducta de los agentes retenedores o recaudadores, consistente en no consignar las sumas retenidas, fue el artículo 10 de la Ley 38 de 1969, “Por la cual se dictan normas sobre retención en la fuente y anticipo del impuesto sobre la renta y complementarios y se señalan sanciones”. Dicha disposición señalaba las sanciones del peculado por apropiación, si no entregaban lo recaudado dentro de los 15 primeros días del mes siguiente a aquel en el que se hizo el pago o abono en cuenta. Esta norma fue objeto de críticas por la doctrina, dado que no establecía el elemento temporal (Molina Arrubla, 2006).

En el anteproyecto del Código Penal de 1978 se abordó un Capítulo sobre los “delitos contra el régimen fiscal y otras infracciones” (Capítulo III) dentro del Título VII de los “delitos contra el orden económico social”. Giraldo Marín

(1986), el entonces presidente de la comisión revisora del Código Penal, luego de haber explicado sobre la evasión tributaria, señalaba que el no pago de determinados tributos implica la consolidación de desigualdad socioeconómica y, por consiguiente, menos cultura, menos vías, menos salud pública, menos servicios públicos, etc.

En el Decreto Ley 100 de 1980, “Por la cual se expide el Código Penal”, no se tuvo en cuenta el Capítulo de los delitos contra el régimen fiscal. Se tuvo en cuenta el Título VII de los “delitos contra el orden económico social” y dentro este encontramos el Capítulo I, “del acaparamiento, la especulación y otras infracciones”, señalando conductas punibles, entre otras, el pánico económico (artículo 232), la usura (artículo 235), la exportación ficticia (artículo 240).

Es bueno anotar que después de la expedición del Código Penal de 1980 son muchas las reformas que se han realizado a su contenido. A manera de ejemplos, la expedición de normas en vigencia del estado de excepción, que posteriormente han sido adoptadas como legislación permanente, el aumento de penas, la criminalización de conductas que antes eran sancionadas con normas de derecho administrativo sancionador (Hernández Quintero, 1991).

Volviendo con el artículo 10 de la Ley 38 de 1969, dicha norma fue reproducida por el Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), expedido por el presidente de la República en ejercicio de las facultades extraordinarias que le otorgó la Ley 75 de 1986, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales y se dictan otras disposiciones”. Esta norma fue demandada ante la Corte Constitucional.

Con la sentencia C-285 de 1996, con ponencia del magistrado Carlos Gaviria Díaz, la Corte Constitucional declaró inexecutable dicha norma por la indefinición del término para consignar, “no contiene la referencia temporal necesaria para determinar cuándo se configura el hecho típico” (p. 15) y exhortó al Congreso de la República para emitir una similar con todos los elementos que debe contener un tipo penal.

Por lo anterior, el Congreso expide la Ley 383 de 1997 “Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones”. En 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. Importante es anotar que las penas

allí señaladas fueron las mismas previstas para los servidores públicos incurso en peculado por apropiación y se agregaron los siguientes dos párrafos:

- 1) El agente o responsable del impuesto a las ventas que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, se hará beneficiario de la cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo.
- 2) Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en proceso concordatario, o en liquidación forzosa administrativa, en relación con el impuesto sobre las ventas y pretensiones en la fuente causadas.

Luego de modificar los anteriores párrafos por el artículo 71 de la Ley 488 de 1998, “Por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales”, el legislador decidió establecer en una sola disposición dichos párrafos por medio del artículo 42 de la Ley 633 de 2000, “Por la cual se expiden normas en materia Tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para las viviendas de interés social”, así:

Cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago o compensación de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal. 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.

Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios; en liquidación forzosa administrativa; en proceso de tina de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, o hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550 de 1999, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas.

Es de resaltar que antes de la Ley 633 de 2000 se había expedido el Código Penal del mismo año (Ley 599), en cuyo artículo 402 se tipificó por primera vez por fuera del decreto 624 de 1989, y desvinculada del peculado por apropiación, la conducta punible de “omisión del agente retenedor o recaudador”. Así señalaba el artículo 402:

El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que se supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

Parágrafo. El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a las ventas o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación Tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.

Como se evidenció, uno era el texto del parágrafo del artículo 665 del Estatuto Tributario, el cual correspondía al artículo 42 de la Ley 633 de 2000 y otro el del artículo 402 del Código Penal, estas normas fueron objeto de debates en la doctrina en cuanto a su aplicación (Molina Arrubla, 2006). Por lo anterior, la Corte Constitucional en la sentencia C-009 de 2003, con ponencia del magistrado Jaime Araújo Rentería, señaló que el artículo 42 de la Ley 633 de 2000, al ser posterior, derogó tácitamente al parágrafo del artículo 402 del Código Penal (Ley 599 de 2000).

Por su parte, es bueno anotar que el artículo 21 de la Ley 1066 de 2006, “Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones”, derogó expresamente la expresión “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

1 del artículo 42 de la Ley 633 de 2000. De esta manera, tal como señaló la Sala penal de la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 13 de febrero de 2008, el texto del artículo 402 del Código Penal que se encontraba en vigencia, sin considerar el aumento de penas que señala la Ley 890 de 2004 (Por la cual se modifica y adiciona el Código Penal), es el siguiente:

Omisión del agente retenedor o recaudador. El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50 000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

Parágrafo. Cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago o compensación de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal.

Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios; en liquidación forzosa administrativa; en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, o hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550 de 1999, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas.

Esta norma fue modificada 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”, quedando de la siguiente manera:

Omisión del agente retenedor o recaudador. El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención

en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de cuarenta ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1 020 000 UVT.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

El agente retenedor o el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que omita la obligación de cobrar y recaudar estos impuestos, estando obligado a ello, incurrirá en la misma pena prevista en este artículo. Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

Parágrafo. El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a las ventas, el impuesto nacional al consumo o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiere iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.

En la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 no se mencionó a profundidad sobre esta conducta punible como sí lo hizo con el delito de “omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes”, en las declaraciones tributarias, específicamente en las del “impuesto de renta y complementarios”, establecido en el artículo 338, el cual adiciona el Capítulo 12 del Título XV del Código Penal, artículo 434A. Sobre este nuevo tipo penal, según la exposición de motivos, fue creado para la lucha contra la evasión tributaria (o fiscal). Como se evidenció en el título, en esta oportunidad no se va a abordar el citado delito de “omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes”.

Importante es anotar el citado artículo 42 de la Ley 633 (parágrafo del artículo 665 del Estatuto Tributario), según la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), mediante Concepto número 470 del 13 de marzo de 2017 en respuesta de una consulta realizada por el autor de este trabajo, no fue derogada

tácitamente por el artículo 339 de la citada Ley 1819. Quedando, entonces, la inaplicabilidad del artículo 402 penal para el caso de las sociedades que se encuentren 1) en procesos concordatarios; 2) en liquidación forzosa administrativa; 3) en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, o 4) hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550 (1999), en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas. Es de señalar que la Ley 550 (1999) fue reemplazada por la Ley 1116 de 2006, “Por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia y se dictan otras disposiciones”.

Culminado con lo que tiene que ver con los antecedentes legislativos del delito de omisión del agente retenedor, enseguida vamos a abordar el análisis dogmático del citado punible.

## **9.2 Análisis dogmático del punible de omisión del agente retenedor o recaudador**

### **9.2.1 Sujetos**

#### *Sujeto activo*

Entendido como aquel que realiza la conducta típica (Reyes Echandía, 1989). De acuerdo con la nueva redacción se trata de un tipo penal de sujeto activo monosubjetivo y cualificado: a) agente retenedor (es quien tiene la obligación de efectuar la retención o percepción de determinados tributos); b) autorretenedor (aquel que se abstiene de efectuar la retención de determinados tributos con el fin de que sea él mismo quien responda por valores sometidos a retención); c) encargado de recaudar tasas (estas últimas, las tasas, forman parte de la tripartita clasificación del tributo); d) encargado de recaudar contribuciones públicas (dichas contribuciones son tributos con destinación específica); e) responsable del impuesto sobre las ventas (son responsables de este impuesto, entre otros, los comerciantes, importadores, quienes prestan servicios gravados, los productores) y f) responsable del impuesto nacional al consumo (responsables de este impuesto, entre otros, el prestador de servicio de telefonía móvil, el prestador de expendio de comidas y bebidas, el importador como usuario final).

La Corte Suprema de Justicia, Sala penal (41053), ha advertido que este sujeto activo cualificado es servidor público, dado que se trata de un particular que cumple transitoriamente funciones públicas:

Entonces, es legítimo que la ley haya asignado a los agentes retenedores no solo 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 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.

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 incurso 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. (Sentencia del 10 de junio, 2015, ponencia del magistrado Eugenio Fernández Carlier, pp. 14-15)

La reforma tributaria del año 2016 no estableció la posibilidad de responsabilizar penalmente a las personas jurídicas. Se responsabiliza, entonces, a las personas naturales, así la conducta se haya materializado entre sociedades (Zarama & Zarama, 2017). Es pertinente anotar que un buen sector de la doctrina ha señalado que no es posible responsabilizar penalmente a las personas morales por cuanto nuestro derecho penal es un derecho penal de acto (Velásquez Velásquez, 1997) y porque dichas personas carecen de capacidad de acción, de culpabilidad y de pena (Ruiz Sánchez, 2009). Así como también carecen de capacidad para ser procesadas, imposible aplicar la detención preventiva, por ejemplo (Bernate Ochoa, 2007). En el derecho penal se aplica la máxima *societas delinquere non potest* (las personas morales no son susceptibles de responsabilidad penal) (Hernández Quintero, 2006a).

La doctrina ha explicado que existen normatividades las cuales señalan consecuencias penales aplicables a las personas morales, como es el caso, por ejemplo, la suspensión y cancelación de la personería jurídica y, por tal razón, es factible hablar de responsabilidad penal de las personas jurídicas (Nieto Martín, 2009). En Colombia, dicha medida (así señala la norma), es decir, suspensión y cancelación de la personería jurídica, será de carácter definitivo “cuando exista convencimiento más allá de toda duda razonable sobre las circunstancias que las originaron” (inciso final del artículo 91 de la Ley 906, 2004).

Empero, algunos estudiosos, entre ellos Ramírez Barbosa (2009), señalan que la suspensión y cancelación de la personería jurídica no es una consecuencia penal, sino una medida cautelar y así lo señala la Ley 906 de 2004<sup>17</sup>. Al respecto, Ramírez Barbosa (2009) ha señalado que es una medida “tendiente a evitar la comisión de actividades delictivas en el interior de establecimiento o locales, como también que se continúe la actividad criminal de una persona jurídica o natural cuando existan razones fundadas para ello” (p. 380).

### *Sujeto pasivo*

Conocido como aquel titular del bien jurídico protegido por el tipo penal y que es puesto en peligro o lesionado por la conducta típica realizada por el sujeto activo (Hernández Quintero, 2018). No se deben confundir las nociones de sujeto pasivo y perjudicado por la conducta punible, aunque por lo general las dos calidades recaen sobre una misma persona (Reyes Echandía, 1989). El sujeto pasivo del tipo penal en estudio corresponde al Estado toda vez que es el titular del bien jurídico: administración pública.

En relación con las nociones de sujeto pasivo y perjudicado, la DIAN tiene la posibilidad de intentar la indemnización de los perjuicios que se les ha irrogado con la conducta punible, a través de la constitución de la parte civil (víctima), así lo ha explicado la Sala penal de la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 14 de junio de 2017 (47446), con ponencia del magistrado Fernando Alberto Castro Caballero:

Ninguna razón de orden legal explicaría que a la DIAN se le facultara a concurrir simultáneamente o anticipadamente a otro mecanismo para ejercer el derecho a obtener el pago de la obligación y que, ante la ineficacia del optado, en caso de haberse declarado la responsabilidad penal, está autorizada para iniciar el incidente de reparación integral con aquella misma finalidad. (p. 42)

No estamos de acuerdo con lo explicado por Arboleda y Ruiz (2014) al señalar que el sujeto pasivo “comprende a los contribuyentes y a los no contribuyentes” (p. 1258). Es el Estado el sujeto pasivo del tipo penal en estudio por ser el titular del bien jurídico: administración pública y así lo consideró el legislador al ubicarlo dentro del Título XV, de los “delitos contra la administración pública”.

---

<sup>17</sup> Sobre las medidas cautelares en sociedades dedicadas al desarrollo de actividades delictivas ver: sentencia C-558 de 2004.

Como demostraré más adelante, a mi juicio es conveniente considerar a este punible como delito contra el orden económico social; evento que en nada cambiaría el reconocimiento del Estado como sujeto pasivo de la infracción toda vez que el titular de los bienes jurídicos: orden económico social y administración pública corresponde, siempre, al Estado. Desde luego, estamos frente a un tipo penal pluriofensivo, es decir, atenta a varios bienes jurídicos (Lozano, 2011).

### **9.2.2 Conducta**

Encontramos una conducta de omisión. Es un delito de omisión propia (Velásquez Velásquez, 1997). Su verbo rector *omitir* consiste en “dejar de hacer una cosa, pasar en silencio una cosa” (Hernández Quintero, 2014, p. 59). Con la nueva redacción, este verbo se presenta en estas dos hipótesis:

- En la hipótesis de “omisión de consignar”: a) no consignar las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente; b) no consignar las sumas recaudadas por concepto de tasas; c) no consignar las sumas recaudadas por concepto de contribuciones públicas; d) no consignar las sumas recaudadas por concepto del impuesto sobre las ventas; e) no consignar las sumas recaudadas por concepto del impuesto nacional al consumo.
- En la hipótesis de “omisión de cobro y recaudo”: a) no cobrar y recaudar, estando obligado a ello, el impuesto sobre las ventas; b) no cobrar y recaudar, estando obligado a ello, el impuesto nacional al consumo.

Acá es importante las advertencias de reconocidos abogados tributaristas Zarama y Zarama (2017) que, respecto del delito, cuando no se hayan presentado las declaraciones del impuesto sobre las ventas o retenciones, se extiende al impuesto nacional al consumo (impuesto creado por la Ley 1607 de 2012, “Por la cual se expiden normas tributarias y se dictan otras disposiciones”).

De otra parte, es indispensable señalar que el tipo penal en comento es un tipo penal en blanco (Cury, 1988), pues para su concreción se debe acudir a otras disposiciones especiales, saber quiénes son los agentes retenedores o autorretenedores, por ejemplo (sentencia del 10 de junio, 2015, Sala penal de la Corte Suprema de Justicia, radicado 41053; con ponencia del magistrado Eugenio Fernández Carlier). No menos importante es mencionar que los tipos

penales en blanco se presentan con frecuencia en el campo del derecho penal económico (Hernández Quintero, 2014).

### **9.2.3 Modalidad de la conducta punible**

En cuanto al tipo subjetivo de la conducta es pertinente señalar que en la forma como se redactó el artículo solo es posible su comisión en forma dolosa; la omisión “se llevó a cabo conscientemente” (Gómez & Gómez, 2008, p. 275). Se descarta de antemano la posibilidad de aplicación como comportamiento imprudente. Igual sucede con el delito de “omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes”, se repite, consagrado en el artículo 338 de la Ley 1819 de 2016.

Lo anterior no es novedoso, pues la doctrina autorizada, hace mucho tiempo atrás, ha considerado que los delitos tributarios, como regla general, son ejecutados o realizados con dolo (Ayala Gómez, 1988). También es característica propia de los delitos económicos, tal como lo explica el profesor Muñoz García (2014): “Los tipos penales económicos no admiten como regla general la posibilidad de ejecución imprudente” (p. 33). Es bueno señalar que algunos estudiosos del derecho penal económico, entre ellos Belén Linares (2016), admiten la posibilidad de la comisión del delito fiscal (o delito tributario, para algunos) con dolo eventual.

Considero que, en un futuro no lejano, el legislador debe ocuparse en analizar la conveniencia de crear la modalidad culposa, al lado del comportamiento doloso, del delito de omisión del agente retenedor o recaudador, toda vez que no todas las omisiones son cometidas con dolo, pues, pueden suceder, y suceden, que las omisiones se dan por descuido o por exceso de trabajo.

### **9.2.4 Consumación y tentativa**

En lo que tiene que ver con la tentativa como dispositivo amplificador del tipo (Reyes Echandía, 1989), un buen sector de la doctrina autorizada ha considerado que los tipos penales tributarios son tipos penales de peligro y, por tanto, no admiten la tentativa (Mejías Rodríguez, 2016). Igual sucede con algunos delitos económicos los cuales el legislador anticipa la protección del bien jurídico: orden económico social (Hernández Quintero, 2018).

Respecto del delito de omisión del agente retenedor o recaudador, la doctrina ha señalado que, desde la hipótesis de omisión de consignar, este delito no admite la tentativa dado que la ejecución (o realización) y la consumación se presenta en un mismo acto o momento, tal como explican Gómez y Gómez (2008): “No es concebible ni fáctica ni jurídicamente la tentativa, toda vez que

le ejecución y consumación coinciden en un acto único” (p. 277). Pabón Parra (2017) considera que, en ambas hipótesis, es decir, omisión de consignar y omisión de cobrar y recaudar (estando obligado a ello), no admiten la tentativa.

Dell’Isola (2009) ha señalado dos conclusiones sobre el delito de omisión de consignar de determinadas sumas retenidas dentro del término legal: una, el mero hecho objetivo de la no consignación (o vertimiento, para algunos), al vencimiento del término legal, de las sumas retenidas o percibidas, representa ya la consumación. Dos, es un delito de mera omisión y de consumación instantánea.

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia, Sala penal, en sentencia del 11 de diciembre de 2013 (33468), con ponencia del magistrado Eugenio Fernández Carlier, ha señalado que 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” (p. 10). Lo anterior da a entender que para que el hecho ilícito pueda sancionarse se requiere la obtención del resultado. Queda, entonces, consumado el delito cuando no consignó determinadas sumas dentro del término legal.

### **9.2.5 Ingredientes normativos**

El tipo penal en estudio contiene ingredientes normativos que obligan al ente acusador y al juez a interpretarlos con el fin de concretar el alcance de la conducta típica. De esta manera, la norma utiliza términos como:

a) Agente retenedor; b) autorretenedor; c) encargado de recaudar tasas; d) encargado de recaudar contribuciones públicas; e) responsable del impuesto sobre las ventas; f) responsable del impuesto nacional al consumo; g) sociedades (según Linares (2001) el contrato de sociedad es un acto jurídico en virtud del cual dos o más personas se obligan a hacer un aporte en dinero, en trabajo o en otros bienes apreciables en dinero, con el fin de repartirse entre sí las utilidades); h) personas naturales encargadas de cada entidad (son quienes tienen función de representar a la entidad y encargadas del cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y formales); i) retención en la fuente; j) tasas; k) contribuciones públicas; l) impuesto sobre las ventas; m) impuesto nacional al consumo; n) obligación de consignar (consiste en acudir a una entidad autorizada por la DIAN para depositar las sumas objeto de retención o recaudo); o) obligación de cobrar y recaudar (son unas de las obligaciones del agente de retención); p) presentación (es el cumplimiento de determinados parámetros

para la declaración tributaria) y pago (una de las modalidades de extinguir la obligación tributaria); r) declaración de retención en la fuente (documento privado que presentan los contribuyentes o responsables ante la DIAN respecto de las retenciones practicadas); s) declaración del impuesto sobre las ventas (documento privado que presenta los contribuyentes o responsables ante la DIAN respecto de los impuestos sobre las ventas); t) declaración del impuesto nacional al consumo (documento privado presentado por los responsables ante la DIAN respecto del impuesto nacional al consumo).

Importante es anotar que una de las novedades que trajo la reforma tributaria del año 2016, además de sancionar por omisión de consignar, se sanciona por omisión de cobrar o recaudar determinados impuestos teniendo la obligación de hacerlo. Es un tipo penal, desde la hipótesis de la omisión de cobro o recaudo, que censura la evasión; si no se cobra, ni recauda los impuestos, estando obligado a ello, no se puede hablar de *apropiación*, sino evasión. Esta conducta está muy relacionada con la expedición de las facturas; quien presta un servicio, o realiza una venta, y no expide la factura liquidando los impuestos implica que no cobró los impuestos, ni recaudó, y eso es evasión (Zarama & Zarama, 2017).

En relación con las facturas es pertinente señalar dos advertencias. La primera, en el Estatuto Tributario consagra una sanción por expedir facturas sin requisitos; es una sanción del 1 % del valor de las operaciones facturadas sin el cumplimiento de los requisitos legales, sin exceder de 950 UVT –Unidad de Valor Tributario– (UVT año 2020 equivale a \$35 607); esta sanción se aplica también cuando en la factura no aparezca el NIT (Número de Identificación Tributaria) con el lleno de los requisitos legales (artículo 652). La segunda, también establece una sanción por no facturar teniendo la obligación de hacerlo, que quien estando obligado a expedir facturas y no lo hace incurrirá sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina o consultorio, o sitio donde se ejerza la actividad económica, profesión u oficio (artículo 652-1).

### **9.2.6 Objeto**

#### *Objeto jurídico*

La doctrina ha señalado que el bien jurídico tutelado en el Título XV del Código Penal colombiano (delitos contra la administración pública) es el ejercicio de la función pública dentro de los parámetros de legalidad, eficiencia y honestidad (Gómez Méndez, 2000). Hace referencia al adecuado funcionamiento o transparencia en el ejercicio de la función pública.

Es fácil afirmar que la ubicación de la conducta punible de omisión del agente retenedor o recaudador dentro de este título indica que el legislador quiere proteger la transparencia (o el adecuado funcionamiento) en el ejercicio de recaudo, cobro, consignación de determinadas sumas (tasas, impuesto sobre las ventas, impuesto nacional al consumo, retención en la fuente, contribuciones públicas) pertenecientes al Estado (o al erario, para algunos). Pabón Parra (2017) afirma que el objeto jurídico es la administración tributaria, así lo ha considerado también el legislador con la Ley 1819 al señalar “Delitos contra la administración tributaria”.

Quiero señalar que, en un detenido análisis del propósito comentado como lo es la de considerar al delito en estudio como delito contra el orden económico social, esta figura debió ser ubicada en el Título X del Código Penal colombiano (delitos contra el orden económico social) en donde sanciona conductas que atentan a la gestión intervencionista y proteccionista del Estado en la economía. La conducta en comento, a mi juicio, no atenta como tal al ejercicio de la función pública. Con esta conducta, omisión de consignar, por ejemplo, implica específicamente una dificultad al Estado a cumplir sus propósitos o fines en el curso de la economía. Estos propósitos o fines se cumplen, como es obvio, en ejercicio de la intervención del Estado en la economía, tal como lo prevé en el artículo 334 de la Constitución Política.

### *Objeto material*

Es aquello en lo que se concreta la vulneración del interés jurídico que el legislador pretende proteger en cada tipo penal (Hernández Quintero, 2018). Con la nueva redacción encontramos como objeto material: a) retención en la fuente; b) tasas; c) contribuciones públicas; d) impuesto sobre las ventas y e) el impuesto nacional al consumo. Es conveniente explicar, no a profundidad, cada una de ellas.

#### *- Retención en la fuente*

No es un impuesto, es un sistema de recaudo anticipado de determinados impuestos. De acuerdo con el artículo 365 del Estatuto Tributario el Gobierno Nacional podrá establecer retenciones en la fuente

Con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y sus complementarios, y determinará los porcentajes tomando en cuenta la cuantía de los pagos o abonos y las tarifas del impuesto vigentes [...] así como

los cambios legislativos que tengan incidencia en dichas tarifas, las cuales serán tenidas como buena cuenta o anticipo.

Para cada año se deberá consultar el porcentaje de retención. Para quienes no están obligados a declarar renta, las retenciones serán consideradas como un impuesto.

- *Tasas*

Hacen parte de la tripartita clasificación del tributo (sentencia C-577, 1995). De acuerdo con la Corte Constitucional en sentencia C-116 de 1996, con ponencia del magistrado Carlos Gaviria Díaz, las tasas “son aquellos ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el Estado, pero solo se hacen exigibles en el caso de que el particular decida utilizar el servicio público correspondiente” (p. 10).

- *Contribuciones públicas*

Las contribuciones también forman parte de la tripartita clasificación del tributo (sentencia C-577, 1995); tienen una destinación específica. La Corte Constitucional en sentencia C-243 de 2005, con ponencia del magistrado Álvaro Tafur Galvis, ha profundizado la institución *contribuciones parafiscales*, explicando que estos a) tienen carácter obligatorio; b) afectan solo a un grupo determinado de personas cuyos intereses son comunes y sus necesidades se satisfacen con los recursos recaudados; c) no hacen parte del presupuesto nacional y tienen una destinación concreta y específica; d) cuando tales recursos son administrados por órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación, se incorporan al mismo pero únicamente con el objeto de registrar la estimación de su cuantía y en un capítulo aparte de las rentas fiscales. La Corte Constitucional en sentencia C-545 de 1994, con ponencia del magistrado Fabio Morón Díaz, señala que las contribuciones parafiscales, a pesar de que son estudiadas en el derecho tributario, no son tributos como tal.

- *Impuesto sobre las ventas (IVA)*

Es un impuesto indirecto (Abello Zapata, 2016). Se comparte la definición elaborada por Molina Arrubla (2003), al señalar que el IVA es “un tributo que encuentra como hecho generador fundamental el valor agregado que a los bienes o servicios se reputa causado al momento de su enajenación, y del cual se hace responsable al productor o comerciante, con cargo al comprador” (p. 196).

Estos impuestos son por excelencia un instrumento eficaz de la política económica de los gobiernos, puesto que a través de ellos se atiende el progreso y a la estabilidad económica (Forero Hernández, 2018).

#### *- Impuesto nacional al consumo*

También hace parte de la tripartita clasificación del tributo. Es un impuesto creado por la Ley 1607 de 2012, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”. Es un tributo de carácter monofásico generado por la prestación o la venta al consumidor final, o la importación por parte del usuario final, la prestación de expendio de comidas y bebidas preparadas, por ejemplo. Este impuesto constituye para el comprador un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido y no genera impuestos descontables en IVA (artículo 71).

### **9.2.7 Concursos de tipos penales**

#### *Concurso aparente con el delito de abuso de confianza calificado*

Gómez y Gómez (2008) han considerado que el delito en comento puede aparentemente concursar con el abuso de confianza calificado en razón de abusar funciones confiadas por autoridad pública (artículo 250, numeral 1, del Código Penal). Un abuso de confianza que el Estado ha depositado en ciertas personas a quienes han conferido la facultad de actuar como agente retenedor, autorretenedor o recaudador.

Para resolver este concurso aparente, de acuerdo con la doctrina del derecho penal (Pérez Pinzón, 1994), debemos aplicar el principio de especialidad y consiste “que la norma especial se impone a la general” (p. 196). En este caso, la norma especial es la de omisión del agente retenedor o recaudador (artículo 402 del Código Penal).

#### *Concurso homogéneo del punible del agente retenedor o recaudador*

Reyes Echandía (1989) ha explicado que el concurso homogéneo se da “cuando los hechos realizados por el sujeto activo son de la misma especie, es decir, cuando se adecuan a un mismo tipo legal” (p. 213). En relación con el delito en estudio, desde la hipótesis de omisión de consignar, como es sabido que los pagos tributarios son periódicos y constantes (Ariza Sánchez, 2000), estos lapsos influyen en la imputación del delito, pues, la falta continua de los pagos (o consignación) por parte del agente puede calificarse como un concurso homogéneo.

En relación con lo anterior, la temporalidad de los pagos, tal como lo explica la Sala penal de la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 6 de julio de 2011 (32062), con ponencia del magistrado Javier Zapata Ortiz, también permite que las prescripciones de cada uno de los delitos del concurso se cuentan a partir de fechas diferentes.

En la hipótesis de la omisión de cobrar y recaudar (estando obligado a ello) se configura el concurso homogéneo cuando varios comportamientos omisivos independientes se circunscriban a un mismo tipo penal<sup>18</sup>.

### **9.2.8 Punibilidad**

Con la nueva redacción se establecen dos penas principales, una privativa de libertad y otra pecuniaria de multa:

- No consignar las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación de la declaración de retención en la fuente. Por lo anterior, incurrirá en prisión de cuarenta ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado, sin que supere el equivalente a 1 020 000 UVT.
- No consignar dentro del término legal las sumas recaudadas por concepto de tasas incurrirá en prisión de cuarenta ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado, sin que supere el equivalente a 1 020 000 UVT.
- No consignar dentro del término legal las sumas recaudadas por concepto de contribuciones públicas incurrirá en prisión de cuarenta ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado, sin que supere el equivalente a 1 020 000 UVT.
- No consignar las sumas recaudas por concepto del impuesto sobre las ventas, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas, incurrirá en prisión de cuarenta ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado, sin que supere el equivalente a 1 020 000 UVT.
- No consignar las sumas recaudas por concepto del impuesto nacional al consumo dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el

---

<sup>18</sup> Sobre el concurso material o real ver: sentencia C-464, 2014.

Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto incurrirá en prisión de cuarenta ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado, sin que supere el equivalente a 1 020 000 UVT.

- No cobrar y recaudar el impuesto sobre las ventas, estando obligado a ello, incurrirá en prisión de cuarenta ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado, sin que supere el equivalente a 1 020 000 UVT.
- No cobrar y recaudar el impuesto nacional al consumo, estando obligado a ello, incurrirá en prisión de cuarenta ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa, equivalente al doble de lo no consignado, sin que supere el equivalente a 1 020 000 UVT.
- Tratándose de sociedades u otras entidades incurrirá en las mismas sanciones a las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

Identificamos dos novedades relacionadas con la punibilidad. La primera, aumentan las penas, al pasar de un rango que iba de tres a seis años, a uno que comprende de cuatro a nueve años. La segunda, se modifica el tope de la multa, que pasa de una tasación en salarios mínimos a otra en UVT, se repite; el UVT del año 2020 está en \$35 607.

Desde el punto de vista temporal, o de los plazos, se mantienen los términos (“dos meses siguientes”; “dentro del término legal”). De esta manera, para que la conducta sea punible no basta con omitir consignar los dineros objeto de retención, por ejemplo, sino que, además, no lo haga dentro de los términos legales. Evento que, tal como lo señala Dell’Isola, “se estaría ante la configuración penal de la mora ya que la mera omisión de verter, en tiempo, un dinero retenido o percibido por conceptos de tributos es una hipótesis de mora” (2009, p. 449).

A mi juicio, el legislador debió, en virtud del principio de proporcionalidad, establecer sanciones diferentes para cada hipótesis, es decir, una sanción diferente para la omisión de consignar y otra sanción diferente para la omisión de cobrar y recaudar. Era conveniente su consagración, independientemente que ambas lesionan el bien jurídico tutelado de la misma manera, dado que la sanción, por principio de proporcionalidad del delito y de la pena (Pérez Pinzón, 2009), debe corresponder a la gravedad de la conducta (o falta) cometida.

Consideramos que el legislador se preocupe en analizar la conveniencia de establecer topes o cuantías con el fin de determinar si estamos frente a un delito o infracción administrativa, así como lo ha hecho con los otros dos delitos tributarios de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes (Ley 1819 de 2016) y de defraudación o evasión tributaria (Ley 1943 de 2018); de tal manera que si la omisión de consignar, por ejemplo, supera un determinado monto estamos frente a una conducta punible, si no supera entonces estamos en una infracción tributaria.

Importante es mencionar que la Sala Plena de la Corte Constitucional, en la reciente sentencia C-290 de 2019, declaró exequible la expresión “junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario (E.T.) y normas legales respectivas”. Según la Corporación la disposición demandada no desconoce el límite de proporcionalidad que se deriva del artículo 29 de la Constitución Política, dado que esta condición demandada tiene como finalidades la protección de los recursos públicos, la disuasión y la reparación de la víctima, las cuales no están prohibidas por la Constitución y son legítimas desde el punto de vista constitucional.

Resaltó, además, que la fijación de una condición de terminación del proceso penal es un medio que no está prohibido por la Constitución Política y que la condición de terminación del proceso penal examinada es una medida adecuada para el cumplimiento de los diferentes fines referidos. En esta providencia realizó el juicio de proporcionalidad, en el que se determinara si el fin buscado es legítimo y que no esté constitucionalmente prohibido.

### ***9.2.9 La obligatoriedad de la DIAN de realizar requerimientos antes de realizar la denuncia penal***

No podemos olvidar la obligación que tiene la DIAN de requerir al agente de retención o responsable, según el caso, antes de realizar la denuncia penal por el delito de omisión del agente retenedor o recaudador, dicha obligación está prevista en el artículo 16 del Decreto 3050 de 1997, modificado por el artículo 2 del Decreto 2321 de 2011:

Antes de presentar la correspondiente denuncia penal por las conductas descritas en el artículo 402 de la Ley 599 de 2000, el funcionario competente deberá requerir al retenedor o responsable, según sea el caso, para que cancele, acuerde el pago, o solicite la compensación de las sumas adeudadas, dentro del mes siguiente a la comunicación del requerimiento que se podrá efectuar por cualquier medio. (Decreto 3050, 1997, s.p.)

Pertinente es señalar tres consideraciones. Una, esta norma no solamente es aplicable en la hipótesis de omisión de consignar, sino también en la hipótesis de cobrar y recaudar. No es admisible la afirmación según la cual como es una norma que fue expedida antes de la reforma del año 2016 solo resulta aplicable a la primera hipótesis. Es más, si revisamos de nuevo la disposición es fácil afirmar que es aplicable en las dos hipótesis, pues señala que “por las conductas descritas en el artículo 402 de la Ley 599 de 2000”, esto es, omisión de consignar, por un lado, y omisión de cobrar y recaudar, por el otro.

Dos, en la hipótesis de “no consignar” debe tratarse de sumas que efectivamente han sido percibidas, así lo ha advertido la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, en sentencia del 11 de diciembre de 2013 (33468), pues, 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. (p.33)

Como tercera consideración, tal deber (u obligación legal) de la DIAN de realizar requerimientos antes de hacer la denuncia penal contribuye al respeto del principio constitucional del debido proceso; se justifica su consagración. Lo anterior implica dar la oportunidad al agente retenedor, por ejemplo, a presentar las pruebas como forma de ejercer el derecho de defensa, antes de que la DIAN realice la denuncia penal por el presunto delito de omisión del agente retenedor o recaudador.

#### ***9.2.10 No se configura el delito de omisión del agente retenedor o recaudador por el no pago de la sanción impuesta por la DIAN***

Es importante tener en cuenta que el delito en estudio, tal como lo ha explicado la Sala penal de la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 10 de junio de 2015 (41053), con ponencia del magistrado Eugenio Fernández Carlier, no puede cobijar el “incumplimiento de pago de la sanción impuesta por la DIAN, cuando respecto de requerimientos hechos no se ha dado la información” (p. 30). Es decir, no se configura el delito de omisión del agente retenedor o recaudador por el no pago de la sanción impuesta por la administración tributaria.

Esta sentencia nos permite afirmar que el ente acusador confunde el tributo con la sanción pecuniaria, pues creyó que la omisión de pagar una sanción (que no es un tributo) configura el delito en estudio. De esta manera, no

debemos confundir los tributos con las sanciones, pues, tal como lo explica Muñoz Martínez (2010): “Los primeros desarrollan una función contributiva al sostenimiento de los gastos públicos, las últimas buscan reprimir a quienes infringen las reglas de convivencia establecidas por la comunidad” (p.60).

Se debe precisar que el tributo forma parte del campo de estudio del derecho tributario y el binomio de delito tributario y penal es del derecho penal. Ambos escenarios (derecho tributario y derecho penal), desde luego con finalidades diferentes, son parecidos en la medida que afectan al patrimonio del contribuyente. Lo anterior surge la conveniencia de estudiar en conjunto estas dos áreas del Derecho, de ahí la denominación *derecho penal tributario*.

El derecho penal tributario como rama del derecho penal común se identifica con la concurrencia de dos órdenes normativos que poseen elementos parecidos (afectar al patrimonio del contribuyente, por ejemplo) pero que responden a fines totalmente distintos: a) el derecho tributario (del deber de contribuir según la capacidad económica) y b) el derecho penal (del binomio de los delitos y las penas); este es un nuevo paradigma dentro del derecho penal económico. Lo anterior es explicado por Mejías Rodríguez (2016) en los siguientes términos:

Es reconocido que en el derecho penal tributario confluyen dos órdenes normativos que contienen elementos comunes pero que responden a fines muy diferentes, el derecho tributario al reparto de las cargas públicas de acuerdo con el principio de capacidad económica, en cuanto concreción del principio de igualdad en la imposición, y el derecho penal, llamado a castigar, respetando los principios de culpabilidad e *in dubio pro reo*. Estas diferencias ejercen poderosos afectos en cuanto a la apreciación de la prueba, como en los criterios de aplicación del derecho. (p. 8)

### ***9.2.11 El delito de omisión del agente retenedor o recaudador como delito previo del punible de lavado de activos***

El legislador ha señalado que el delito de omisión del agente retenedor o recaudador por ser un delito contra la administración pública es también un delito base o subyacente del ilícito de lavado de activos (Hernández Quintero, 2017), pues, así lo señala el artículo 323 del Código Penal colombiano, del delito de lavado de activos: “El que adquiera, resguarde, invierta, transporte, transforme, almacene, conserve, custodie o administre bienes que tengan su origen mediato o inmediato en actividades de [...] delitos contra la administración pública [...]”.

En relación con lo anterior, el profesor Hernández Quintero, en una de las tantas asesorías para mi trabajo de grado, ha señalado que no todos los delitos contra la administración pública tienen vocación (por así decirlo) de generar ganancias a quien las realiza; tenemos, por ejemplo, el delito de abuso de autoridad por acto arbitrario e injusto, consagrado en el artículo 416 del Código Penal colombiano (Forero Hernández, 2015). Este es uno de los tantos ejemplos de una inadecuada (o incoherente) política criminal.

Se debe reconocer que el delito de lavado de activos es un delito autónomo y eso significa que no se requiere contar con una decisión condenatoria previa de un delito subyacente para poder llevar a cabo el proceso penal por el delito de lavado de activos. Es bueno anotar que en la práctica se han presentado, y todavía se presentan, dificultades probatorias del delito previo frente al delito de lavado de activos (Hernández Quintero, 2006b), igual sucede con el de enriquecimiento ilícito de particulares (Forero Hernández, 2016). Estos temas han sido objeto de fuertes debates en la doctrina y en la jurisprudencia. En todo caso, insistimos que frente a la diversidad de los procedimientos utilizados para disimular el origen de los dineros producto de actividades ilícitas, así como el uso de la tecnología, resulta indispensable la participación de los contadores forenses para la detección y seguimiento de estos recursos, así como para recomendar estrategias de prevención de lavado de activos.

Resulta pertinente citar tres importantes consideraciones ofrecidas por el profesor Hernández Quintero (2017). La primera indica que si bien no se requiere contar con una decisión condenatoria por el delito que generan los recursos que se pretenden lavar, “sí es necesario que el sujeto activo conozca que dichos bienes provienen de actividades relacionados con los comportamientos delictuales referenciados en el tipo penal básico de lavado de activos” (p. 152).

En segunda medida, el profesor advierte que lo anterior supone un esfuerzo de la administración de justicia para demostrar la existencia de delitos previos y del conocimiento por parte del sujeto agente de que los recursos provienen de actividades ilícitas; de lo contrario, “se estaría violando la presunción de inocencia, condenando así a los ciudadanos algunas veces por la existencia de indicios” (Hernández Quintero, 2017, pp. 82-83). Y, finalmente, Hernández Quintero (2017) critica la adopción en algunas decisiones judiciales “del concepto de la carga dinámica de la prueba, que traslada al sindicado la obligación de probar el origen de los bienes que posee o transporta, invirtiendo así la carga de la prueba” (p.83).

### **9.2.12 Eventos de extinción de la acción penal del delito de omisión del agente retenedor o recaudador**

El legislador señaló eventos de extinción de la acción penal por delito de omisión del agente retenedor o recaudador, al señalar que:

1) El agente retenedor o 2) autorretenedor, 3) responsable del impuesto a las ventas, 4) responsable del impuesto nacional al consumo, 5) recaudador de tasas, 6) recaudador de contribuciones públicas, que extingan la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses, se hará beneficiario de a) resolución inhibitoria, b) preclusión de investigación, c) cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiere iniciado por tal motivo, –adiciona el legislador–, “sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar”.

De esta posibilidad de extinguir la acción penal con el pago o compensación de las sumas adeudadas (junto con los intereses) es muy criticada por el tratadista Molina Arrubla (2006), al señalar que no es conveniente considerar al derecho penal como instrumento de cobro de las sumas adeudadas:

Ninguna duda puede haber, entonces, en cuanto a que se está utilizando —indebidamente en nuestro sentir— el aparato penal para el cobro de deudas fiscales, cuando se revisa el texto de este parágrafo: Basta con que el agente delictual, circunstancialmente calificado, pague o acuerde el pago respectivo con la Administración de Impuestos, para que se extinga la acción penal, lo que reportará como consecuencia la terminación del proceso penal pertinente (iniciado o por iniciar). (Molina Arrubla, 2006, p. 436).

En páginas posteriores, la autora concluye, y es la que comparto: “Ello traduce, simple y llanamente, que de lo que se trata es de intimidar al contribuyente con el instrumento penal, y no de sancionar como conductas delictuales” (Molina Arrubla, 2006, p. 438).

Habíamos señalado en alguna oportunidad que la consumación del delito en comento surge a partir de la no consignación de determinadas sumas dentro del término legal. Con relación a la extinción de la acción penal por el delito de omisión del agente retenedor, a mi juicio, carece de sentido al haber establecido dicha extinción a una actuación realizada con posterioridad a la consumación del delito, es decir, con posterioridad de la obtención del resultado. Este es otro ejemplo de una inadecuada política criminal.

Cancino Moreno (2011) también criticó dicha posibilidad de extinguir la acción penal, señalando que es una causal de impunidad: “Podemos decir que,

desde el punto de vista teórico, la consecuencia que se deriva del pago conlleva, como en los casos de peculado corriente, una rebaja de pena, sino una causal de impunidad, ya que el sujeto activo queda exento de sanción” (p. 126).

No se debe perder de vista que la extinción de la acción penal que hemos abordado no es aplicable exclusivamente en la hipótesis de omisión de consignar, también es aplicable en la hipótesis de omisión de cobrar y recaudar determinados impuestos (se afirma de esa manera porque la norma no hizo distinción). Frente a esta última hipótesis, quien haya incurrido en la conducta punible está obligado a pagar con sus propios recursos las sumas que no fueron cobradas, ni recaudadas, para la exoneración de responsabilidad penal.

Por otra parte, no hay que olvidar lo señalado por el artículo 42 de la Ley 633 de 2000 (o parágrafo del artículo 665 del Estatuto Tributario), que no fue derogada tácitamente por el artículo 339 de la citada Ley 1819 (2016), el cual señala la inaplicabilidad del citado artículo 402 penal para el caso de las sociedades que se encuentren 1) en procesos concordatarios; 2) en liquidación forzosa administrativa; 3) en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, o 4) hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas. Es bueno señalar de nuevo que la Ley 550 (1999) fue reemplazada por la Ley 1116 de 2006.

### ***9.2.13 La viabilidad o no de iniciar el proceso penal por el delito de lavado de activos aun en el evento de que el agente retenedor extinga la acción penal***

Se advierte de nuevo que no se requiere de una decisión judicial previa por el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador para acreditar el delito de lavado de activos. Pero genera un interrogante respecto a la viabilidad de iniciar el proceso penal por el delito de lavado de activos, aun en el evento de que el agente retenedor, por ejemplo, que es el sujeto activo del delito tributario en estudio, extinga la acción penal (posibilidad prevista en el parágrafo del artículo 402) por el delito de omisión del agente retenedor o recaudador: pagando o compensando las sumas adeudadas junto con las sanciones e intereses.

Frente a esta problemática se han presentado tres hipótesis (no son las únicas, puede haber otras). Una, incurrirá en el delito de lavado de activos si logra acreditar uno de los actos que buscan disimular su origen ilícito para luego integrarlos al sistema económico, independientemente que el agente retenedor,

por ejemplo, haya extinguido la acción penal por el delito de omisión del agente retenedor o recaudador con el pago de las sumas adeudadas junto con las sanciones e intereses. Es de mencionar que en nuestro ordenamiento jurídico sanciona por el delito de lavado de activos, los actos de simulación tendientes a dar apariencia de legalidad a bienes provenientes de actividades ilegales.

Una segunda hipótesis indica que resulta viable iniciar el proceso penal por el delito de lavado de activos porque el delito previo omisión del agente retenedor o recaudador efectivamente se configuró, toda vez que se cumplió los requisitos de la conducta punible como son la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad; es más, la extinción penal por el pago podría ser vista como comprobación de la consumación del delito y del dolo del sujeto activo del tipo penal. En otras palabras, habrá proceso penal por el delito de lavado de activos porque existió el delito previo omisión del agente retenedor o recaudador. Esta explicación, a nuestro juicio, no estará exenta de críticas.

Como última hipótesis precisa que no resulta viable iniciar el proceso penal por el delito de lavado de activos dado que no existió una conducta delictiva previa ante la declaración y pago de impuestos junto con las sanciones e intereses efectuada por el agente retenedor como evento de extinción de la acción penal. Se aplica la regla según la cual lo accesorio (delito de lavado de activo) sigue la suerte de lo principal (delito previo omisión del agente retenedor o recaudador). De esta hipótesis afiliamos a Jiménez Jiménez (2019) por la explicación que hizo en su página web al señalar lo siguiente: “Genera terminación inmediata del proceso penal y por consiguiente también por el lavado”.

Frente a la anterior hipótesis nos apartamos de manera respetuosa, pues en nuestro ordenamiento jurídico ha declarado la autonomía del delito de lavado de activos y se sanciona por los actos de simulación tendientes a dar apariencia de legalidad a bienes provenientes de actividad delictivas.

A nuestro juicio, resulta adecuado aplicar la primera hipótesis, circunstancia en la cual la Fiscalía General de la Nación en aplicación del artículo 7 del Código de Procedimiento Penal (Ley 906, 2004), debe cumplir con la carga de probar, para la acreditación del delito de lavado de activos, uno de los actos que buscan disimular su origen ilícito para luego integrarlos al torrente económico.

En relación con esta dificultad, el profesor Crisanchó Ariza (2019) admite que esta no resulta fácil para resolverla por dos precisiones. Una, resulta desproporcionado que el procesado pague lo debido y normalice su situación sea posteriormente investigado por el punible de lavado de dinero. Dos, igualmente parece serlo el hecho de que organizaciones criminales, con estructuras

financieras dispuestas y consolidadas al lavado de activos, resulten exoneradas con el pago que realicen.

Conviene advertir que frente a esta problemática o dificultad no hay desarrollo jurisprudencial y, por tal razón, Crisanchó (2019) hace un llamado al Congreso de la República a que realice otra reforma legislativa al tipo penal, estableciendo si se debe adelantar o no el proceso penal por el delito de lavado de activos aun cuando el agente retenedor, por ejemplo, haya extinguido la acción penal por el delito de omisión del agente retenedor o recaudador, esto con el fin de contribuir la seguridad jurídica. Tal propuesta perfectamente resulta aplicable para los otros dos delitos económicos tributarios de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes (artículo 434A) y el de defraudación o evasión tributaria (artículo 434B) dado que también consagran eventos de extinción de la acción penal.

#### ***9.2.14 Exclusión de beneficios en el delito de omisión del agente retenedor o recaudador***

El delito en estudio, por ser un punible contra la administración pública, no concede a los condenados por este ilícito tributario los subrogados penales o mecanismos sustitutivos de la pena privativa de libertad de suspensión condicional de la ejecución de la pena o libertad condicional; tampoco la prisión domiciliaria como sustitutiva de la prisión, así lo señala el artículo 13 de la Ley 1474 de 2011, Estatuto Anticorrupción.

El legislador señaló, además, que no habrá lugar a ningún otro beneficio o subrogado penal, judicial o administrativo, salvo los beneficios por colaboración regulados por la ley, siempre que esta sea efectiva, cuando ha sido condenado por delito doloso dentro de los cinco años anteriores y el delito tributario en estudio es un punible que se comete con dolo.

Es pertinente señalar cuatro consideraciones ofrecidas por la Corte Constitucional en la sentencia C-073 (2010) frente a la concesión de beneficios penales. La primera indica que el Congreso de la República cuenta con amplio margen de configuración normativa, en tanto que es una manifestación de su competencia para fijar la política criminal del Estado. La siguiente, la Corporación advierte que la concesión o negación de beneficios penales no puede desconocer el derecho a la igualdad.

Como tercera consideración, se encuentran ajustadas a la Constitución medidas legislativas mediante las cuales implican restricciones a la concesión de beneficios penales en casos de delitos considerados particularmente graves

para la sociedad. Y, finalmente, el Estado ha asumido compromisos internacionales en determinadas materias, la lucha contra el terrorismo, por ejemplo, razón de más para que el Congreso de la República limite la concesión de beneficios penales en las materias. En páginas posteriores, la Corte Constitucional concluye lo siguiente:

La Corte precia que el legislador goza de un amplio margen de configuración normativa al momento de diseñar el proceso penal y, por ende, de conceder o negar determinados beneficios o subrogados penales. Lo anterior por cuanto no existen criterios objetivos que le permitan al juez constitucional determinar qué comportamiento delictual merece un tratamiento punitivo, o incluso penitenciario, más severo que otro, decisión que, en un Estado social y democrático de derecho, pertenece al legislador quien, atendiendo a consideraciones ético-políticas y de oportunidad, determinará las penas a imponer y la manera de ejecutarlas. En efecto, el legislador puede establecer, merced a un amplio margen de configuración, sobre cuáles delitos permite qué tipo de beneficios penales y sobre cuáles no. Dentro de esos criterios, los más importantes son: a) el análisis de la gravedad del delito y b) la naturaleza propia del diseño de las políticas criminales, cuyo sentido incluye razones políticas de las cuales no puede apropiarse el juez constitucional. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-073, 2010. p. 43).

### ***9.2.15 Inhabilidad para contratar con el Estado de quienes incurran el delito de omisión del agente retenedor o recaudador***

Quien resulta condenado por el delito en estudio queda inhabilitado para celebrar contratos con el Estado, así lo señala el inciso 1.º del artículo 1.º de la Ley 1474 de 2011, Estatuto Anticorrupción, que modifica el literal j del numeral 1.º del artículo 8 de la Ley 80 de 1993 (Estatuto General de Contratación de Administración Pública), al precisar como inhabilidad para participar en licitaciones y para celebrar contratos con las entidades estatales “las personas naturales que hayan sido declaradas responsables judicialmente por la comisión de delitos contra la Administración Pública cuya pena sea privativa de la libertad [...]” y el delito de omisión del agente retenedor o recaudador es un delito contra la administración pública.

Tal inhabilidad se extenderá por un término de 20 años y se aplicará también a “las sociedades en las que sean socias tales personas, a sus matrices y a sus subordinadas”, salvo de las sociedades anónimas abiertas. De esta manera, esta inhabilidad es aplicable a las personas naturales y a las personas jurídicas. No debemos confundir la inhabilidad con la incompatibilidad, no pueden

ser tratados como sinónimos. La inhabilidad se caracteriza por la falta de capacidad para celebrar contratos; algunos, entre ellos Fajardo Gómez (2010), consideran que la inhabilidad es la falta de idoneidad para acceder a algo. La incompatibilidad se caracteriza por dos o más situaciones fácticas que se repelen entre sí, que no pueden coexistir.

En relación con la posibilidad de extinguir la acción penal por el delito tributario en comento, si el agente retenedor, por ejemplo, paga las sumas objeto de retención junto con intereses y sanciones, a mi juicio, la inhabilidad cesará de manera inmediata; pero, si el contrato fue celebrado sin haber producido tal pago o tal extinción de la acción penal, el negocio es inválido, dado que el artículo 44 de la Ley 80 de 1993 señala como causal de nulidad absoluta del contrato cuando “se celebren con personas incurso en causales de inhabilidad o incompatibilidad previstas en la Constitución y en la Ley”.

No menos importante es anotar que cuando el servidor público que en ejercicio de sus funciones intervenga en la tramitación, aprobación o celebración de un contrato con violación al régimen legal o constitucional sobre inhabilidades, este incurrirá el delito de violación del régimen legal o constitucional de inhabilidades e incompatibilidades previsto en el artículo 408 del Código Penal; las sanciones son: pena de prisión de 64 a 216 meses, multa de 66.66 a 300 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de 80 a 216 meses.

### ***9.2.16 Del término de prescripción de la acción penal del delito de omisión del agente retenedor o recaudador***

De acuerdo con el inciso 6 del artículo 83 del Código Penal, modificado por el artículo 14 de la Ley 1474 de 2011, la prescripción de la acción penal por el delito de omisión del agente retenedor o recaudador se aumentará en la mitad. Así lo prevé la norma:

6. Al servidor público que en ejercicio de las funciones de su cargo o con ocasión de ellas realice una conducta punible o participe en ella, el término de prescripción se aumentará en la mitad. Lo anterior se aplicará también con relación con los particulares que ejerzan funciones públicas en forma permanente o transitoria y de quienes obren como agentes retenedores o recaudadores.

Antes de esta modificación, el término de prescripción de la acción penal se aumentaba en una tercera parte, así señalaba la disposición original: “Al

servidor público que, en ejercicio de sus funciones, de su cargo o con ocasión de ellos realice una conducta punible o participe en ella, el término de prescripción se aumentará en una tercera parte”.

Ha de resaltar que la prescripción de la acción penal es una institución de orden público, en virtud de la cual el Estado cesa su potestad punitiva por el simple cumplimiento del término señalado en la normatividad. Tal institución ocurre cuando los operadores jurídicos dejan de vencer el plazo señalado por el legislador para el ejercicio de la acción penal sin haber adelantado las gestiones necesarias tendientes a determinar la responsabilidad penal del infractor de la ley penal (por así decirlo), evento que la autoridad judicial pierde la potestad de seguir con la investigación en contra del ciudadano beneficiado con la prescripción.

Sobre esta institución la Corte Constitucional en la sentencia C-416 (2002) ha señalado tres importantes reflexiones. La primera indica que la prescripción en materia penal es un instituto jurídico liberador, en virtud del cual por el transcurso del tiempo se extingue la acción o cesa el derecho del Estado a imponer una sanción cuyo fundamento es el principio de la seguridad jurídica, ya que se relaciona con el derecho que tiene todo procesado de que se le defina su situación jurídica, y concluye la Corporación:

Ni el sindicado tiene el deber constitucional de esperar indefinidamente que el Estado califique el sumario o profiera una sentencia condenatoria, ni la sociedad pueda esperar por siempre el señalamiento de los autores o de los inocentes de los delitos que crean zozobra en la comunidad. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-416, 2002, p. 33)

En segunda instancia, la Corporación advierte la prescripción en materia penal que hace parte del núcleo del debido proceso y su naturaleza es de carácter sustantivo que pueda ser declarada de oficio, sin necesidad de alegación de parte, como es obligado en los procesos de índole civil. Como última consideración, esta figura tiene una doble connotación; la primera es a favor del procesado y consiste en la garantía constitucional que le asiste a todo ciudadano de que se le defina su situación jurídica y, la segunda, en tanto y en cuanto se trata para el Estado de una sanción frente a su inactividad.

### ***9.2.17 La prueba en el delito de omisión del agente retenedor o recaudador***

Sobre el tema de la prueba de los delitos tributarios y económicos ya se han dicho y escrito suficientes cosas, que por su extenso contorno me impide

abordarlo en este acápite. En este apartado se van a abordar algunas razones por las cuales no comparto la aplicación de la figura carga dinámica de la prueba en el proceso penal de juzgamiento del delito de omisión del agente retenedor o recaudador.

Comienzo por señalar que de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 906 de 2004 (Código de Procedimiento Penal), la carga de la prueba acerca de la responsabilidad penal, o para desvirtuar la presunción de inocencia del que goza los procesados (artículo 29 de la Constitución Política), le corresponde al órgano de persecución penal, esto es, la Fiscalía General de la Nación, quien “está obligada a adelantar el ejercicio de la acción penal” (artículo 250 de la Constitución Política). Es la Fiscalía que asume el papel protagónico de probar el supuesto de hecho de la acusación.

El legislador ha señalado, además, que la duda que se presente “se resolverá a favor del procesado”, que es la aplicación del aforismo *in dubio pro reo* (Pérez Pinzón, 2009), y que “en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria”. Esta última característica es de suma importancia, porque impide aplicar dentro del proceso penal la teoría carga dinámica de la prueba en contra del procesado, así esté en mejores condiciones para aportar los elementos materiales probatorios. Pertinente es señalar que el fundamento legal de la institución carga dinámica probatoria lo encontramos en el artículo 167, inciso 2, del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012).

No obstante, la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, a pesar de estar consagrada la prohibición de la inversión de la carga probatoria, ha venido aplicando la teoría carga dinámica de la prueba para el juzgamiento de determinados delitos, entre otros, lavado de activos, enriquecimiento ilícito de particulares, omisión del agente retenedor o recaudador (Caro Espitia, 2013). Aplicación que, a mi juicio, “estaría vulnerando el inquebrantable principio constitucional de presunción de inocencia del que gozan los procesados” (Forero Hernández, 2016, p. 105).

Por ejemplo, en sentencia del 13 de mayo de 2009 (31147) la citada corporación aplicó la teoría carga dinámica de la prueba, una vez identificadas las deficiencias en la investigación por parte de la Fiscalía para el juzgamiento del delito de omisión del agente retenedor o recaudador; asignando, entonces, la carga de probar al procesado, quien debe demostrar su inocencia (por así decirlo). Evento que, a mi modo de ver, estaría vulnerando dos importantes principios: de presunción de inocencia, por un lado, e *in dubio pro reo*, por el otro.

Critico la aplicación de esta teoría dentro del proceso penal, por cuanto “los elementos materiales probatorios, como es evidente, deben ser proporcionados por quien acusa, ya que sería constitucionalmente inadmisibles atribuir la carga de la prueba al procesado sobre la prueba de su inocencia” (Forero Hernández, 2016, p. 107). Aplicación que también es criticada por Hernández Quintero (2017), advirtiendo, además, que se debe aplicar, sin más condiciones, la prohibición prevista en el inciso 3 del artículo 7 de la citada Ley 906, la cual señala que “en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria” (p. 154). También critican los profesores Escobar y Albarello (2013) al señalar que:

En el derecho penal a partir de la presunción de inocencia y del principio de favorabilidad para el imputado, esta propuesta [hace referencia a la aplicabilidad de la teoría carga dinámica de la prueba] deviene directamente inconstitucional, aquél que se lo imputa (El Estado por medio de la Fiscalía) debe siempre construir la culpabilidad en el proceso. (p. 127)

Es por ello que se comparten las advertencias ofrecidas por Delgado Llano (2008), actual magistrado de la Sala penal del Tribunal Superior de Medellín, explicando que:

El artículo 8.º del CPP, consagra los derechos de la defensa, entre ellos el de no ser obligado a declarar en contra suya o de su familia y a no auto incriminarse, que son correlativos a los deberes de la Fiscalía (artículo 142), especialmente el deber de asumir la carga de la prueba y respetar la presunción de inocencia, razón suficiente para que deba suministrar o descubrir a la defensa, todos los elementos materiales probatorios y evidencia física de manera oportuna, incluidos los favorables al acusado, según disponen varias normas. (p. 488).

De esta manera, el procesado no tiene que probar su inocencia (o ausencia de culpabilidad), la carga de la prueba recae al titular de la acción penal, corresponde a ella recabar las pruebas que desvirtúen la presunción de inocencia del procesado. Es la Fiscalía que debe realizar la completa e idónea actividad probatoria. Ahora, si se verifica (o se identifica) ausencia de actividad probatoria por parte de Fiscalía en la acreditación de un tipo penal y el juez aplique la carga dinámica de la prueba, en aras de evitar la impunidad, por ejemplo, resulta a todas luces violación de las garantías procesales que rigen el derecho procesal penal.

### **9.2.18 La conducta omisiva del agente retenedor o recaudador como infracción tributaria. Una propuesta que resulta conveniente para ser aplicada**

En el año 2015, en mi trabajo de grado para la obtención del título de abogado, dirigido por el profesor Hernández Quintero, presenté una propuesta de considerar a la conducta omisiva del agente retenedor o recaudador como infracción tributaria, y no como conducta punible. En este acápite se exponen dos de tantas justificaciones de conveniencia para considerar a la conducta omisiva del agente retenedor o recaudador como infracción administrativa.

La primera, de la posibilidad de extinguir la acción penal del delito en comento con el simple pago o compensación de las sumas adeudadas, eso sí, junto con los intereses, da a entender que dicho propósito se puede cumplir, sin dificultad, con normatividad de derecho administrativo sancionador, esto es, sin necesidad de acudir al derecho penal. A mi juicio, esta norma penal fue creada para intimidar al contribuyente (pagar para evitar la responsabilidad penal) y no de sancionar penalmente como tal a la conducta omisiva. Utiliza al derecho penal como un medio intimidatorio para que los presuntos responsables paguen las sumas adeudadas. De esta manera, dicha conducta omisiva perfectamente es controlable por vía del derecho administrativo sancionador y con ello se respeta el carácter de *ultima ratio* del derecho penal.

Ha de resaltar que el derecho administrativo sancionador tributario en Colombia está funcionando bien, es eficiente. Es por ello que se comparte, a este respecto, lo explicado por Cahn-Speyer Wells (2002) al concluir que

Si se adopta la criminalización tributaria debe respetarse en todos los casos el principio de “ultima ratio” del derecho penal. La criminalización de las infracciones tributarias solo puede ser justificable en cuanto se trate de conductas con respecto a las cuales esté plenamente demostrado que el derecho administrativo sancionador no ha sido suficientemente efectivo, por causas no atribuibles a la labor de fiscalización y control que debe ejercer una administración eficiente. La punición tributaria no debe surgir para suplantar o disimular las fallas evidentes de gestión de la administración tributaria en la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales

[...]

Debe evitarse la elevación de infracciones administrativas a delito en todos aquellos casos en que se atiende a criterios meramente cuantitativos o formales y no a los cualitativos, de manera que no se incurra en el riesgo que las autoridades fiscales efectúen denunciar penales con la sola aspiración de recaudar la deuda tributaria, olvidándose que éstas sólo deben ser procedentes a fin de lograr la penalización de una conducta disvaliosa penal. (pp. 40-41)

No respetar el carácter de *ultima ratio* del derecho penal contraría también la recomendación que la Asociación Internacional de Derecho Penal consignó en su XIII Congreso Internacional celebrado en El Cairo, según la cual “Normalmente, debería fomentarse la introducción de medios administrativos y civiles (mercantiles) antes de incriminar determinados actos u omisiones perjudiciales para la vida económica” (Hernández Quintero, 2018, p. 555).

La segunda, dicha conducta omisiva (en las dos hipótesis) debería ser sancionada, eso sí, con todas las garantías del debido proceso (Hernández Quintero, 2012), por una entidad especializada en el ramo tributario y aduanero como lo es la DIAN, que cuenta con facultades para: a) realizar fiscalizaciones, b) liquidar los tributos, c) realizar cobros coactivos, d) imponer sanciones a sus infractores, entre otras (Carvajal Castañeda, 2015).

Pertinente es señalar que, y está muy relacionado con el anterior párrafo, en la práctica se ha identificado que en los procedimientos administrativos sancionatorios su investigación es rápida y sus sanciones resultan oportunas y eficaces (Hernández Quintero, 1991), en tanto que los procesos penales son muy lentos y engorrosos, así lo ha demostrado la experiencia. La celeridad y eficacia de las sanciones con la que la DIAN puede reprimir la conducta omisiva del agente retenedor o recaudador justifica ampliamente nuestra propuesta.

Para fortalecer esta propuesta, comparto las explicaciones de Dell’Isola (2009), al señalar que la mora del pago de sumas objeto de retención, que es la hipótesis de no consignar señalada el artículo 402 del Código Penal colombiano, se comporta como una infracción tributaria, una infracción meramente administrativa (de mera desobediencia formal) y, por tanto, no es conveniente considerarla como conducta punible.

Partiendo de estas justificaciones, considero que es una propuesta que resulta coherente y conveniente para ser aplicada. Ofrece, además, ventajas como: a) la disminución del costo del delito en los campos de pesquisa, aplicación y ejecución; b) evita las consecuencias nocivas de la prisión intramural; c) evita el estigma carcelario; d) estabiliza la operatividad judicial; e) reduce el número de procesos y de reclusos, entre otras.

Conviene señalar que la introducción de este ilícito tributario en el Código Penal es bien criticada por la doctrina. Ruíz Rengifo (2002), por ejemplo, ha sido enfático en señalar que

El delito de omisión del agente retenedor. Con la utilización de este tipo penal, el proyecto muestra su inadecuada utilización de los principios del garantismo

penal, pues el *ius puniendi* no estaría legitimado. Mejor decir, la cualidad en cuanto a contenido de la actuación punible o *concepto material del delito* no se ha revisado bien es este caso. Es así como el principio de fragmentariedad y subsidiariedad (desprendidos del principio de proporcionalidad o prohibición de exceso como manda un Estado republicano), no se ven desarrollados, y su comparación se acerca de manera ostensible a las viejas teorías de la infracción del deber del cual es mayormente puntual del derecho administrativo. El principio de subsidiariedad principalmente informante de un derecho penal mínimo permite desarticular la huida constante al derecho penal en la tipificación del delito de peculado con su maridaje en la infracción al deber. Mejor decir, dichas desviaciones pertenecen más al derecho administrativo, que a su vez puede ser más eficaz. De esta manera, el mentado conflicto bien puede ser resuelto en un área administrativa y no recurrir al penal. (pp. 173-174).

Para finalizar este epígrafe, es importante anotar que, si se acepta a la conducta omisiva del agente retenedor o recaudador como infracción tributaria, el bien jurídico a tutelar ya no es el orden económico social como lo estamos proponiendo, sino el “deber de contribuir”, consagrado en el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política, como manifestación del principio de solidaridad (Muñoz Martínez, 2010). Así explican los profesores Zornoza Pérez y Muñoz Martínez (2010): “El objeto jurídico de protección del sistema sancionador tributario es el interés en la realización del deber de contribuir a los gastos públicos” (p. 810). El bien jurídico del *deber de contribuir* no debe ser estudiado de manera restrictiva haciendo referencia solamente a la obligación de pagar los tributos, sino de manera amplia: incluyendo tanto obligaciones sustanciales como formales. La Corte Constitucional explica cuáles son estas obligaciones:

Entre las primeras [obligaciones sustanciales] está la obligación de pagar los tributos. Entre las segundas está la de cumplir con “aquellas cargas que facilitan la función fiscal de la administración”, como es, por ejemplo, la de “suministrar de manera veraz y oportuna la información necesaria para determinar de manera correcta el monto en el que cada contribuyente está obligado a tributar”. (Sentencia C-551, 2015, p.36).

Respecto de las diferencias de delito, contravención penal y contravención o infracción administrativa, y de los principios rectores aplicables para el juzgamiento de las infracciones administrativas (criterio administrativista, penalista y constitucionalista), por la extensión de estos temas me impide abordarlos en este trabajo, por tal razón, recomiendo revisar el Capítulo IV de la obra *Delitos*

*económicos en la actividad financiera*, octava edición (2018), del maestro Hernando A. Hernández Quintero.

### **9.2.19 La conveniencia de considerar al delito de omisión del agente retenedor o recaudador como delito contra el orden económico social**

Como se señaló en líneas atrás, el tipo penal en comentario, a mi juicio, no debió ser ubicado como delito contra la administración pública (Título XV del Código Penal), pues lo que se pretende proteger con esta descripción típica, en forma privilegiada, es el orden económico social, entendiendo por este, según Hernández Quintero en sus distintas socializaciones en el Grupo de Estudios de Derecho Penal Económico (GEDPE) de la Universidad de Ibagué, como el conjunto de normas con las cuales el Estado interviene en la economía, bien jurídico tutelado en el título X del Código Penal, sede entonces adecuada de esta conducta punible.

El delito en comentario se comporta como un delito socioeconómico por cuanto la no consignación de determinados tributos recaudados, por ejemplo, implica una consolidación de desigualdad socioeconómica, atenta al orden económico establecido (Giraldo Marín, & Gómez Velásquez, 1986). Es un acto ilícito que atenta contra el orden público económico. En las siguientes líneas se exponen nuestra propuesta de considerar al delito en estudio como delito económico.

Un buen sector de la doctrina ha considerado que el delito en comentario es un delito fiscal o delito tributario, como aquel ilícito que vulnera o ponga peligro la Hacienda Pública. Los profesores Ibáñez Guzmán, Ospina López y Nevito Gómez (2004), por ejemplo, señalan que el delito de omisión del agente retenedor o recaudador es un delito fiscal, como especie del género fraude fiscal. El fraude fiscal, de acuerdo con el contador forense Fonseca Vivas (2015), “se caracteriza por implicar una ocultación de hechos económicos mediante actividades económicas total o parcialmente ocultas, o mediante la presentación de los hechos económicos con un significado distinto o real” (p. 253).

Ibáñez, Ospina y Nevito (2004) consideran como delitos fiscales, entre otros, a los delitos de contrabando, delito que también ha sido objeto de estudio por nuestro profesor Lozano Delgado (2016); de ejercicio ilícito de actividad monopolística de arbitrio rentístico; de la defraudación a las rentas de aduana, hoy con la Ley 1762 de 2015, fraude aduanero (Ruíz Sánchez, 2016). Son delitos de naturaleza económica o socioeconómica.

El tratadista cubano Mejías Rodríguez (2016) también ha denominado al delito en estudio como delito tributario, como especie del género delito económico; al explicar, además, que este delito forma parte del campo de estudio del derecho penal tributario. Este último, según Juan del Rosal, citado por Giraldo Marín y Gómez Velásquez (1986), cumple “la misión de reprimir graves violaciones del ordenamiento tributario” (p. 412).

No menos importante es señalar que el derecho penal tributario no es una rama del derecho tributario, sino propiamente del derecho penal común (Forero Hernández, 2015); es entonces, como expone Fernández Carrasquilla (1992), un derecho penal especial. Es bueno mencionar que en una época la doctrina había ubicado el derecho penal tributario en el derecho administrativo (Giraldo Marín & Gómez Velásquez, 1986).

El tratadista español Ayala Gómez (1988) ha considerado que, tratándose de delitos tributarios o fiscales, el bien jurídico a proteger corresponde a la Hacienda Pública. En el mismo sentido lo explica Mejías Rodríguez (2016) y señala que “la Hacienda Pública, que es, según nuestro criterio, el verdadero bien jurídico tutelado, pero no entendido como algo estático, sino dinámico, valorado como sistema de recaudación de ingresos y realización de gastos” (p. 45). La Hacienda Pública, para Bustos Ramírez (1987), “ha de ser todo el proceso de recaudación de ingresos y de distribución o redistribución de ingresos” (p. 22).

En este orden, tratándose de delitos tributarios podríamos afirmar que el bien jurídico a tutelar es específicamente la Hacienda Pública y no la administración pública, tal como lo ha establecido nuestro legislador. Sin perder de vista que en nuestro ordenamiento jurídico no existe el bien jurídico: Hacienda Pública, de ahí es conveniente que, en un futuro no lejano, el legislador se ocupara en analizar la conveniencia (o necesidad, para algunos) de crear este nuevo bien jurídico, tal como lo ha reconocido en otros países como Perú y Chile (Zarama & Zarama, 2017). En dichos países la protección de los deberes tributarios tiene una doble vía de garantía: una, a través de sanciones administrativas y, otra, a través de sanciones penales.

No obstante, si el objeto de protección es la Hacienda Pública y al utilizar políticas de intervención en los procesos económicos (o con políticas económicas), a mi juicio, estaríamos frente a un bien jurídico a tutelar distinto que es el orden económico social y cuyo titular corresponde al Estado, que está a cargo de la dirección general de la economía y la obligación de preservar el orden económico social, como lo señala el artículo 334 de la Constitución Política (Hernández Quintero, 2018).

Como bien se evidenció, tenemos, entonces, que la doctrina ha dado una denominación al delito de omisión del agente retenedor o recaudador como delito fiscal o delito tributario, pero, se comparte las enseñanzas ofrecidas por Hernández Quintero, en sus distintas socializaciones en el citado Grupo de Estudios (Forero Hernández, 2015), al señalar que el delito en estudio se comporta como delito socioeconómico, entendiendo por este como “toda conducta que vulnere o ponga peligro la intervención del Estado en la economía, trátese de su función de dirección o protección” (sentido estricto) (Hernández Quintero, 2018, p. 119). Esto es, un acto ilícito que atenta la infraestructura económica del país o, en palabras de Córdoba y Eloísa (2011), “un acto antijurídico que genera ruptura en el equilibrio económico regulado por el Estado” (p. 237).

Por eso tiene razón Bajo Fernández, citado por Bustos Ramírez (1987), al señalar que la lesión patrimonial que produce el delito tributario no solo entraña una disminución de valor económico del erario público, “sino que afecta, como resultado propio de uno de los más genuinos delitos económicos, a toda una política económica y social que incide sobre el ahorro, la inversión, la distribución de la renta nacional, etc.” (p. 20). Es, entonces, una conducta ilícita que atenta a los propósitos de la denominada Constitución económica. En este orden, podríamos afirmar que este punible está orientado a la protección del orden público económico.

Acá es importante la reflexión aportada por Prías Bernal (2007) al afirmar que la formulación sistemática del orden económico social como un interés jurídico susceptible de ser protegido penalmente, la ubicación del ilícito tributario como un delito económico es evidentemente la adecuada, concluye, además: “No es preciso formular, como ocurre en otras legislaciones, una concepción especial del delito tributario en tutela de la hacienda pública, pues esta concibe apenas como un instrumento o un medio para la protección del orden económico social” (pp. 85-86).

Por su parte, habíamos mencionado que en el anteproyecto del Código Penal de 1978 se abordó un capítulo sobre los “delitos contra el régimen fiscal y otras infracciones” (Capítulo III) dentro del Título VII de los “delitos contra el orden económico social”. Lo anterior nos da a entender que los delitos tributarios se comportan como delitos que atentan el orden económico social, es decir, son considerados como delitos socioeconómicos; de esa manera, es conveniente considerar al delito de omisión del agente retenedor o recaudador como delito económico.

Así como también en la propuesta de anteproyecto del Código Penal de la Nación de Argentina presentada por Jorge Luis Villada (2016), al ubicar los “delitos tributarios y previsionales” (Capítulo IV) dentro del Título XIII de los “delitos contra el orden económico y financiero”, considerando a los delitos tributarios como como delitos económicos.

De esta manera, al considerar al delito en comento como delito socioeconómico automáticamente será incluido dentro del Título X del Código Penal colombiano, de los “Delitos contra el orden económico social”, ubicación que a mi juicio resulta acertada. Es una propuesta que resulta coherente y conveniente para ser aplicada, pues facilita realizar una mejor interpretación, así como también para crear nuevos tipos penales de carácter económico.

Para finalizar, al aceptarlo como delito económico, este debe ser estudiado dentro de la definición del derecho penal económico en sentido estricto proporcionada (o elaborada) por Bajo Fernández, toda vez que es un delito que atenta a la gestión intervencionista del Estado en la economía, en contra del sistema económico establecido. En el mismo sentido lo explica Fernández Teruelo (2013) al explicar que los delitos fiscales son considerados como delitos económicos en sentido estricto.

## Referencias

- Abello Zapata, C. R. (2016). ¿Equidad o inequidad en el impuesto indirecto? *Dos mil tres mil (18)*, 59-70.
- Arboleda Vallejo, M. & Ruíz Salazar, J. A. (2014). *Manual de derecho penal. Partes general y especial (12.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Leyer.
- Ariza Sánchez, C. E. (2000). *Principios del derecho tributario (1.ª Ed.)*. Ibagué: Ediciones Unibagué.
- Ayala Gómez, I. (1988). *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal (1.ª Ed.)*. Madrid: Ediciones Civitas.
- Belén Linares, M. (2016). Títulos de imputación subjetiva en la defraudación tributaria. *Derecho penal contemporáneo*, (56), 5-26.
- Bernate Ochoa, F. (2007). El derecho penal económico. Cuestiones problemáticas. *Cuadernos de derecho penal económico*, (2), 13-43.
- Bustos Ramírez, J. (1987). *Los delitos contra la Hacienda pública. Bien jurídico y tipos legales (1.ª Ed.)* Madrid: Ediciones TECNOS.
- Cahn-Speyer Wells, P. (2002). Legitimidad de la criminalización de algunas infracciones tributarias y condiciones mínimas para su establecimiento. *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (52), 33-48.

- Cancino Moreno, A. J. (2011). Delitos contra la Administración pública. En *Lecciones de derecho penal. Parte especial (2.ª Ed.)* (pp. 101-165). Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia.
- Caro Espitia, N. R. (2013). La carga de la prueba frente a la presunción de inocencia en el Estado colombiano. *Verba Iuris* (29), 31-42.
- Carvajal Castañeda, D. (2015). *Defensa técnica del contribuyente del Impuesto Nacional en Colombia (1.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia.
- Colombia. Ley 38 de 1969. Por la cual se dictan normas sobre retención en la fuente y anticipo del impuesto sobre la renta y complementarios y se señalan sanciones.
- Colombia. Decreto Ley 100 de 1980. Por el cual se expide el nuevo Código Penal.
- Colombia. Ley 75 de 1986. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Ley 80 de 1993. Por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública
- Colombia. Ley 383 de 1997. Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Ley 488 de 1998. Por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales.
- Colombia. Ley 633 del 2000. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial.
- Colombia. Ley 599 del 2000. Por la cual se expide el Código Penal.
- Colombia. Ley 890 del 2004. Por la cual se modifica y adiciona al Código Penal.
- Colombia. Ley 906 del 2004. Por la cual se expide el Código de Procedimiento Penal.
- Colombia. Ley 1066 del 2006. Por la cual se dictan normas para la normalización de la carta pública y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Ley 1116 del 2006. Por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Ley 1474 del 2011. Por la cual se expide el Estatuto de Anticorrupción y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Ley 1564 del 2012. Por la cual se expide el Código General del Proceso.
- Colombia. Ley 1607 del 2012. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Ley 1762 del 2015. Por medio de la cual se adoptan instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal.
- Colombia. Ley 1819 del 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.

- Colombia. Ley 1943 del 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.
- Concepto DIAN 470 del 13 de marzo (2017). *No hay derogatoria tácita del párrafo contenido en el artículo 42 de la Ley 633 de 2000 por el artículo 339 de la Ley 1819 de 2016*. Recuperado de [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/DocumentosBoletinAsesor/imp estoscortivos/junio2017/cuartasemana/DIANConceptoNo470del13%20de%20marzode2017.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/DocumentosBoletinAsesor/imp%20estoscortivos/junio2017/cuartasemana/DIANConceptoNo470del13%20de%20marzode2017.pdf)
- Constitución Política de Colombia (1991). Colombia: Ediciones Legis.
- Córdoba Angulo, M. & Eloísa Ruiz, C. (2011). Delitos contra el orden económico social. En *Lecciones de derecho penal. Parte especial (2.ª Ed.)*, (pp. 167-215). Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia.
- Cristancho Ariza, M. (2019). *El delito fiscal (1.ª Ed.)*. Bogotá, Colombia: Ediciones Jurídicas Andrés Morales.
- Cury, E. (1988). *La ley penal en blanco (1.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Temis.
- Decreto 624 de 1989. (30 de marzo de 1989). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.
- Decreto 3050 de 1997 (23 de diciembre de 1997). Por el cual se reglamenta el Estatuto Tributario, la Ley 383 de 1997 y se dictan otras disposiciones.
- Decreto 2321 de 2011 (30 de junio de 2011). Por el cual se modifica parcialmente el Decreto 3050 de 1997.
- Delgado Llano, L. F. (2008). El debido proceso probatorio. En *Reflexiones sobre el sistema acusatorio (1.ª Ed.)*, (pp. 437-492). Medellín: Ediciones Librería jurídica Sánchez Ltda.
- Dell'Isola Franco, M. (2009). *Delitos fiscales cometidos contra la administración tributaria (1.ª Ed.)*. Montevideo: Ediciones Carlos Álvarez Editor.
- Escobar Alzate J. & Albarello Bahamón, H. (2013). *Dinámica de la prueba (1.ª Ed.)*. Ibagué: Ediciones Unibagué.
- Fajardo Gómez, M. (2010). Algunas consideraciones acerca del régimen de inhabilidades e incompatibilidades aplicables a las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios –EPSs-. En *Temas en Contratos Estatales* (pp. 391-457). Medellín: Ediciones Biblioteca Jurídica Díké.
- Fernández Carrasquilla, J. (1992). *Concepto y límites del derecho penal. La nueva visión político criminal (1.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Temis.
- Fernández Teruelo, J. G. (2013). *Instituciones de derecho penal económico y de la empresa (1.ª Ed.)*. Madrid: Ediciones Editorial Arazandi S.A.
- Fonseca Vivas, Á. (2015). *Auditoría forense. Aplicada al campo administrativo y financiero, medio ambiente, cultural, social, políticas y tecnología (1.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones: Ediciones de la U.

- Forero Hernández, C. F. (2015). La conveniencia de implementar en Colombia el derecho tributario sancionador para reprimir a la conducta omisiva del agente retenedor o recaudador (Trabajo de grado para obtener el título de Abogado). Universidad de Ibagué, Tolima, Colombia.
- Forero Hernández, C. F. (2016). La carga de la prueba del delito previo frente al delito de enriquecimiento ilícito de particulares. *Dos mil tres mil*. (18), 89-109.
- Forero Hernández, C. (2019). Derecho tributario, ¿derecho administrativo o derecho económico? *Dos mil tres mil*, 21, 7-33. <https://doi.org/10.35707/dostresmil/2101>
- Forero Hernández, C. (2019). El delito de omisión del agente retenedor o recaudador en Colombia, ¿un delito socioeconómico? En *Aspectos actuales del derecho penal económico en Colombia* (pp. 65-110). Ibagué: Ediciones Unibagué.
- Giraldo Marín, L. C. & Gómez Velásquez, G. (1986). *Actas del nuevo Código Penal colombiano. Parte especial. Vol. III*. Bogotá: Ediciones Colección Pequeño Foro.
- Gómez Méndez, A. (2000). *Delitos contra la Administración Pública (1.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones: Universidad Externado de Colombia.
- Gómez Méndez, A. & Gómez Pavajeau, C. A. (2008). *Delitos contra la Administración pública (3.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia.
- Hernández Quintero, H. A. (1991). *Delitos económicos en la actividad financiera (1.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Escuela Judicial Rodrigo Lara Bonilla.
- Hernández Quintero, H. A. (2006a). Aspectos procesales de la delincuencia económica. *Dos mil tres mil* (10), 71-82.
- Hernández Quintero, H. A. (2006b). La problemática del delito previo frente al lavado de activo de activos. *Cuadernos de derecho penal económico* (2), 143-167.
- Hernández Quintero, H. A. (2012). Delitos, contravenciones penales e infracciones administrativas: un rastreo doctrinal y jurisprudencial. *Dos mil tres mil* (14), 61-92.
- Hernández Quintero, H. A. (2014). *La responsabilidad penal de los funcionarios del sector financiero por el lavado de activos: especial referencia al delito de omisión de control (1.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia.
- Hernández Quintero, H. A. (2017). *El lavado de activos. Actualizada (4.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Editorial Ibáñez.
- Hernández Quintero, H. A. (2018). *De los delitos económicos en la actividad financiera (8.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Editorial Ibáñez.
- Ibáñez Guzmán, A. J., Ospina López, G. J., & Nevito Gómez, N. (2004). *El delito fiscal (1.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Editorial Ibáñez.
- Jiménez, Jiménez, D. (2019). *La defraudación tributaria como actividad fuente del lavado de activos*. Recuperado de <https://www.danieljimenez.com/index.php/es/component/k2/item/77-la-evasion-tributaria-como-actividad-fuente-del-lavado-de-activos>
- Linares Vesgas, J. Á. (2001). *Curso de derecho comercial. Parte general (1.ª Ed.)*. Bogotá, Colombia: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez.

- Lozano Delgado, J. A. (2011). El bien jurídico tutelado en los delitos contra el orden económico. *Cuadernos de derecho penal económico* (5), 13-26.
- Lozano Delgado, J. A. (2016). Del contrabando. En *El contrabando. Aspectos penales*, (pp. 53-83). Ibagué: Ediciones Universidad de Ibagué.
- Mejías Rodríguez, C. A. (2016). *Derecho penal tributario. Aspectos generales y especiales (1.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Editorial Leyer.
- Molina Arrubla, C. M. (2003). *Delitos contra la Administración pública. Conforme con el nuevo Código Penal (4.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Leyer.
- Molina Arrubla, C. M. (2006). *Responsabilidad penal de los administradores de empresas (1.ª ed.)*. Medellín: Ediciones Biblioteca jurídica DIKÉ – Universidad Católica de Colombia.
- Muñoz García, M. A. (2014). El error en los delitos económicos. En *Apuntes de derecho penal económico*, (pp. 22-35). Bogotá: Ediciones Editorial Ibáñez – Pontificia Universidad Javeriana.
- Muñoz Martínez, G. (2010). Derecho tributario. Concepto y fundamento de su autonomía científica. En *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio (1.ª Ed.)*, (pp. 29-65). Bogotá, Colombia: Ediciones Universidad Externado de Colombia.
- Nieto Martín, A. (2009). La responsabilidad penal de las personas jurídicas: esquema de un modelo de responsabilidad penal. En *Estudios de derecho penal económico*, (pp. 171-205). Ibagué: Ediciones Unibagué.
- Pabón Parra, P. A. (2017). *Código penal esquemático (5.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley.
- Pérez Pinzón, A. O. (1994). *Introducción al derecho penal (3.ª Ed.)*. Ibagué: Ediciones FORUM PACIS Corporación Universitaria de Ibagué.
- Pérez Pinzón, A. O. (2009). Los principios del derecho penal y el derecho penal económico. En *Estudios de derecho penal económico*, (pp. 27-97). Ibagué, Colombia: Ediciones Unibagué.
- Prías Bernal, J. C. (2007). El ilícito tributario ante el derecho penal. En *Estudios de derecho penal económico* (pp.72-119). Bogotá: Ediciones Universidad del Rosario.
- Ramírez Barbosa, P. A. (2009). Nuevas tendencias político-criminales en la lucha contra la criminalidad organizada. El modelo procesal de Colombia. En *Estudios de derecho penal económico*, (pp. 357-404). Ibagué: Ediciones Unibagué,
- Reyes Echandía, A. (1989). *Tipicidad (6.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Temis.
- Ruíz Sánchez, G. L. (2009). Tratamiento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en Colombia. *Cuadernos de derecho penal económico* (3), 55-88.
- Ruíz Sánchez, G. L. (2016). El delito de defraudación a las rentas de aduana. En *El contrabando. Aspectos penales*, (pp. 119-143). Ibagué: Ediciones Unibagué

- Ruíz Rengifo, H. W. (2002). Sobre la exaltación del deber de probidad funcional como bien jurídico en el delito de peculado a costa del garantismo penal. En *Criminalidad organizada y delincuencia económica* (pp. 159-180). Bogotá: Ediciones Grupo Editorial Ibáñez.
- Sentencia C-545 (1994). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Fabio Morón Díaz.
- Sentencia C-577 (1995). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz.
- Sentencia C-116 (1996). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Carlos Gaviria Díaz.
- Sentencia C-285 (1996). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Carlos Gaviria Díaz.
- Sentencia C-416 (2002). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Clara Inés Vargas Hernández.
- Sentencia C-009 (2003). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Jaime Araujo Rentería.
- Sentencia C-558 (2004). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Clara Inés Vargas H.
- Sentencia C-243 (2005). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Álvaro Tafur Galvis.
- Sentencia C-073 (2010). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Humberto Antonio Sierra Porto.
- Sentencia del 13 de mayo de 2009. Corte Suprema de Justicia de Colombia. Sala penal (31147). Magistrado Ponente: Sigfredo de Jesús Espinosa Pérez.
- Sentencia del 6 de julio (2011). Corte Suprema de Justicia de Colombia, Sala penal (32062). Magistrado Ponente: Javier Zapata Ortiz.
- Sentencia del 11 de diciembre (2013). Corte Suprema de Justicia, Sala penal (33468). Magistrado Ponente: Eugenio Fernández Carlier.
- Sentencia C-464 (2014). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Alberto Rojas Ríos.
- Sentencia de 10 de junio (2015). Corte Suprema de Justicia de Colombia, Sala penal (41053). Magistrado Ponente: Eugenio Fernández Carlier.
- Sentencia C-551 (2015). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Mauricio González Cuervo.
- Sentencia del 14 de junio (2017). Corte Suprema de Justicia de Colombia, Sala penal (47446). Magistrado Ponente: Fernando Alberto Castro Caballero.
- Sentencia C-290 (2019). Corte Constitucional de Colombia. Magistrada Ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado.

- Velásquez Velásquez, F. (1997). *Derecho penal. Parte general. Actualizada (7.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Editorial Temis.
- Villada, J. L. (2016). *Propuesta de anteproyecto del Código Penal de la Nación Argentina*. Buenos Aires: Ediciones Mundo Editorial.
- Zarama Vásquez, F. & Zarama Martínez, C. (2017). *Reforma tributaria comentada. Ley 1819 de 2016 (1ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Legis.
- Zornoza Pérez, J.J., & Muñoz Martínez, G. (2010). Infracciones y sanciones tributarias. En *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio (1.ª Ed.)*, (pp. 803-879). Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia.

## Capítulo X

# El delito de defraudación o evasión tributaria como delito fuente del punible de lavado de activos<sup>19</sup>

### **Preliminar**

Este acápite versa sobre el tema del delito de defraudación o evasión tributaria como delito fuente del punible de lavado de activos en Colombia. Este es un tema relativamente nuevo en la medida en que el delito tributario de defraudación o evasión tributaria es creado por la Ley de Financiamiento 1943 de 2018 (artículo 63) y que posteriormente fue modificado por la reciente Ley de Crecimiento Económico 2010 de 2019 (artículo 71).

Para llevar a cabo este propósito, en este texto se pretenden analizar dos importantes temas relacionados con el delito económico tributario de defraudación o evasión tributaria en Colombia. Por un lado, el carácter de delito fuente real del delito de lavado de activos al delito de defraudación o evasión tributaria (artículo 434B, Ley 599, 2000). Por el otro, la viabilidad o no de iniciar el proceso penal por el delito de lavado de activos, aun en el evento de que el contribuyente extinga la acción penal (posibilidad prevista en el parágrafo 2.º del artículo 434B), al presentar o corregir la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos de impuestos junto con las sanciones e intereses.

---

<sup>19</sup> Este texto corresponde a una de las clases del módulo Derecho penal económico y delitos tributarios en la Especialización en Derecho Penal de la Universidad de Ibagué.

## **10.1 El carácter de delito fuente real del delito de lavado de activos al delito de defraudación o evasión tributaria en Colombia**

Es pertinente señalar que para que una persona cometa el delito económico de lavado de activos (artículo 323, Ley 599, 2000) se requiere que adquiera, resguarde, invierta, transporte, transforme, almacene, conserve, custodie o administre o les dé a los bienes provenientes de determinadas actividades criminales, apariencia de legalidad, los oculte, o encubra su verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derecho sobre tales bienes.

De esta manera, para que se concrete el punible de lavado de activos resulta indispensable preexistir un activo de origen ilícito que requiere ser lavado (Jiménez, 2017). Lo anterior no significa que todos aquellos ilícitos que involucran activos generen el delito de lavado de activos, son solamente los que el legislador ha señalado como delitos que generan el lavado, considerados por la doctrina como: delitos subyacentes, previos o fuente (Hernández Quintero, 2017). Es pertinente citar el contenido de la norma para identificar cuáles son los delitos previos.

El que adquiera, resguarde, invierta, transporte, transforme, almacene, conserve, custodie o administre bienes que tengan su origen mediato o inmediato en actividades de tráfico de migrantes, trata de personas, extorsión, enriquecimiento ilícito, secuestro extorsivo, rebelión, tráfico de armas, tráfico de menores de edad, financiación del terrorismo y administración de recursos relacionados con actividades terroristas, tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias sicotrópicas, delitos contra el sistema financiero, delitos contra la administración pública, contrabando, contrabando de hidrocarburos o sus derivados, fraude aduanero o favorecimiento y facilitación del contrabando, favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados, en cualquiera de sus formas, o vinculados con el producto de delitos ejecutados bajo concierto para delinquir, o les dé a los bienes provenientes de dichas actividades apariencia de legalidad o los legalice, oculte o encubra la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derecho sobre tales bienes, incurrirá por esa sola conducta, en prisión de diez (10) a treinta (30) años y multa de mil (1000) a cincuenta mil (50 000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. (Artículo 323, Ley 599, 2000).

Como se evidenció, en el artículo 323 penal se encuentran numerosos verbos rectores y muchos delitos previo o fuente del delito de lavado de activos. Aterrizando al tema del presente escrito, dentro de los delitos fuente aparecen los delitos contra la administración pública, esto es, los reseñados en el Título XV del Código Penal (Ley 599 de 2000), y en dicho Título se encuentra

el delito económico tributario de defraudación o evasión tributaria (artículo 434B), creado por el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018, Ley de Financiamiento, la norma es del siguiente tenor:

Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el contribuyente que dolosamente, estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes, y se liquide oficialmente por la autoridad tributaria un mayor valor del impuesto a cargo por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, el contribuyente será sancionado con pena privativa de libertad de 36 a 60 meses de prisión y multa del cincuenta por ciento (50 %) del mayor valor del impuesto a cargo determinado. Si el monto del impuesto a cargo liquidado oficialmente es superior a 2500 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 8500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte; en los eventos que sea superior a 8500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad (artículo 434B, Ley 599, 2000).

Parágrafo 1. La acción penal sólo podrá iniciarse previa solicitud del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad, expresados en la respectiva solicitud. La autoridad tributaria se abstendrá de presentar esta solicitud cuando el mayor impuesto a cargo liquidado oficialmente se genere como consecuencia de una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.

Parágrafo 2. La acción penal extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias, intereses y multas correspondientes, y el valor de los activos omitidos, el menor valor de los activos declarados o el valor de los pasivos inexistentes, sea menor a 8500 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Pertinente es señalar que la Corte Constitucional, en la Sentencia C-481 de 2019, declaró la inexecutable de la Ley de Financiamiento en su integridad, por haberse desconocido en el curso del debate parlamentario los principios de publicidad y consecutividad. Advierte, además, la Corporación que la declaratoria de la inexecutable producirá efectos a partir del 1 de enero de 2020. Por lo anterior, el legislador expide la Ley 2010 del 27 de diciembre

de 2019, denominada Ley de Crecimiento Económico, y en su artículo 71 modifica el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018, quedando de la siguiente manera:

Artículo 434B. Defraudación o evasión tributaria. Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el contribuyente que, estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes por un valor igualo superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión, En los eventos en que sea superior a 2500 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 8500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte y, en los casos que sea superior a 8500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

Parágrafo 1. La acción penal podrá iniciarse por petición especial del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad. La autoridad se abstendrá de presentar esta petición, cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.

Parágrafo 2. La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del término para corregir previsto en Estatuto Tributario y, en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes.

Se destaca que, de acuerdo con el primer párrafo, la acción penal solo “podrá iniciarse por petición especial del Director General de la DIAN o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales”, eso sí, “siguiendo los criterios de razonabilidad y proporcionalidad”. La autoridad tributaria se abstendrá de presentar dicha petición “cuando exista interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos”.

Por su parte, la acción penal, de acuerdo con el segundo párrafo, se extinguirá cuando el contribuyente “presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes” eso sí dentro del término para corregir y “se realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes”. Dicha posibilidad de extinguir la acción penal, corregir y pagar los

impuestos junto con las sanciones e intereses, por ejemplo, a nuestro modo de ver, no está exenta de críticas porque una vez reunidos los requisitos de la conducta punible como son la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad (artículo 9, Ley 599, 2000), tiene la posibilidad de desvirtuar o desaparecer (por así decirlo) dichos requisitos con la simple corrección y pago de impuestos junto con las sanciones e intereses, quedando exento de la sanción penal.

Pareciera que el Legislador resta importancia del comportamiento ilícito y se centra exclusivamente en la prestación dineraria (el tributo, para ser preciso), de tal manera que realizada la corrección correspondiente junto con el pago (incluyendo sanciones e intereses), el delito ya no resulta perseguible como si el ilícito nunca existió, a pesar de que hubiera mediado dolo (conocimiento y voluntad). De esta manera, la posibilidad de extinguir la acción penal está diseñada en favor de quienes cuentan con los medios económicos para cumplir el pago del tributo y con ello evitaría la sanción penal.

Se debe tener en cuenta que, con la modificación, la extinción de la acción penal ya no tiene un límite o monto, antes establecía un monto que “sea menor a 8500 salarios mínimos mensuales vigentes”. Dicho límite ha sido criticado por Plazas Vega (2019) por no permitir la extinción de la acción respecto de defraudaciones de gran cuantía; tal crítica no es compartida por Cristancho Ariza (2019), quien afirma que tal límite es sano y proporcional, “pues se entiende que dada la gravedad de la defraudación debe tener un trato más drástico” (p. 366).

Una vez abordado el contenido del citado artículo penal, es fácil afirmar que, por su alcance o contenido económico, este delito tributario genera activos impregnados de ilicitud susceptibles de ser lavados; hay activos de por medio. Por tal razón, es acertado considerar a este delito como fuente del lavado de activos, su comisión regularmente habrá de generar recursos de origen ilícito susceptible de ser lavados. Este ilícito económico tributario es considerado como delito fuente real, porque “recae sobre un valor” (Jiménez, 2017, p. 57).

El carácter de delito fuente del delito de lavado de activos al delito económico tributario de defraudación o evasión tributaria es bastante aplicada en el derecho comparado (Cristancho Ariza, 2019). Lo anterior se debe a las orientaciones o recomendaciones dadas por parte del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), al considerar la conveniencia de incluir el delito fiscal en los ordenamientos jurídicos como punible previo del delito de lavado de activos (Caro, 2015).

En la práctica encontramos varias dificultades que se presentan en el estudio del delito económico de lavado de activos. En este trabajo mencionaremos

dos de ellas. Una, sobre la necesidad o no de contar con una condena previa por el delito de procedencia de los bienes o recursos a los que se les pretende dar la apariencia de legalidad (Hernández Quintero, 2017). Dos, sobre la posibilidad o no de aplicar el concurso entre el delito de lavado de activos y el punible previo (Hernández Quintero, 2018).

Respecto de la primera dificultad, revisando la línea jurisprudencial elaborada por el maestro Hernández Quintero (2017), la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia ha sido enfática en señalar que no es necesario que exista condena por el delito previo para que proceda la acusación por lavado de activos. De esta manera, es fácil afirmar que no es necesaria la exigencia de una decisión judicial previa por el delito previo defraudación o evasión tributaria para acreditar el delito de lavado de activos.

Respecto de la segunda dificultad, coincidimos con la explicación ofrecida por Hernández Quintero en un interesante artículo publicado en EAFIT (2018), al señalar lo siguiente: cuando el propósito del sujeto activo del delito base es exclusivamente asegurar el producto de dicho comportamiento y no realiza actos tendientes a ingresar el fruto de esa actividad ilícita en forma simulada al torrente económico, se está frente a hechos copenados o a un autoencubrimiento, evento en el cual el desvalor del punible previo consume el desvalor del lavado de activos. Ahora, cuando el sujeto activo del ilícito previo adelanta actos de simulación con el propósito de dar apariencia de legalidad al producto de su ilícito para incorporarlo en la economía de origen, se está frente a un concurso de delitos entre el delito fuente y el lavado de activos.

## **10.2. La viabilidad o no de iniciar el proceso penal por el delito de lavado de activo aun en el evento de que el contribuyente extinga la acción penal por el delito de defraudación tributaria: corrigiendo y pagando el impuesto junto con las sanciones e intereses**

Se señaló en párrafos anteriores que no se requiere de una decisión judicial previa por el delito tributario de defraudación o evasión tributaria para acreditar el delito de lavado de activos. Pero genera un interrogante respecto a la viabilidad de iniciar el proceso penal por el delito de lavado de activos, aun en el evento de que el contribuyente, que es el sujeto activo del delito tributario en estudio, extinga la acción penal (posibilidad prevista en el parágrafo 2.º del artículo 434B) por el delito de defraudación o evasión tributaria: al presentar y corregir la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos de impuestos junto con las sanciones e intereses.

Frente a esta problemática se han presentado tres hipótesis (no son las únicas, puede haber otras). La primera hipótesis, indica que incurrirá en el delito de lavado de activos si logra acreditar uno de los actos que buscan disimular su origen ilícito para luego integrarlos al sistema económico, independientemente que el contribuyente haya extinguido la acción penal por el delito de defraudación o evasión tributaria con la corrección y pago de impuestos junto con las sanciones e intereses. Es de mencionar que nuestro ordenamiento jurídico sanciona por el delito de lavado de activos los actos de simulación tendientes a dar apariencia de legalidad a bienes provenientes de actividades ilegales.

Una segunda hipótesis indica que resulta viable iniciar el proceso penal por el delito de lavado de activos porque el delito previo defraudación o evasión tributaria efectivamente se configuró, toda vez que se cumplieron los requisitos de la conducta punible como son la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad; es más, la extinción penal por el pago podría ser vista como comprobación de la consumación del delito y del dolo del contribuyente. En otras palabras, habrá proceso penal por el delito de lavado de activos porque existió el delito previo defraudación o evasión tributaria. Esta explicación, a nuestro juicio, no estará exenta de críticas.

Como última hipótesis precisa que no resulta viable iniciar el proceso penal por el delito de lavado de activos, dado que no existió una conducta delictiva previa ante la declaración y pago de impuestos junto con las sanciones e intereses efectuada por el contribuyente como evento de extinción de la acción penal. Se aplica la regla según la cual lo accesorio (delito lavado de activo) sigue la suerte de lo principal (delito previo defraudación o evasión tributaria). De esta hipótesis afiliamos a Jiménez Jiménez (2019) por la explicación que hizo en su página web al señalar lo siguiente: “Genera terminación inmediata del proceso penal y por consiguiente también por el lavado”.

Nuestra propuesta. Es adecuado aplicar la primera hipótesis, evento en el cual el ente investigador, que es el titular de la acción penal en virtud del artículo 7 del Código de Procedimiento Penal (Ley 906, 2004), debe probar para la acreditación del delito de lavado de activos, uno de los actos que buscan disimular su origen ilícito para luego integrarlos al torrente económico.

En relación con esta problemática, Crisanchó Ariza (2019) reconoce que esta no resulta fácil para resolverla por dos consideraciones. Una, resulta desproporcionado que un contribuyente que pague lo debido y normalice su situación sea posteriormente investigado por lavado de dinero. Dos, también parece serlo el hecho de que organizaciones criminales, con estructuras financieras

dispuestas y consolidadas al lavado de activos, resulten exoneradas con el pago que realicen.

Es pertinente advertir que frente a esta problemática o dificultad no hay desarrollo jurisprudencial y, por tal razón, Crisanchó Ariza (2019) hace un llamado al Congreso de la República a que realice otra reforma legislativa al tipo penal, en aras de contribuir a la seguridad jurídica, estableciendo si se debe adelantar o no el proceso penal por el delito de lavado de activos, aun cuando el contribuyente haya extinguido la acción penal por el delito de defraudación o evasión tributaria. Tal propuesta perfectamente resulta aplicable para los otros dos delitos económicos tributarios de omisión del agente retenedor o recaudador (artículo 402) y de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes (artículo 434A), dado que también consagran eventos de extinción de la acción penal.

A pesar de estas problemáticas, la recomendación que se quiere destacar en este texto es que el Estado debe aplicar una adecuada política de prevención de delitos económicos, haciendo eficaces controles internos, contar con el apoyo de revisores fiscales o contadores forenses que son profesionales idóneos para combatir los delitos económicos tributarios y la criminalidad organizada, así como de realizar una oportuna supervisión, eso sí de manera permanente, por parte de las autoridades administrativas. Ha de advertir que la prevención de los delitos es el punto de partida del derecho penal moderno. Por eso se comparte la reflexión ofrecida por Hernández Quintero (1995) al señalar lo siguiente:

Como lo enseña la experiencia, las acciones que se adopten para prevenir un ilícito siempre reportarán mejores resultados que los que se derivan de la más exitosa investigación, con el natural desgaste de la administración de justicia y de quienes de una u otra forma participan en ella. Por esto, mantiene su vigencia la máxima de que es mejor prevenir que sancionar. (p. 93)

## Referencias

- Caro Coria, D. C. (2015). Lavado de activos provenientes del delito tributario. *Revista Ius Et Ceritas*, (50), 216-232.
- Colombia. Ley 906 del 2004. Por la cual se expide el Código de Procedimiento Penal.
- Colombia. Ley 599 del 2000. Por la cual se expide el Código Penal.
- Colombia. Ley 1943 del 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el establecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Ley 2010 del 2019. Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las

finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.

Constitución Política de Colombia (1991). Colombia: Ediciones Legis.

Cristancho Ariza, M. (2019). *El delito fiscal (1.ª Ed.)*. Bogotá, Colombia: Ediciones Jurídicas Andrés Morales.

Hernández Quintero, H. A. (1995). *Tratamiento procesal de los delitos financieros*. Ibagué: Ediciones FORUM PACIS.

Hernández Quintero, H. A. (2017). *El lavado de activos (4.ª Ed.)*. Bogotá, Colombia: Ediciones Ibáñez.

Hernández Quintero, H. A. (2018). El lavado de activos en Colombia: consecuencias del cambio de la receptación a un tipo penal autónomo. *Revista Foro Penal*, 14(90), 174-194.

Jiménez, Jiménez, D. (2017). *Delitos económicos-financieros (1.ª Ed.)*. Bogotá, Colombia: Ediciones Ibáñez.

Jiménez, Jiménez, D. (2019). *La defraudación tributaria como actividad fuente del lavado de activos*. Recuperado de <https://www.danielfjimenez.com/index.php/es/component/k2/item/77-la-evasion-tributaria-como-actividad-fuente-del-lavado-de-activos>

Plazas Vega, M. A. (2019). La Ley de Financiamiento desde la perspectiva de las condiciones de un sistema tributario racional. Aciertos y desaciertos. En *La Ley de Financiamiento, 1943 de 2018. Una visión de hacienda pública y derecho tributario (1.ª Ed.)*, (pp. 35-112).

Sentencia C-481 (2019). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Alejandro Linares Cantillo.



## Capítulo XI

# La investigación forense de los delitos tributarios, ¿es contaduría forense o auditoría forense?

### **Preliminar**

He aceptado con complacencia y gratitud la generosa invitación que me ha hecho la Presidencia del Colegio de Contadores Públicos de Colombia (Conpucol) sede Ibagué, a cargo de la doctora Rocío del Pilar Chavarro Gutiérrez, para abordar el tema de la investigación forense de los delitos tributarios, ¿es contaduría forense o auditoría forense? Este es un tema de interés para los contadores públicos que ejercen la labor de investigación forense de delitos económicos tributarios.

Se resalta que la teoría del caso (Ley 906, 2004, artículo 371), respecto de un delito tributario, el titular de la acción penal y la defensa (aunque su elaboración es facultativa) deben contar con un buen equipo de trabajo y en este se encuentran los contadores públicos forenses, que son profesionales idóneos para asesorar temas de la ciencia tributaria y de ilícitos tributarios. En el campo de estudio de la teoría del caso se encuentra, entre otras, la labor de investigación forense de delitos.

Se utiliza la denominación *contadores forenses* y no *auditores forenses*, por cuanto la contaduría forense vincula de manera exclusiva a los contadores públicos que son los especializados en temas de contabilidad, impuestos, finanzas e ilícitos económicos tributarios. En cambio, la auditoría forense es ejercida por financieros, arquitectos, contadores, abogados, ingenieros, economistas,

médicos, entre otros, de ahí la dificultad de comprensión, así como de aplicación, que surge respecto de quiénes realizan la labor de investigación forense de los delitos tributarios.

Para llevar a cabo este propósito, el texto se divide en tres partes. La primera sobre aspectos generales de la contaduría forense. La siguiente sobre el delito económico tributario, plasmando nuestra noción y se mencionan algunos delitos de orden tributario consagrados en el Código Penal colombiano (Ley 599, 2000). Y, finalmente, el papel de la contaduría forense frente al delito económico tributario.

### **11.1 ¿Contaduría forense o auditoría forense?**

En esta oportunidad no es viable explicar el origen de la auditoría forense, pues de ello ya se ha escrito con amplitud. Lo indudable es que cuando un profesional sirve de asesoría o apoyo a la justicia en el esclarecimiento de hechos o delitos, a este se le denomina forense. Lo que se pretende resaltar en este aparte es que la denominación de contaduría forense es adecuada frente a la labor de investigación forense de delitos económicos tributarios por tratarse de un área de investigación especializada, o específica, en temas de la ciencia tributaria y de ilícitos tributarios.

Se critica que la investigación forense de delitos económicos tributarios se identifica con la auditoría forense. Tal crítica se debe a esta explicación: si revisamos la reconocida obra *Auditoría forense*, de Fonseca Vivas (2016), permite concluir que la auditoría forense es el género cuyas especies se encuentran aplicadas al medio ambiente, a lo cultural, a lo social, a la política, a la tecnología, a lo administrativo, a lo financiero, entre otras. Tales auditorías son desempeñadas, según la especialidad que reviste el asunto, por financieros, ingenieros, médicos, economistas, contadores, abogados, etc.

En este orden, sostenemos que la contaduría forense encajaría como especie del género auditoría forense y esta tiene como objetivos, entre otros, combatir la corrupción, evitar la impunidad y disuadir las prácticas deshonestas. Esta es desempeñada de manera exclusiva por contadores públicos y estos profesionales, según la Ley 43 de 1990, que realizan actividades propias de la Contaduría como son la organización, revisión y control de contabilidades, dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con base en los libros de contabilidad, revisoría fiscal, servicios de auditoría, asesoría tributaria o gerencial en aspectos contables. Sobre este tópico se trae a colación lo explicado por Arias Saltarín (2008):

En principio, todas las auditorías implican investigación. No obstante, la auditoría especial de investigación a que nos referimos, implica el examen que realiza en un ente, área o una actividad u operación específica, respecto a la que se ha detectado la posible existencia de irregularidades o fraudes y abarca la recopilación de la evidencia en la que se sustentan sus resultados. Una auditoría forense puede hacerse en materia jurídica, informática, financiera, operativa, etcétera. (p. 85)

Y concluye lo siguiente, con lo cual estamos de acuerdo:

Se trata de un concepto muy genérico y su naturaleza depende de la materia sobre la que recaer. Por ello, si recae en elementos de carácter financiero y, por tanto, requiere la intervención, comprobación, verificación y fiscalización de los registros de contabilidad la certificación o dictamen de exactitudes o veracidades, entonces debe ser efectuada por un contador público autorizado, según se exige el literal d) del artículo 1 de la Ley n.º 57; de lo contrario, puede ser realizada por cualquier persona experta en la materia. (Arias, 2008, p. 85)

De esta manera, si la auditoría o la investigación es inminentemente financiero-contable es de competencia del Contador Público y se denominará contaduría forense cuando se trate de auditoría o investigaciones de delitos económicos tributarios.

Fonseca Vivas (2016) no relaciona en su obra la contaduría forense, parece que no comparte dicha denominación. Como sí lo hizo García Caicedo desde su obra *La contaduría forense. Las cifras que ocultan el delito* (2014) y sostiene que los contadores forenses deben ser contadores públicos, creemos que tal consideración no admite discusión. Por su parte, los reconocidos autores Donaliza Cano y Danilo Lugo (2009) en su obra *Auditoría financiera forense*, utilizan de manera indiscriminada las denominaciones: auditoría forense, contabilidad forense<sup>20</sup>, investigación forense, auditoría financiera forense, pero realizan una importante conclusión que reafirma la utilización de la denominación *auditoría forense*:

El fraude es la mayor preocupación en el ambiente de los negocios en la actualidad, por lo que combatir este flagelo se ha convertido en uno de los objetivos corporativos tanto a nivel privado como gubernamental, y debido a estas crecientes

---

<sup>20</sup> Se critica esta denominación por cuanto la contabilidad es en verdad una evidencia (prueba documental), y el forense es el profesional que realiza la investigación. Consideramos apropiada "contaduría forense".

necesidades toma fuerza de nuevo la denominada auditoría forense. (Cano & Lugo, 2008, p. 13)

Se tiene que la auditoría forense es amplia y se comporta como el género, en tanto que la contaduría forense por ser un área específica es vista como especie (o como rama de ella). García Caicedo (2014) ha sostenido que la auditoría forense y la contaduría forense no pueden ser considerados como sinónimos, no son la misma cosa. De eso sí estamos de acuerdo, pero no por las explicaciones dadas por el autor, sino porque cada una cuenta sus propias metodologías de investigación. La metodología de investigación forense de un médico no es la misma que la del contador público, o la del economista. Un ingeniero ambiental no es idóneo para rendir un informe de investigación forense de delitos económicos tributarios. Tal explicación a simple vista resulta coherente, desde luego se admite cualquier crítica, pues de eso se trata.

García Caicedo (2014), por su parte, ha señalado que la contaduría forense no está ideada para la prevención, como sí lo es la auditoría forense. En otras palabras, la contaduría forense no es preventiva, la auditoría forense sí lo es. No obstante, Fonseca Vivas (2016) afirma que la auditoría forense no es preventiva, en cambio la auditoría general sí lo es. Márquez Arcila desde su obra *Auditoría forense* (2019) afirma que la auditoría forense puede ser preventiva. Como se evidenció, este tema no logra ser pacífico entre los estudiosos. Pero en esto hay que decirlo: no impide que la contaduría forense pueda ser vista como otra herramienta de prevención, dado que los contadores forenses en su investigación perfectamente pueden generar herramientas y recomendaciones para ayudar a prevenir delitos dentro de la empresa, por ejemplo. Es bueno señalar que la prevención es el punto de partida del derecho sancionador moderno.

Así que tal diferencia entre la auditoría forense y contaduría forense, a partir de la óptica de la función de prevención, ya no resulta útil desde el punto de vista académico y práctico. Lo cierto es que debemos seguir, gústenos o no, a la regla (o paradigma, para algunos) según la cual es mejor prevenir que sancionar. La prevención es el punto de partida del derecho penal moderno. A este respecto se comparte la reflexión ofrecida por Hernández Quintero:

Como lo enseña la experiencia, las acciones que se adopten para prevenir un ilícito siempre reportarán mejores resultados que los que se derivan de la más exitosa investigación, con el natural desgaste de la administración de justicia y de quienes de una u otra forma participan en ella. Por esto, mantiene su vigencia la máxima de que es mejor prevenir que sancionar. (1995, p. 93).

De esta manera, la labor de investigación forense de delitos económicos tributarios se debe identificar con la contaduría forense y no con la auditoría forense. La denominación adecuada frente a la investigación forense de delitos económicos tributarios debe ser la contaduría forense. Se debe entonces difundir desde la academia y la práctica forense esta denominación. Desde luego hay que reconocer que se mantiene el paradigma según el cual “muchos contadores ejercen la contaduría forense sin saberlo, básicamente, porque a pesar de sus múltiples aplicaciones, no ha sido debidamente identificada, valorada y difundida como una actividad especializada” (Ayala, 2008, p. 14).

No menos importante es señalar que en el campo de estudio y de aplicación de la contaduría forense resulta perfectamente aplicable el Análisis Conductual Forense (ACF) que alude a una herramienta para investigar hechos indeseables susceptibles de tipificarse en delitos más sofisticados, como el lavado de activos, por ejemplo. Sobre esta herramienta, se cita la explicación ofrecida por Galvis Castañeda (2008):

La integración de las diferentes técnicas que implican el análisis de comportamiento y de su rastro en un solo protocolo o secuencia de procesos de intervención, configura el análisis conductual forense, que el presente documento propone como un complemento a la investigación convencional, pues facilita el diseño de estrategias de investigación y el establecimiento de hipótesis, orienta y refina la búsqueda y aseguramiento de evidencia complementaria y aporta validez y confiabilidad a la información recolectada en la investigación. (p. 475)

En una de las socializaciones de *Jornada Saber Contable* que se adelanta el Conpucol, la Presidenta Nacional del Colegio de Contadores de Colombia, doctora Flor Stella Quiroga Mora, frente al interrogante que formulé en mi conferencia *La investigación forense de los delitos tributarios, ¿es auditoría forense o contaduría forense?*, manifestó que ambos forenses (auditor y contador forense) están en la capacidad de realizar la investigación forense de delitos tributarios, así como para contribuir la búsqueda de la verdad de los hechos en el proceso. En esto sí estoy de acuerdo, pero quiero señalar dos comentarios.

Una, es conveniente desde la academia y la práctica forense identificar cuál de las dos (auditoría forense o contaduría forense) se identifica en verdad con la investigación forense de delitos tributarios. Lo anterior contribuye a realizar estudios con coherencia, congruencia, cohesión, convencimiento con las denominaciones a utilizar (o que utilizamos). Debemos evitar

confusiones. Es difícil (o imposible) creer que la investigación forense de delitos tributarios la realice un ingeniero forense que es un auditor forense (por ser la auditoría forense una institución bastante amplia surge la conveniencia de especificar áreas); debemos ser entonces precisos y coherentes. Tal investigación la debe realizar un contador público (formado en temas de contabilidad, tributaria, financiero, etc.) que es un profesional idóneo en temas de la ciencia tributaria e ilícitos tributarios, de ahí que la investigación forense de los delitos tributarios se debe identificar con la contaduría forense y no con la auditoría forense.

Dos, estamos de acuerdo que ambos están para contribuir a la búsqueda de la verdad de los hechos objeto de investigación. Pero no a una verdad absoluta, sino a una verdad relativa por cuanto la verdad cierta, absoluta y objetiva es inalcanzable. Eso está demostrado. La verdad que se obtiene en la investigación es la verdad procesal y esta es aproximativa. No se puede (o no se debe) exigir la verdad absoluta, pues esta se construye por consensos mediante criterios de verificación, aunque, como lo demuestra la práctica, susceptibles de ser reformulados. A este respecto, se comparte la advertencia ofrecida por Urbano Martínez (2008) al concluir que

El mandato constitucional de acuerdo con el cual nadie podrá ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se le imputa, debe entenderse como una referencia al acto cometido y no a otro pues sólo de esa manera se equilibran el debido proceso y la justicia. De este modo, entonces, la verdad de que se trata en el proceso penal no es una verdad absoluta, pero tampoco una verdad construida libremente por las partes al interior del proceso. El proceso penal no está atado fatalmente a la necesidad de reconstruir con absoluta fidelidad la historia de los hechos, pero tampoco es un escenario en el que los intervinientes cuenten con legitimidad para referir hechos sin nexo razonable alguno con aquellos efectivamente acaecidos. Por ello, entre esos extremos, en el proceso penal debe buscarse una verdad equilibrada, que se distancie de la verdad material en tanto verdad absoluta, y de la verdad formal en tanto verdad libremente construida. Esta verdad equilibrada, es una verdad que se armoniza con la necesidad de fundamentación fáctica que en cada caso se le plantea a la jurisdicción, pero también con el imperativo de respetar unos límites operacionales, temporales y normativos ineludibles. Luego, si bien se debe manejar un concepto de verdad, ella debe estar alejada de esos extremos y debe tener como columna vertebral la pretensión de suministrarle al juez un fundamento legítimo para la formación de su convicción y para la emisión de su decisión. (pp. 29-30).

Por su parte, Solórzano Rodríguez (2020), en una conferencia virtual denominada *Metodología para una auditoría forense*, ha explicado que la auditoría forense debe ser realizada exclusivamente por contadores públicos<sup>21</sup>. Discrepo esta explicación, eso sí con el mayor respeto que se merece, por cuanto en la práctica se evidencia que los economistas, por ejemplo, también realizan auditoría forense. Distinto sucede con la contaduría forense la cual es realizada, le agrego, de manera exclusiva, por los contadores públicos.

Corresponde ahora señalar algunos comentarios sobre la contaduría forense. El primero indica que desde el Código de Procedimiento Penal colombiano (Ley 906, 2004), del sistema penal acusatorio, los contadores que intervienen en los procesos penales a través de sus dictámenes, o pruebas periciales (artículo 405), serán considerados como peritos (artículo 8) y a ellos les serán aplicables, en lo que corresponda, las reglas del testimonio (artículo 405). Respecto de la peritación queremos citar dos importantes consideraciones ofrecidas por el jurista de derecho probatorio penal Quintero Ospina (1982). Por un lado, el objeto de la peritación son los hechos y solo los hechos para cuya comprobación se requieren de conocimientos o prácticas especiales. Por el otro, la peritación no consiste en simples afirmaciones, opiniones sin fundamento serio o racional alguno, sino en declaraciones de conocimiento sobre hechos técnicos y científicos que permiten llegar a conclusiones en torno al asunto objeto de examen.

El segundo alude a que la calidad de contador forense no se adquiere por el simple hecho de rendir conceptos o dictámenes ante la administración de justicia, también se adquiere cuando son contratados por la defensa dentro de un proceso penal. Hasta pueden actuar como consultores y asesores. El siguiente hace referencia a que el contador para ser investigador forense debe tener habilidades y destrezas tales como la curiosidad, persistencia, creatividad, discreción, organización, confianza, sano juicio profesional (Ayala, 2008), de ahí el éxito de un buen investigador. Por eso se afirma que no todos los contadores podrán ser investigadores forenses; determinadas destrezas y habilidades hacen que los contadores sean investigadores forenses, contadores forenses.

Finalmente, la contaduría forense por lo general se basa en la evidencia documental por medio del cual se suministra información a la administración de justicia y a sus clientes (a la defensa dentro del proceso penal, por ejemplo). Una de las pruebas más utilizadas en la investigación forense de delitos

---

<sup>21</sup> No dijo “entre otros”, sino “exclusivamente”, y así lo señaló en la diapositiva número 3.

económicos tributarios corresponde a la contabilidad, como “elemento esencial en la formación de las cifras destinadas a la determinación de los impuestos” (Ayala, 2008, p. 47).

## 11.2 El delito económico tributario en Colombia

En otro trabajo se señaló que el delito tributario es entendido “como aquel ilícito que vulnera o ponga peligro la hacienda pública” (Forero Hernández, 2019, p. 98). Se resalta que el delito tributario es especie del género delito económico. Este último es entendido, de acuerdo con Hernández Quintero (2015), como “toda conducta que vulnere o ponga peligro la intervención del Estado en la economía” (p. 113).

Nótese que las dos nociones citadas se asimilan mucho, lo que cambia es el bien jurídico a proteger (por así decirlo). El delito tributario afecta a la hacienda pública, en cambio, el delito económico al orden económico social que forma parte del campo de estudio de la intervención del Estado en la economía. Se debe reconocer que la hacienda pública es vista como un capítulo del orden económico social, de la intervención del Estado en la economía<sup>22</sup>.

Se ha preguntado con frecuencia acerca de cuáles son los delitos tributarios que señalan el Código Penal colombiano (Ley 599, 2000). La doctrina autorizada (Cristancho, 2019) ha identificado un buen listado, pero en este texto queremos explicar tres de ellos: a) omisión del agente retenedor o recaudador, b) omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y c) defraudación o evasión tributaria, claro está que dichos delitos son considerados por el Legislador como delitos contra la administración pública (al ubicarlos dentro del Título XV del Código Penal) y no como delitos económicos tributarios (consideración y ubicación que no estamos de acuerdo).

El primer delito se da, de acuerdo con el artículo 402 del Código Penal, cuando el agente retenedor o autorretenedor que omita la consignación de las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente. Se configura este delito también cuando el encargado de recaudar tasas o contribuciones no las consigne dentro del término legal, así como el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo, que teniendo la obligación de

---

<sup>22</sup> Hernández Quintero (1991) entiende por intervención del Estado en la economía como “el conjunto de normas con las cuales se pretende regular y delimitar la autonomía de los particulares a fin de garantizar el logro de los intereses de la comunidad, esto es, el bien común” (p. 13).

hacerlo no consigne dichas sumas dentro de los dos meses siguiente a la fecha fijada por el Gobierno para la presentación y pago de la respectiva declaración.

La anterior explicación alude a la omisión de consignar. Con este punible igualmente se sanciona por omisión de cobrar y recaudar el impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo, estando obligado a ello (Forero Hernández, 2019). Ha de resaltar que cuando el agente retenedor o autorretenedor, responsable de las ventas, el impuesto nacional al consumo o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria, bien por pago o por compensación junto con los intereses y sanciones, se “hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiere iniciado por tal motivo”, así lo señala el parágrafo del citado artículo 402 del Código Penal.

Sobre este delito se citan las tres reflexiones explicadas en el escrito *El delito de omisión del agente retenedor o recaudador en Colombia, ¿derecho administrativo o derecho económico?* (Forero Hernández, 2019). La primera indica que es conveniente considerar a este punible como delito económico y no como delito contra la administración pública, pues la omisión de consignar sumas retenidas, por ejemplo, afecta específicamente a las reglas de intervención del Estado en la economía, dificulta cumplir de manera adecuada las políticas económicas. La siguiente, por principio de proporcionalidad del delito y la pena, el legislador debió señalar dos sanciones diferentes para cada una de las hipótesis de omisión, es decir, una sanción diferente para la hipótesis de omisión de consignar y otra sanción diferente para la hipótesis de omisión de recaudar o cobrar.

Finalmente, la extinción de la acción penal con el simple pago de las sumas, adeudadas junto con intereses y sanciones, constituye en una de las razones que este ilícito tributario es perfectamente controlable por vía del derecho administrativo sancionador tributario, y no por vía penal; esto es, ser controlado como una infracción administrativa tributaria, y con ello contribuye el respeto del carácter de *ultima ratio* del derecho penal que tanto habla la doctrina autorizada. A este respecto, se comparte lo señalado por Cahn-Speyer Wells (2002) al concluir que

Si se adopta la criminalización tributaria debe respetarse en todos los casos el principio de “ultima ratio” del derecho penal. La criminalización de las infracciones tributarias solo puede ser justificable en cuanto se trate de conductas con respecto a las cuales esté plenamente demostrado que el derecho administrativo

sancionador no ha sido suficientemente efectivo, por causas no atribuibles a la labor de fiscalización y control que debe ejercer una administración eficiente. La punición tributaria no debe surgir para suplantar o disimular las fallas evidentes de gestión de la administración tributaria en la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales [...]

Debe evitarse la elevación de infracciones administrativas a delito en todos aquellos casos en que se atiende a criterios meramente cuantitativos o formales y no a los cualitativos, de manera que no se incurra en el riesgo que las autoridades fiscales efectúen denunciar penales con la sola aspiración de recaudar la deuda tributaria, olvidándose que éstas sólo deben ser procedentes a fin de lograr la penalización de una conducta disvaliosa penal. (pp. 40-41)

El segundo delito, es decir, omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes se da, según el artículo 434A del Código Penal, cuando el contribuyente omita activos o declare un menor valor de los activos o declare pasivos inexistentes en la declaración del impuesto de renta y complementarios, por un valor igual o superior a 5000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria. Advierte la disposición que la acción penal por el delito en comento podrá iniciarse por petición especial del director general de la DIAN o la autoridad competente, o su delegado o delegados especial, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

Tal petición no es indispensable cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos. Se resalta que también se admite la extinción de la acción penal por este punible cuando el contribuyente presente o corrija la declaración, siempre y cuando esté dentro del término para corregir previsto en la normatividad tributaria, y realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones e intereses.

Finalmente, el delito de defraudación o evasión tributaria, según las voces del artículo 434B del Código Penal, se da cuando el contribuyente que estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes, por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria.

La acción penal por este delito tributario podrá iniciarse por petición especial del director general de la DIAN o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

No será indispensable realizar tal petición cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos. También admite la posibilidad de extinguir la acción penal por este delito cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del término para corregir y realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes.

Se advierte que no se debe confundir la evasión fiscal con la evasión tributaria, a pesar de que desde la ciencia económica estas figuras son tratadas como sinónimos (Forero Hernández, 2018). La evasión fiscal (que a nuestro juicio está muy mal puesto el nombre), según el artículo 313 del Código Penal, se da cuando el concesionario, representante legal, administrador o empresario autorizado para la explotación de monopolio rentístico, “que incumpla total o parcialmente con la entrega de las rentas monopolísticas que legalmente les correspondan a los servicios de salud y educación” (Ley 599, 2000, art. 313).

Se critica la explicación de Solórzano Rodríguez en su conferencia *Metodología para una auditoría forense* (2020) al señalar que la evasión fiscal señalada en el artículo 313 penal alude a la evasión de tributos, de impuestos. Como se explicó en el anterior párrafo, el tipo penal de evasión fiscal no hace referencia a tributos, sino a las rentas monopolísticas, que son dos instituciones bien diferentes.

Se debe resaltar que estos delitos poseen abundantes reenvíos normativos, eso sí de orden tributario, los cuales son temas muy especializados que, como es evidente, no son manejados por los fiscales, ni por los jueces y, por tal razón, resulta indispensable en sus procesos contar con el apoyo de contadores forenses, profesionales idóneos en temas de la ciencia tributaria y de ilícitos tributarios. De esta manera, estos delitos por su alcance económico son objeto de investigación forense contable-tributario, de la contaduría forense. Por eso se insiste que la investigación forense de delitos tributarios se debe identificar con la contaduría forense y no con la auditoría forense.

### **11.3 La contaduría forense frente al delito económico tributario**

Desde el artículo *La carga de la prueba frente al delito de enriquecimiento ilícito de particulares* (Forero Hernández, 2016), se señaló que la carga de probatoria para desvirtuar la presunción de inocencia de los procesados corresponde a la Fiscalía General de la Nación, por ser este el titular de la acción penal. Es quien

debe suministrar los elementos materiales probatorios sobre la comisión de delitos.

Los fiscales, para cumplir la carga de la prueba, deben realizar, entre otras, la elaboración de la teoría del caso (artículo 371, Ley 906, 2004), de ahí la necesidad de contar con un buen equipo de profesionales idóneos en temas de ilícitos económicos tributarios como son los contadores forenses, pues, como es evidente, los fiscales no poseen conocimientos especializados en el ramo tributario.

En relación con el control o sanción de los ilícitos tributarios, hemos insistido, y seguiremos insistiendo, que los ilícitos tributarios sean controlados por autoridades especializadas en el ramo tributario, por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), para ser preciso; estos deben ser controlados por vía del derecho administrativo sancionador y no por vía penal. Es bueno señalar que el derecho administrativo sancionador tributario ha funcionado bien (es efectivo), tal como lo ha demostrado la experiencia. La propuesta según la cual estos ilícitos sean controlados por vía de derecho administrativo sancionador resulta coherente para ser aplicada, pues contribuye, entre otros, el respeto del carácter de *ultima ratio* del derecho penal que tanto ha reclamado, y siguen reclamando, la doctrina especializada.

De esta manera, los fiscales deben clasificar los elementos materiales probatorios conforme a los medios de prueba y establecer el orden de su presentación de acuerdo con la teoría del caso. Estos ilustran al juez sobre un acontecimiento histórico que debe presentarse de acuerdo con las circunstancias de tiempo, modo y lugar en que ocurrió. La teoría del caso constituye en un importante planteamiento técnico que desarrolla y argumenta el titular de la acción penal, la Fiscalía, para demostrar los hechos relevantes penalmente; es la sinopsis narrativa para demostrar la culpabilidad de los procesados. De ahí que su elaboración debe ser sencilla (lenguaje claro y sencillo), lógica (coherencia entre los hechos y las normas a aplicar), creíble (confiable, debe defenderse solo).

Desde el punto de vista de la defensa, en la práctica se ha evidenciado que esta no cuenta un manual, como sí lo tiene la Fiscalía para elaborar su teoría del caso, pero no significa que no pueda realizar su propia teoría del caso. Para la defensa, la teoría del caso constituye en una sinopsis narrativa que pretende *desbaratar* la teoría del caso elaborada por la Fiscalía sobre la *responsabilidad penal*.

Como es apenas obvio, la Fiscalía, así como la defensa (por ser los delitos tributarios como delitos muy especializados), requiere contar con un buen equipo para la elaboración de la teoría del caso entre ellos se encuentran los

contadores públicos forenses. De ahí que la investigación forense de delitos económicos tributarios se debe identificar con la contaduría forense y no con la auditoría forense. A este respecto, se comparte lo explicado por Ayala Vela (2008) al precisar que

En esta área [alude a las investigaciones sobre delitos], la mayoría de las veces la participación del contador forense está destinada a colaborar con los jueces y con las autoridades, y en menor grado con los particulares. Por desgracia, los casos de corrupción que afectan el patrimonio del Estado han aumentado de manera alarmante, motivo por el cual las entidades de control requieren cada vez más del aporte de los profesionales de la Contaduría. A esto se agrega la proliferación de formas de lavado de activos destinadas a legalizar capitales de origen delictivo; estas actividades, por su misma naturaleza, son muy difíciles de detectar y requieren en consecuencia del concurso de profesionales especializados. (p. 34)

Ha de resaltar que cualquiera que sea la actividad desarrollada por el contador forense, la evidencia que respalda sus conclusiones, así como sus afirmaciones, debe constar en los respectivos papeles de trabajo. De ahí que el contador forense no solamente debe poseer conocimientos en ilícitos tributarios sino también en otras áreas de conocimiento tales como la informática, auditoría, financiero, economía, derecho probatorio, entre otras. En relación con los elementos materiales probatorios (del derecho probatorio), como se señaló en alguna oportunidad, para los contadores forenses en su investigación la prueba más importante es la contabilidad (prueba documental); recordemos que la técnica utilizada en un dictamen del contador forense es la documental.

Se finaliza el texto con dos explicaciones referentes a la contaduría forense frente a la criminalidad organizada y a la identificación de delitos. La contaduría forense es considerada también una herramienta de la administración de justicia para combatir la criminalidad organizada (o delincuencia económica). Si la doctrina afirma que la auditoría forense (que a nuestro juicio es el género) es una herramienta para combatir el fenómeno de la criminalidad organizada, la contaduría forense también lo es. Ahora, si se acepta que la auditoría forense es una herramienta que contribuye a identificar los delitos, la contaduría forense también lo es, más cuando se trata de delitos económicos tributarios, campo específico de los contadores públicos forenses.

Dejamos a ustedes, entonces, a su leal saber y entender si la investigación forense de delitos económicos tributarios se identifica o no con la contaduría forense.

## Referencias

- Arias Saltarín, L. (2008). *Eficacia probatoria del informe de auditoría en el proceso penal*. Bogotá: Ediciones Ibáñez.
- Ayala Vela, H. (2008). *El contador forense*. Bogotá: Ediciones LEGIS.
- Cahn-Speyer Wells, P. (2002). Legitimidad de la criminalización de algunas infracciones tributarias y condiciones mínimas para su establecimiento. *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (52), 33-48.
- Cano C. D. & Lugo C. D. (2008). *Auditoría financiera forense*. Bogotá: ECOE Ediciones. Colombia. Ley 43 de 1990. Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Ley 599 del 2000. Por la cual se expide el Código Penal.
- Colombia. Ley 906 del 2004. Por la cual se expide el Código de Procedimiento Penal.
- Cristancho Ariza, M. (2019). *El delito fiscal*. Colombia: Ediciones Jurídicas Andrés Morales.
- Fonseca Vivas, A. (2016). *Auditoría forense*. Bogotá: Ediciones de la U.
- Forero Hernández, C. F. (2016). La carga de la prueba en el delito previo frente al delito de enriquecimiento ilícito de particulares. *Dos mil tres mil*, (18), 89-109.
- Forero Hernández, C. F. (2018). El delito tributario en Colombia. *Día del saber contable*, Conferencia llevada a cabo en el Colegio de Contadores Públicos de Colombia, Ibagué.
- Forero Hernández, C. F. (2019). El delito de omisión del agente retenedor o recaudador en Colombia, ¿un delito socioeconómico? En *Aspectos actuales del derecho penal económico en Colombia* (65-110). Ibagué: Ediciones Unibagué.
- Galvis-Castañeda, I. E. (2008). Análisis Conductual Forense en un caso de delito financiero. *Cuadernos de contabilidad*, (25), 465-485.
- García Caicedo, L. F. (2014). *Contaduría forense. Cuando las cifras ocultan el delito*. Bogotá: Ediciones Garpe.
- Hernández Quintero, H. A. (1991). *Delitos económicos en la actividad financiera*. Bogotá: Ediciones Escuela Rodrigo Lara Bonilla.
- Hernández Quintero, H. A. (1995). *Tratamiento procesal de los delitos financieros*. Ibagué: Ediciones FORUM PACIS.
- Hernández Quintero, H. A. (2015). *Los delitos económicos en la actividad financiera (7.a Ed.)*. Bogotá: Ediciones Ibáñez.
- Hernández Quintero, H. A. (2018). *Los delitos económicos en la actividad financiera*. Bogotá, Colombia: Ediciones Grupo Editorial Ibáñez.
- Márquez Arcila, R. H. (2019). *Auditoría forense*. Bogotá: Ediciones ECOE Ediciones.
- Quintero Ospina, L. (1982). *Práctica forense penal. Pruebas*. Bogotá: Ediciones Librería Jurídica Wilches.

- Solórzano Rodríguez, H. A. (2020). Metodología para una auditoría forense. En ciclo de conferencia de auditoría forense [apuntes de conferencia]. Bogotá: Universidad Antonio Nariño, UAN.
- Urbano Martínez, J. J. (2008). *La nueva estructura probatoria del proceso penal*. Bogotá: Ediciones Jurídica Andrés Morales.



## Capítulo XII

# La obligación legal del revisor fiscal de denunciar ilícitos tributarios vs. secreto profesional

Antes de abordar el tema es menester agradecer a la Presidencia del Colegio de Contadores Públicos de Colombia (Conpucol) sede Ibagué, a cargo de la doctora Rocío del Pilar Chavarro Gutiérrez, la deferencia que tuvo al encomendarme la exposición de un tema muy controvertido: la obligación legal del revisor fiscal de denunciar ilícitos tributarios ante las autoridades sin poder invocar el secreto profesional como excusa o amparo para no denunciar.

La revisoría fiscal es una institución jurídica-económica importante para terceros, propietarios y administradores de las empresas, así como para el propio sistema económico financiero. Es tanto que el Estado (a través del legislador) todavía confía a nosotros los revisores fiscales para efectos de denunciar actos de corrupción ante las autoridades competentes, tal como lo ha establecido el Estatuto Anticorrupción, Ley 1474 de 2011, y la Ley 1178 de 2016, que reafirmó dicha obligación.

Esta obligación es vista por el Estatuto Anticorrupción como una de las formas para combatir la criminalidad organizada. Se debe reconocer que denunciar actos de corrupción es una responsabilidad inmensa y con muchos riesgos. Por la asignación de (más) responsabilidades, el mismo gremio de contadores públicos (Colegio de Contadores Públicos de Colombia, Conpucol, por ejemplo) reclama mejores salarios, respeto por la dignidad de la profesión de la contaduría pública, así como su protección. Es pertinente entonces citar el

contenido del artículo 32 de la mencionada Ley 1178 que modifica el artículo 7 de la Ley 1474 de 2011.

Artículo 7. Responsabilidad de los revisores fiscales. Adiciónese un numeral 5 al artículo 26 de la Ley 43 de 1990, el cual quedará así:

5. Los revisores fiscales tendrán la obligación de denunciar ante las autoridades penales, disciplinarias y administrativas, los actos de corrupción, así como la presunta realización de un delito contra la administración pública, un delito contra el orden económico social, o un delito contra el patrimonio económico que hubiere detectado en el ejercicio de su cargo. También deberán poner estos hechos en conocimiento de los órganos sociales y de la administración de la sociedad. Las denuncias correspondientes deberán presentarse dentro de los seis (6) meses siguientes al momento en que el revisor fiscal hubiere tenido conocimiento de los hechos. Para los efectos de este artículo, no será aplicable el régimen de secreto profesional que ampara a los revisores fiscales. (Ley 1474, 2011, artículo 7)

Ha de señalar que de acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría (NIA)<sup>23</sup> 240 señalan las responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto del fraude. Pero esta norma debe ser estudiada en conjunto con la NIA 200, respecto de los objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría. Lo anterior es bueno tenerlo en cuenta por cuanto los revisores fiscales deben aplicar las NIAs cuando presten servicios a entidades del Grupo 1 (NIIF Plenas), y a entidades del Grupo 2 (NIIF para PYMES) que tengan más de 30 000 SMMLV de activos (año 2020 \$26 334 090) o más de 200 trabajadores, así como los revisores fiscales que dictaminen Estados Financieros consolidados de estas entidades (Decreto Único Reglamentario 2420, 2015).

Ahora, el revisor fiscal al denunciar la presunta realización de un delito tributario, como el de defraudación o evasión tributaria (Ley 599, 2000, artículo 434B), por ejemplo, es factible que sea requerido para cumplir el deber testifical. Situación que sin duda requiere de protección por parte de las autoridades. Su seguridad o protección resulta indispensable. De ahí que el Estado debe garantizar los derechos y garantías, adoptando medidas como la relocalización, cambios de identidad, derecho al trabajo, protección de su integridad y la de sus familiares en el curso de la investigación.

---

<sup>23</sup> Las NIAs son un conjunto de normas internacionales de auditorías basadas en riesgos aplicable a la realización de auditorías de Estados Financieros.

Se necesitan entonces garantías por parte del Estado para los revisores fiscales que van a cumplir el deber testifical. Ahí viene un gran problema. Hay una evidente desconfianza tanto de los revisores fiscales como de los contadores forenses respecto de si el Estado cuenta con la capacidad para brindar las garantías en su cumplimiento del deber testifical. De hecho, es fácil afirmar que su carrera termina ahí, dado que es factible que nadie lo va a contratar después de hacer esa denuncia.

En relación con lo anterior, desde la órbita del derecho penal, la Ley 906 de 2004, Código de Procedimiento Penal, en su artículo 114 dentro de las atribuciones de la Fiscalía General de la Nación, debe el Estado velar por la protección de los testigos (entre ellos se encuentran los revisores fiscales), que el titular de la acción penal (la Fiscalía General del Nación) pretenda presentar en los procesos penales. Dicha disposición debe ser estudiada en conjunto con el artículo 342, el cual dispone que luego de formulada la acusación y para la protección de los testigos “a solicitud de la Fiscalía, podrá el juez ordenar medidas tendientes a ofrecerles eficaz protección para conjurar posibles reacciones contra ellos o su familia, originadas en el cumplimiento de su deber testifical” (Ley, 906, 2004, artículo 342).

Revisando de nuevo el citado artículo 7 de la Ley 1474, dicha norma no está exenta de críticas en los revisores fiscales o en el gremio de contadores públicos. Dado que la disposición señala que no puede el revisor fiscal amparar o alegar el secreto profesional para no denunciar actos de corrupción. Criticada en la medida en que la Constitución Política de 1991 en su artículo 74 ha establecido que el “secreto profesional es inviolable” (Constitución Política, 1991, artículo 74).

Es de recordar que esta disputa ha sido resuelta por la Corte Constitucional en la Sentencia C-630 (2012), quien considera que tal deber por parte del revisor fiscal de denunciar actos de corrupción sin poder alegar o amparar el secreto profesional no es contrario a la Constitución Política. Es pertinente citar varios apartados de la providencia.

La jurisprudencia de esta Corporación, ha insistido en que, dados los valores y principios que deben ser protegidos por la labor que ejercen los revisores fiscales en garantía de las empresas y sus socios, los terceros y el Estado, no constituye vulneración alguna del secreto profesional la remoción del revisor fiscal cuando se compruebe que no denunció oportunamente la situación de crisis del deudor, contenida en el artículo 118 de la Ley 222 de 1995 (Corte Constitucional de

Colombia, Sentencia C-538 de 1997); ni tampoco la obligación de informar a la superintendencia cualquier irregularidad de las que pueden derivarse situaciones que puedan ser causales de suspensión o revocación del permiso de funcionamiento de las sociedades, contenidas en el artículo 489 del C. Co. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-062 de 1998); ni frente a la expresión “en relación con actos de corrupción no procederá el secreto profesional”, del mismo artículo 7 de la Ley 1474 de 2011, al buscar que las operaciones de las empresas se ciñan a la normatividad y perseguir una finalidad ajustada a la Constitución. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-630, 2012)

De esta manera, el revisor fiscal no puede amparar o alegar el secreto profesional para no denunciar actos de corrupción. La revisoría fiscal cumplirá entonces un importante papel para la lucha contra el fenómeno de la criminalidad organizada, contra la corrupción, disuadir las prácticas deshonestas, así como evitar la impunidad. Se coincide con quienes afirman que para cumplir dicho papel es conveniente e indispensable la exigencia de experiencia y de estudios especializados adicionales, en contaduría forense, por ejemplo. Ha de resaltar que el Estado, en aras de combatir la corrupción, debe brindar suficientes garantías a los revisores fiscales que van a cumplir el deber testifical.

Con esta responsabilidad que debe cumplir el revisor fiscal he sostenido, y seguiré sosteniendo, que no es lo mismo ser revisor fiscal que contador público, pues para ser revisor se necesita mucho más que un buen contador y responsable, y por esa misma circunstancia el intentar serlo debería estar en el más alto nivel de las aspiraciones de cualquier profesional de la Contaduría Pública.

Se termina entonces mi intervención. Agradezco a quienes han participado en la organización de los foros, a los conferencistas que hoy nos acompañan y a ustedes colegas por su interés de escuchar nuestras posturas.

## **Referencias**

Colombia. Ley 599 del 2000. Por la cual se expide el Código Penal.

Colombia. Ley 906 del 2004. Por la cual se expide el Código de Procedimiento Penal.

Colombia. Ley 1474 del 2011. Por la cual se expide el Estatuto de Anticorrupción y se dictan otras disposiciones.

Colombia. Ley 1178 del 2016. Por la cual se dictan normas sobre la responsabilidad de las personas jurídicas por actos de corrupción transnacional y se dictan otras disposiciones en materia de lucha contra la corrupción.

Constitución Política de Colombia (1991). Colombia: Ediciones Legis.

Decreto 2420 (2015). Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones

Sentencia C-630 (2012). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Mauricio González Cuervo.



## Capítulo XIII

### La falta de claridad del destino de los gastos públicos como causa de la evasión tributaria<sup>24</sup>

Todos debemos tributar de acuerdo con la capacidad económica. Se tributa para el financiamiento del gasto público, especialmente del gasto público social. El incumplimiento de este deber implica la violación de un deber social y hace que dificulte al Estado efectuar de manera adecuada sus propósitos en la economía.

Quien incumple el deber de tributar (sea cual fuere la razón) merece una sanción. ¿Penal o administrativa? Cualquiera de las dos, lo cierto es que merece una sanción. De eso no vamos a discutir. Pero ahí viene un gran problema: tales sanciones pueden resultar de poca eficacia disuasiva en algunos casos. A manera de ejemplo, el contribuyente para justificar el no pago pues esgrime como argumento (muchas veces de orden moral) que los recursos serán mal empleados por el Estado, *que los recursos irán a parar a manos de corruptos*.

Si hacemos una encuesta sobre el destino de los tributos es factible que los contribuyentes afirmen lo siguiente: ¡El Estado no invierte bien el dinero que recauda con el tributo!, ¡se la roba! Y, terminan concluyendo ¡por eso no tributo para los corruptos! Es un paradigma que ha venido ganando terreno día a día. Un paradigma que demuestra que el contribuyente ya no confía en el Estado.

Viene entonces otro (y gran) problema ¿cómo hacemos para desvirtuar o disminuir este paradigma? Algunos expertos tributaristas recomiendan

---

<sup>24</sup> Este texto corresponde a una de las clases del módulo Derecho penal económico y delitos tributarios en la Especialización en Derecho Penal de la Universidad de Ibagué.

mejorar la administración tributaria respecto del control de evasores de pago de tributos, procurando por la inmediatez en la detección de incumplimientos. En otras palabras, fortalecer normas sancionadoras (penales o administrativas) con fines de prevención general<sup>25</sup>, entre otras. Otros proponen combatir primero la corrupción, procurando que los contribuyentes confíen en el Estado. Se comparte la explicación ofrecida por el maestro Hernández Quintero (2020), al señalar que la ética es una herramienta idónea para combatir contra la corrupción:

La lucha contra la corrupción no puede quedarse en la expedición de normas penales generalmente de difícil aplicación, propias de un extendido populismo punitivo, sino que tiene que ir acompañadas de un cambio de actitud de los colombianos y el reforzamiento de los valores éticos en las nuevas generaciones, que tiene en sus manos el futuro una patria digna de un mejor destino. (p.527)

Estamos de acuerdo que se debe combatir primero la corrupción. Pero a su vez debemos tributar para que el Estado pueda cumplir de manera adecuada sus fines. De ahí que el Estado debe invertir adecuadamente los recursos, así como poner en conocimiento de los contribuyentes el destino de los recursos recaudados con el tributo. Igualmente se debe fortalecer el control del gasto público. Eso es primordial. Es de esa manera que se puede recuperar la conciencia tributaria, tributando con total confianza.

## Referencias

Hernández Quintero, H. A. (2020). El derecho penal como herramienta contra la corrupción en Colombia. *Revista Academia Colombiana de Jurisprudencia*, (371), 501-528.

---

<sup>25</sup> La prevención general alude a que la finalidad de la pena es amenazar a los miembros de la comunidad para que se abstengan de cometer delitos.

## Capítulo XIV

# De los criptoactivos. Evasión tributaria y lavado de activos<sup>26</sup>

### Preliminar

Se ha dicho mucho que el mundo actual se caracteriza, entre otras cosas, por la combinación de fenómenos, entre ellos, la globalización. El análisis de esta última ha permitido a los estudiosos afirmar que estamos en una modernidad líquida (Bauman, citado por Pérez Pinzón, 2009), la cual se identifica con la concurrencia permanente de contradicciones, con la conciencia de que la solución de un problema no resuelve todo, pues ella misma genera otro u otros; estamos en una modernidad que contrapone a la perdurabilidad. Es dinámico entonces el mundo actual.

La experiencia, por su parte, ha identificado que la economía es una ciencia social dinámica, como una de las aplicaciones de la modernidad líquida. En gran parte, esta se encuentra digitalizada. Lo anterior se debe al evidente desarrollo de los procesos de internacionalización, globalización, así como de las nuevas formas de *marketing* (o de mercadotecnia). Es mediante la digitalización que ha introducido extraordinarios cambios en la economía, de ahí la denominación que han venido utilizando los estudiosos: economía digitalizada.

La economía digitalizada propicia, sin duda alguna, el acceso ilimitado a los mercados. Es por esto que el derecho debe adaptarse a esta dinámica; no

---

<sup>26</sup> Este texto corresponde a una de las clases del módulo La prueba en los delitos tributarios en el Diplomado en Derecho Penal Económico y Financiero de la Universidad de Ibagué dirigido a estudiantes, fiscales, jueces y litigantes. Ha de advertir que la explicación que se plasma en este texto no compromete a la Universidad de Ibagué, ni de las firmas de auditorías las cuales ha estado laborando el autor.

puede ser la excepción a esta realidad. Si la economía avanza, así debe ser el derecho. Ejemplo clásico de la economía digitalizada: las criptomonedas y su aplicación ya es evidente y creciente. Por ser una nueva aplicación implica un nuevo reto para la academia respecto de su estudio desde varios puntos de vista: económico, social, político, jurídico, cultural.

Entendemos por criptomonedas, según Gámez Rodríguez (2020), como “activos digitales transferibles que mediante procesos criptográficos pueden circular en la red, de la misma forma que el dinero en efectivo lo haría” (p. 211). La aplicación de activos digitales transferibles a través de procesos criptográficos implica que estamos en un mundo criptográfico, esto es, pasando del mundo real al mundo criptográfico.

El fenómeno de las criptomonedas se ha convertido en un acontecimiento masivo que, en los últimos años, ha producido un gran impacto en las sociedades donde se han desarrollado no solo en términos económicos, sino también culturales y sociales. Este se ha constituido en una de las principales aplicaciones de *marketing* digital. El *marketing* (digital o no) se identifica como el conjunto de principios y prácticas que buscan el aumento del comercio (específicamente de la demanda).

Ha reconocer que respecto de la conveniencia de regulación de las criptomonedas en el mercado ha tenido tanto defensores como detractores. Los primeros argumentan que estos activos digitales no resultan convenientes ser regulados por el Estado, por cuanto no es necesario y estos se manejan por sí mismos con la oferta y la demanda. Los segundos afirman que resultan conveniente regularlos porque estos pueden ser utilizados para realizar varios fraudes, entre otros, lavado de activos, estafas, evasión tributaria.

Por su parte, Vargas-Nieto (2020) recomienda no utilizar la denominación criptomonedas por cuanto estas no son consideradas como monedas, no cuentan con el respaldo de la autoridad monetaria<sup>27</sup> (punto de vista desde la ciencia jurídica). Por su parte, Gámez Rodríguez (2020) considera que sí es una moneda por cuanto esta (criptomoneda) ha servido como intermediario en el intercambio de bienes y servicios (punto de vista desde la ciencia económica). En esto hay que decirlo: sea o no una moneda, lo indudable es que tiene una estimación económica (punto de vista desde lo financiero).

En relación con lo anterior, en aras de contribuir a la seguridad o certeza jurídica como uno de los pilares de un Estado social de derecho, resulta

---

<sup>27</sup> De ahí que como no cuenta con respaldo legal para su circulación, su recepción no es obligatoria.

indispensable que los criptoactivos sean regulados. No regularlos, es factible que el mercado terminaría *monopolizado* por estas y con la posibilidad de evadir impuestos generando con ello graves perjuicios a la economía, así como ser empleados para lavado de activos<sup>28</sup>, que también generan distorsiones al orden económico social. En los siguientes epígrafes se abordará la factibilidad de utilizar los criptoactivos para la evasión tributaria y lavado de activos.

#### **14.1 Los criptoactivos y la evasión tributaria**

Como se evidenció, los criptoactivos no se encuentran regulados. A nuestro juicio, estos deben ser objeto de regulación y control estatal. Ha de reconocer que la tarea de regularlos es un gran desafío para el Estado en la medida en que no es un tema fácil. Además de la ausencia de regulación, el Estado igualmente debe intervenir para corregir las disfuncionalidades que se presentan en las operaciones a través de criptoactivos. Ha de tenerse en cuenta que la economía no funciona por sí misma sin la existencia y la acción previa del Estado. De hecho, ante el evidente desarrollo de los procesos de internacionalización y globalización, así como de las nuevas formas de *marketing*, se justifica la intervención por parte del Estado para corregir sus distorsiones.

Se resalta de nuevo que la regulación y control de los criptoactivos no es nada fácil, pero no imposible, pues para eso están los expertos. Su regulación es indispensable por cuanto si el Estado controla los criptoactivos resultará fácil saber cuánto dinero tiene cada inversionista, de quién lo recibió y quién lo recibió, contribuyendo a su vez la lucha contra importantes problemas sociales y legales como, entre otros, la evasión de impuestos, lavado de activos.

Por su parte, la actividad de *minar* criptoactivos (es decir, emitir más) puede reportar ganancias, como otra fuente de ingresos; genera activos. Es por ello que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ha reconocido a la criptomoneda como condición de activo para efectos tributarios (Concepto 020436 de 2 de agosto de 2017). De lo anterior surge el deber de tributar para el financiamiento del gasto público, eso sí según su capacidad económica (Forero Hernández, 2019). Pero ahí viene un gran problema: en Colombia existe una manifiesta cultura de evasión tributaria.

Sobre la evasión tributaria se comparten las explicaciones dadas por Ramírez Cardona (1990) al señalar que esta conducta ilícita se configura de las siguientes maneras: a) por ocultación (generalmente no declarando simple y

---

<sup>28</sup> A decir verdad, ya son empleados para el lavado de activos, es un sucedáneo del dinero.

llanamente el hecho imponible); b) alteración (mostrar aquel hecho con un ropaje jurídico diferente al que ciertamente corresponde); c) simulación (cuando el hecho generador es revestido de formas jurídicas que muestran a aquel, que le subyace, como si correspondiera a una realidad económica diferente, eso sin necesidad de ocultar el hecho imponible).

Este fenómeno de evasión tributaria constituye en una de las principales causas de frustración de los propósitos del tributo, así como los de la política económica (Forero Hernández, 2019). La necesidad de obtener ingresos públicos para el cumplimiento de los fines esenciales del Estado, la evasión se ha convertido en una (y gran) preocupación para las autoridades económicas y para el país. De hecho, la evasión altera las condiciones individual y social, y fomenta, por supuesto, el déficit fiscal con todas sus negativas consecuencias.

De esta manera, además de la necesidad y conveniencia de regular los criptoactivos, es indispensable también combatir la evasión de impuestos respecto de los ingresos o activos generados por la actividad de *minar* criptoactivos.

#### **14.2 Los criptoactivos y el lavado de activos**

Por otro lado, como no hay regulación sobre los criptoactivos y mucho menos que la prohíba, es factible de ser utilizados para el lavado de activos. Estos activos digitales sirven como vehículo para lavar activos; pues independientemente del valor de los bitcoins<sup>29</sup> (por ejemplo), una persona puede dar bienes ilícitos y recibir el pago en bitcoins y después convertirlos en moneda sin ninguna dificultad. Ha de resaltarse que el delito de lavado de activos es definido, según Hernández Quintero (2017), como:

El proceso mediante el cual se ingresa al sector financiero recursos provenientes de actividades ilícitas y las posteriores operaciones tendientes a separar el dinero de su origen y evitar seguir su rastro, a fin de lograr luego su incorporación a la economía, con la apariencia de proceder de actividades legales. (p. 33).

Por su parte, este delito económico se encuentra en el Código Penal colombiano (Ley 599, 2000) en su artículo 323. Es pertinente citar su contenido:

El que adquiera, resguarde, invierta, transporte, transforme, almacene, conserve, custodie o administre bienes que tengan su origen mediato o inmediato en

---

<sup>29</sup> Se coincide con la explicación ofrecida por Gámez Rodríguez (2020) al considerar que Bitcoin es en verdad dinero y lo seguirá siendo mientras haya personas dispuestas a intercambiar bienes y servicios por él.

actividades de tráfico de migrantes, trata de personas, extorsiones, enriquecimiento ilícito, secuestro extorsivo, rebelión, tráfico de armas, tráfico de menores de edad, financiación del terrorismo y administración de recursos relacionados con actividades terroristas, tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias sicotrópicas, delitos contra el sistema financiero, delitos contra la administración pública, contrabando, contrabando de hidrocarburos o sus derivados, fraude aduanero o favorecimiento y facilitación del contrabando, favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados, en cualquiera de sus formas, o vinculados con el producto de delitos ejecutados bajo concierto para delinquir, o les dé a los bienes provenientes de dichas actividades apariencia de legalidad o los legalice, oculte o encubra la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derecho sobre tales bienes [...] incurrirá por esa sola conducta, en prisión de diez (10) a treinta (30) años y multa de mil (1000) a cincuenta mil (50 000) salarios mínimos legales mensuales vigentes. (Ley 599, 2000, art. 323)

El objeto material de este delito corresponde a los bienes que tienen origen mediato o inmediato en actividades ilícitas que señalan en el citado artículo 323 (Hernández Quintero, 2009). De ahí que los activos digitales perfectamente podrán ser como vehículos para lavar activos; pues independientemente del valor de los bitcoins, una persona puede dar bienes ilícitos y recibir el pago en bitcoins y después ser convertidos en moneda.

No menos importante es anotar que el punible de lavado de activos, de acuerdo con Hernández Quintero (2017), es un delito de difícil prueba. La experiencia nos muestra que ello es así. Empero, será más difícil su prueba si el lavado se realiza con los criptoactivos. Evento que surge la necesidad y conveniencia de que el Estado se preocupe por regular y controlar los criptoactivos. Es un desafío que no es nada fácil, pero no imposible. De hecho, si se adopta la administración de riesgos de lavado de activos respecto de los criptoactivos esta debe ser realizada de manera eficiente a través de sólidas políticas y de mecanismos que entiendan la realidad técnica y económica de dichos activos.

Por lo anterior, la regulación y control de los criptoactivos resulta necesaria e indispensable. Esta tarea constituye en un gran reto para el Estado, así como un gran desafío para las autoridades de investigación y sanción frente a la comisión del lavado de activos a través del criptoactivos; de ahí que el derecho penal socioeconómico debe adaptarse a esta realidad. Respecto de investigación y sanción de ilícitos de evasión tributaria y de lavado de activos a través de los criptoactivos, el derecho procesal penal que materializa el derecho penal sustantivo debe orientarse siempre a la efectiva sanción a estos flagelos, o por

lo menos lograr cumplir la función de prevención general de la pena (función preventiva).

Se anhela, entonces, que con la nueva regulación no se aplique en los eventos de investigación y sanción la odiosa inversión de la carga probatoria en contra del procesado. A nuestro juicio, la inversión o carga dinámica de la prueba no es de recibo en el derecho procesal penal por cuanto es una figura que atenta el debido proceso, de la presunción de inocencia, así como la dignidad humana del que gozan los procesados.

En relación con lo anterior, en los procesos penales se debe respetar siempre la presunción de inocencia y si hay duda se debe resolver a favor del procesado (que en el derecho penal se identifica con el aforismo *in dubio pro reo*) (Forero Hernández, 2016). Ahora, si al Estado le resulta imposible la regulación y control de los criptoactivos, lo conveniente es prohibir su uso.

## Referencias

- Colombia. Ley 599 del 2000. Por el cual se expide el Código Penal.
- Concepto 020436 de 2 de agosto (2017). Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Descriptor: Minería de monedas virtuales está gravada con el impuesto de renta
- Forero Hernández, C. F. (2016). La carga de la prueba en el delito previo frente al delito de enriquecimiento de particulares. *Dos mil tres mil*, (18), 89-109.
- Forero Hernández, C. F. (2019). Derecho tributario, ¿derecho administrativo o derecho económico? *Dos mil tres mil*, 21, 8-37. <https://doi.org/10.35707/dostresmil/2101>
- Gámez Rodríguez, A. (2020). *Obligaciones de dinero, intereses y operaciones en criptomonedas*. Bogotá: Editorial Temis.
- Hernández Quintero, H. A. (2009). Aspectos básicos del delito de lavado de activos. En *Estudios de derecho penal económico* (pp. 329-356). Ibagué: Ediciones Unibagué-Universidad Castilla-La Mancha.
- Hernández Quintero, H. A. (2017). *El lavado de activos*. Bogotá: Ediciones Ibáñez.
- Pérez Pinzón, A. O. (2009). Los principios del derecho penal y el derecho penal económico. En *Estudios de derecho penal económico* (pp. 27-98). Ibagué: Ediciones Unibagué-Universidad Castilla La Mancha.
- Ramírez Cardona, A. (1990). *Derecho tributario. Del derecho sustancial tributario* (4.<sup>a</sup> Ed.). Bogotá, Colombia: Ediciones Temis.
- Vargas Nieto, N. T. (2020). Criptoactivos y las normas antilavado. En *La eficacia de las normas de prevención, detección y sanción del lavado de activos en Colombia* (pp. 117-134). Ibagué: Ediciones Unibagué.

## Capítulo XV

# Una aproximación de conveniencia de contemplar el delito contable tributario en Colombia<sup>30</sup>

El tema de este acápite versa sobre el acercamiento de conveniencia de contemplar el delito contable tributario en Colombia. Comienzo por señalar que la contabilidad es el elemento esencial en la formación de cifras encaminada a la determinación del tributo. El deber de llevar contabilidad se constituye en un deber instrumental de la obligación de pagar tributos. De eso no hay discusión. Es por esto que se justifica que el Estado, a través de normatividades, establezca el deber de llevar la contabilidad.

Este deber se encuentra desde el artículo 19 del Código de Comercio (Decreto 410, 1971), al asignar a todos los comerciantes a llevar contabilidad. De ahí que se debe revisar el artículo 10 del citado Código para saber qué se entiende por comerciante. Claro está que el artículo 10 debe ser estudiado en conjunto con el artículo 23, que establece los actos que no se consideran mercantiles.

Como es notorio, en nuestro ordenamiento jurídico se encuentran sanciones de orden administrativo por el incumplimiento de ese deber. El artículo 654 del Estatuto Tributario (Decreto 624, 1989) se encuentra lo que el derecho administrativo sancionador tributario establece como hechos ilícitos sancionables en la contabilidad en materia tributaria, entre otros: a) no llevar libros

---

<sup>30</sup> Este texto corresponde a una de las clases del módulo Derecho penal económico y delitos tributarios en la Especialización en Derecho Penal de la Universidad de Ibagué.

de contabilidad si hubiere la obligación de llevarlos; b) no tener registrados los libros principales de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos; c) no exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exijan; d) llevar doble contabilidad; e) no llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones.

Nos atenemos sobre los hechos ilícitos: *no llevar libros de contabilidad si hubiere obligación de llevarlos y llevar doble contabilidad*. El primer hecho constituye en verdad violación de deberes contables tributarios. Este se comporta como un ilícito de omisión pura. Se considera que su conducta afecta de manera grave a la economía, por cuanto al omitir llevar contabilidad hace imposible determinar el tributo, y este último (el tributo) es visto como un instrumento de política económica para el cumplimiento adecuado de fines estatales en el curso de la economía. Así lo explica Ramírez Contreras (2019): “Esta es un fraude consistente en registrar parte o toda la operación comercial con ocultamiento de datos o factores de cálculo, generalmente con el fin de no pagar los impuestos correspondientes” (p. 292).

Se debe castigar al que estando obligado por el ordenamiento jurídico a llevar contabilidad incumpla dicha obligación. Es por esto que es conveniente contemplar en Colombia un delito contable tributario por esta modalidad. De ahí que el sujeto activo de este ilícito es especial propio, es decir, que solo lo puede cometer quienes tengan la obligación legal de llevar la contabilidad. Este ilícito se comporta por excelencia como un delito tributario. Según Agudo Fernández, Jaén Vallejo y Perrino Pérez (2019), por ejemplo, este ilícito corresponde a la categoría de los delitos tributarios por cuanto alude al incumplimiento absoluto de la obligación de llevar la contabilidad en régimen de estimar de manera directa las bases tributarias, afectando así a la hacienda pública. En sentido coincidente explica Luzón Cuesta (2009) y, señala, además, que justificaba esta figura para sancionar el incumplimiento de obligaciones formales como infracción autónoma, dada la trascendencia que la colaboración activa de los sujetos pasivos de los tributos en nuestro sistema. Se trata entonces de penalizar actos preparatorios de defraudación tributaria.

Respecto del segundo hecho, *llevar doble contabilidad*, en la academia se ha preguntado con frecuencia sobre su finalidad: ¿qué se pretende obtener con llevar una doble contabilidad? De acuerdo con el derogado artículo 74 del

Código de Comercio habrá doble contabilidad “cuando un comerciante lleva dos o más libros iguales en los que registre en forma diferente las mismas operaciones, o cuando tengan distintos comprobantes sobre los mismos actos”. Pero desde el punto de vista de la determinación del tributo, la finalidad de realizar una doble contabilidad radica en ocultar una determinada situación económica con el fin de disminuir el cálculo de la base imponible del tributo.

Se explica con este ejemplo: al lado de la contabilidad real o fidedigna que refleja fielmente los resultados de la actividad empresarial, el *infractor* preparará una contabilidad tributaria paralela donde se oculte (o simule, para algunos) la verdadera situación económica-financiera de la empresa, con el fin de disminuir la base imponible del tributo. Lleva una contabilidad paralela destinada a simular la verdadera situación económica de la empresa con el fin de disminuir la base tributaria. Este hecho ilícito hace disminuir la base imponible de un determinado tributo que es uno de los elementos constitutivos del tributo y, a su vez, afecta de manera grave a la política económica que el Estado ha elaborado para el curso de los procesos económicos.

Con su conducta hace que dificulte de manera adecuada el cumplimiento de la intervención del Estado en la economía. De ahí la conveniencia a tipificar en Colombia el delito contable tributario de esta modalidad. Claro está que la prueba de este ilícito resultará difícil (pero no imposible), pues se debe probar que la segunda contabilidad posee divergencias con la real que oculta o simula verdadera situación económica de la empresa. Con el delito contable tributario se trata entonces de penalizar actos preparatorios de defraudación tributaria.

Se resalta que el bien jurídico del delito contable tributario corresponde al orden económico social por ser un delito en sentido estricto (Hernández Quintero, 2018), por cuanto no afecta a la producción de bienes y servicios, sino a la dirección e intervención del Estado en la economía. Se acepta por quienes afirman que el bien jurídico es la hacienda pública porque son ilícitos que afectan a las pretensiones de recaudación tributaria de la hacienda pública. Ha de resaltar que la hacienda pública es un capítulo o forma parte del orden económico social. Es bueno mencionar que en nuestro ordenamiento jurídico penal colombiano no se encuentra este bien jurídico, sino el de orden económico social; desde luego no resulta descabellado considerarlo como delito económico, por cuanto en verdad es un ilícito que afecta a la política económica del país.

## Referencias

- Agudo Fernández, E., Jaén Vallejo, M. & Ángel Luis Perrino Pérez (2019). *Derecho penal aplicado: parte especial: delitos contra intereses colectivos o difusos*. Madrid: Ediciones Dykinson.
- Decreto 410 de 1971 (27 de marzo de 1971). Por el cual se expide el Código de Comercio.
- Decreto 624 de 1989. (30 de marzo de 1989). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.
- Hernández Quintero, H. A. (2018). *Delitos económicos en la actividad financiera*. Bogotá: Ediciones Ibáñez.
- Luzón Cuesta, J. M. (2009). *Compendio de derecho penal. Parte especial*. Madrid: Ediciones Dykinson.
- Ramírez Contreras, L. F. (2019). *Evidencia y prueba*. Bogotá: Ediciones Legis.

## Capítulo XVI

### Potestad sancionadora de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y el derecho de defensa<sup>31</sup>

Según el artículo 189 de la Constitución Política de 1991, corresponde al presidente de la República, como cabeza del poder ejecutivo, “velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos y decretar su inversión de acuerdo con las leyes” (numeral 20). Al tener relación el tributo con las finanzas públicas, la entidad encargada de velar por su control dentro de la rama ejecutiva es el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN.

Respecto de la creación u origen de la DIAN podríamos identificarla a partir de la fusión de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales (creada por el Decreto-Ley 1643, 1991) con la Unidad Administrativa Especial Dirección de Aduanas Nacionales (creada por la Ley 6.<sup>a</sup>, 1992). La norma que ordenó dicha fusión es el Decreto 2117 de 1992, normatividad que ha tenido varias e importantes reformas, así como objeto de discusiones en la doctrina.

Es una Unidad Administrativa Especial, constituida como una entidad de carácter técnico, adscrita –como se señaló– al Ministerio de Hacienda Pública y Crédito Público. Cuenta con regímenes especiales en materia de administración personal, nomenclatura, clasificación, carrera administrativa especial,

---

<sup>31</sup> Este texto corresponde a una de las clases del módulo Derecho penal económico y delitos tributarios en la Especialización en Derecho Penal de la Universidad de Ibagué.

salarios, prestaciones, régimen disciplinario, presupuesto y contratación administrativa, de acuerdo con los regímenes que regulaban las entidades objeto de la fusión (Decreto 2117, 1992, artículo 2).

Esta autoridad cuenta entre otras funciones: a) dirigir y administrar la gestión tributaria y aduanera nacional; b) interpretar y actuar como autoridad doctrinaria y estadística de los impuestos y en materia aduanera; c) propugnar por el cumplimiento de las normas tributarias nacionales y aduaneras, prevenir, investigar y reprimir las infracciones al régimen tributario nacional y al régimen de aduanas y aplicar las sanciones que correspondan conforme a los mismos; d) determinar, liquidar, recaudar y efectuar el cobro coactivo, de los impuestos nacionales, de las sanciones y de los demás gravámenes a su cargo; e) administrar las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación; f) ejercer las funciones de policía judicial (Decreto 2117, 1992, artículo 12). El Decreto 2245 de 2011 estableció el régimen sancionatorio y el procedimiento administrativo cambiario a seguir por la DIAN.

Como se mencionó, a esta autoridad le fue asignada funciones el control y vigilancia sobre el cumplimiento de régimen tributario y aduanero, tales funciones hacen parte de la potestad sancionadora de la administración, escenario que se conoce como el derecho administrativo sancionador (Mejía Patiño, 2013). Para Mejía Patiño (2013), esta rama del derecho público es entendido como el

[...] conjunto normativo de disposiciones reguladoras de la actividad administrativa, que tienen como finalidad coadyuvar al cumplimiento de las tareas estatales que establecen como consecuencia de su infracción, la imposición de una sanción administrativa con observancia de los principios establecidos constitucionalmente. (p. 41)

La DIAN es vista como uno de los integrantes de la llamada alta policía económica que se encarga de controlar las infracciones o contravenciones administrativas contra el orden público económico. Sobre las infracciones contra este orden se comparte las reflexiones ofrecidas por Fernández Carrasquilla, citado por Hernández Quintero (2015), al señalar lo siguiente:

Caen en el llamado derecho penal económico las transgresiones de quienes no ajustan su comportamiento socioeconómico a los intereses normativos intervencionistas del Estado (Estado de economía dirigida) sobre el mantenimiento y desarrollo de las distintas actividades económicas modernas de los particulares

(sea que actúen individualmente o por medio de asociaciones con personería jurídica). Las sanciones que para tales faltas procedan, aunque puedan alcanzar proporciones graves, son represiones administrativas y no penales en sentido estricto. (p. 125)

Estas autoridades administrativas de policía económica han jugado, y sigue jugando, un importante papel para el control de las personas jurídicas por la comisión de determinados ilícitos administrativos que afectan el orden público económico. Ha de resaltar que ante la existencia de la policía administrativa es criticada por la doctrina en la medida en que viola el debido proceso, pues está permitiendo a la DIAN, en ejercicio de la potestad sancionadora, actuar como *juez y parte* al mismo tiempo. Pero otros consideran que no lo es por cuanto siempre se deben respetar las garantías del proceso, garantizar el derecho de defensa, por ejemplo. La experiencia ha demostrado que sus resultados de control y sanción son exitosos, hasta al punto de considerar que son autoridades idóneas para combatir la criminalidad económica.

De esta manera, consideramos que el derecho administrativo sancionador debe ser visto como un derecho eficiente para combatir la criminalidad organizada económica (o criminalidad de empresa, para algunos). Lo anterior se debe a que la experiencia ha demostrado que el derecho penal económico, así aumente sus sanciones, no ha podido (y no puede, es insuficiente) combatir la criminalidad organizada (o delincuencia económica), tal como lo identificó Pérez Pinzón (1994), al concluir que el derecho penal es “inadecuado para afrontar los problemas sociales, a la vez produce más problemas de cuantos pretende resolver” (p.136). Se debe también a que los procedimientos administrativos sancionatorios son bastantes rápidos y eficientes, y cuyas sanciones son eficaces, así lo demuestra la experiencia. En comparación con los procesos penales que son bien lentos y engorrosos.

Es tanto que los jueces están reclamando al legislador una urgente reforma en aras de descongestionar sus despachos. Las reformas al Código de Procedimiento Penal no paran. Bienvenidas son las reformas a la justicia orientadas entre otras a la reducción de la congestión judicial, toda vez que con ellas permiten contribuir el fortalecimiento de la aplicación de garantías. El garantismo sigue siendo un tema indispensable en todos los discursos o debates en las facultades de Derecho de las universidades. Pero he sostenido, y seguiré sosteniendo, que ojalá la llegada del garantismo que se pretende proponer con las reformas a la justicia no sea un mero debate sino una realidad, pues los que

a diario ejercemos el litigio podemos darnos cuenta que uno es el Derecho que se enseña en las universidades y otro muy diferente el que se dinamiza en los estrados judiciales. Hay una evidente distancia entre la enseñanza y la práctica del Derecho. Y así lo identificó el profesor Ruíz Rengifo en varias conferencias.

Volviendo con el tema de lo eficiente que son los procedimientos administrativos sancionatorios, Zúñiga Rodríguez (2001) también ha señalado que los procedimientos del derecho administrativo sancionador son eficientes, al concluir lo siguiente:

Entre las ventajas que se suelen aducir para afirmar la utilización de las sanciones administrativas en el campo económico son la necesidad de una alta capacitación de sus funcionarios, la celeridad en el procedimiento, la movilidad de la materia que requiere sistemas de regulación más flexibles que los penales, características todas ellas que denotan mayor efectividad en la intervención, dando fe del principio de que la prontitud y certeza de la imposición de la sanción garantizan mayor prevención de conductas. (p. 1421)

Reconoce igualmente que los procesos del derecho penal no son eficientes y reclama una continua capacitación a los jueces en temas especializados como son, entre otros, el tributario, consumo, financiero. Así lo señala la jurista: “los procesos penales son más lentos (por las propias garantías) y no siempre los jueces se encuentran totalmente capacitados para moverse fácilmente por materias especialmente técnicas y cambiantes, como son las esferas económicas, tributarias, societarias, del medio ambiente, etc.” (Zúñiga Rodríguez, 2001, p.1422).

Frente a la normatividad aplicable para la represión (o control) de las infracciones tributarias, la DIAN cuenta con normatividad propia que es el Decreto 624 de 1989, el denominado Estatuto Tributario. Este establece un buen catálogo de infracciones tributarias con sus respectivas sanciones. Dicho Estatuto es modificado, entre otras, por las Leyes 1607 de 2012, 1819 de 2016, 1943 de 2018, 2010 de 2019, que son las más recientes.

Al poseer normatividad propia para controlar las infracciones tributarias, es conveniente denominar a este escenario sancionatorio como derecho administrativo sancionador tributario y lo entendemos como una rama del derecho público que regula las infracciones y sanciones tributarias. O podríamos definirlo como el conjunto de normas jurídicas que nos señala qué acciones u omisiones que constituyen e infracciones tributarias y qué sanciones se imponen bajo aplicación de principios del debido proceso. La existencia de este derecho

punitivo se debe a la inconveniencia de asignar a los jueces penales el control de conductas que, aunque ilícitas, tienen gravedad menor (Zornosa & Muñoz, 2010).

Es el legislador que, en razones de política criminal, decide establecer como delitos o infracciones administrativas a las conductas ilícitas tributarias. Para nadie es secreto que últimamente se ha venido tipificando como delitos a todos los ilícitos tributarios habiendo o existiendo otros controles (derecho administrativo sancionador tributario, por ejemplo) y por tanto no se está respetando el carácter de *ultima ratio* del derecho penal que tanto ha reclamado, y todavía está reclamando, la doctrina. Estamos frente al fenómeno de huida del derecho administrativo sancionador tributario hacia al derecho penal respecto del control de ilícitos tributarios (que alude a la aplicación con mayor rigor de normas de derecho penal frente a los ilícitos tributarios). Este es uno de los ejemplos de deficiencia política criminal en Colombia.

Tal como lo mencioné, no es conveniente que algunas conductas ilícitas tributarias que han sido investigadas y sancionadas por la DIAN, y sin dificultad, lleguen a manos de fiscales y jueces que carecen de formación técnica necesaria para enfrentar esta clase de ilícitos tan especializados, es por eso que da lugar a impunidad, así lo ha demostrado la práctica (Forero Hernández, 2019). De esta manera, la formación técnica o especialización de jueces y fiscales resulta necesaria para controlar los ilícitos tributarios. Por eso se coincide con la explicación de Márquez Cárdenas (2004) al señalar que “la especialización de jueces y fiscales, al menos con respecto a los delitos más representativos dentro del campo socioeconómico, parece indubitavelmente necesaria. Necesaria, por tres razones fundamentales: celeridad adecuada, garantía de acierto en la resolución y eficacia” (p. 146). Así, si no capacitan a los fiscales y jueces en temas especializados (en derecho penal económico, por ejemplo), los ilícitos tributarios deben ser controlados por la DIAN que cuentan funcionarios especializados, ¡como lo ha venido haciendo!

Con el derecho administrativo sancionador tributario se protege el interés jurídico, *el deber de contribuir a financiar los gastos y las inversiones del Estado* (Constitución Política, 1991, artículo 95), el cual hace parte del campo de estudio del orden público económico. Este interés jurídico no debe ser estudiado de manera restrictiva, haciendo referencia solamente a la obligación de pagar los tributos, sino de manera amplia: incluyendo tanto obligaciones sustanciales como formales. La Corte Constitucional en la Sentencia C-551 de 2015 explica cuáles son estas obligaciones:

Entre las primeras [obligaciones sustanciales] está la obligación de pagar los tributos. Entre las segundas está la de cumplir con “aquellas cargas que facilitan la función fiscal de la administración”, como es, por ejemplo, la de “suministrar de manera veraz y oportuna la información necesaria para determinar de manera correcta el monto en el que cada contribuyente está obligado a tributar”. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-551, 2015, p.36)

Para el control de las infracciones tributarias, como es obvio, se debe aplicar el debido proceso. No puede haber sanciones sin el previo agotamiento del debido proceso (Ossa, 2009). El Estatuto Tributario (con sus reformas) contienen normas que desarrolla dicha regla, pues tiene una primera parte de gestión y una segunda de cobro. La primera parte se divide en dos etapas: la etapa de fiscalización y la etapa de determinación y discusión de los actos administrativos de liquidación de los impuestos y las sanciones.

Son estas etapas el desarrollo o aplicación del debido proceso señalado en el artículo 29 de la Constitución Política, independientemente si se aplique criterios de responsabilidad subjetiva (o responsabilidad con culpa) u objetiva (o responsabilidad sin culpa). En el procedimiento administrativo sancionador tributario debe observar, sin excepciones, la citada regla. En ese sentido, no puede haber un acto administrativo sancionatorio sin el previo agotamiento del debido proceso, garantizar el derecho a la defensa, por ejemplo.

En relación con lo anterior, la Corte Constitucional ha resaltado la importancia que cobra la aplicación del debido proceso en las actuaciones administrativas, la cual comprende una estructura compleja que se compone de un conjunto de reglas y principios que, articulados, garantizan que la acción punitiva del Estado no resulte arbitraria (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-371, 2011). Cobra relevancia constitucional cuando se trata del desarrollo de la facultad sancionadora de la administración pública (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-506, 2002). En esta facultad se debe cumplir con mayor exigencia las garantías mínimas del debido proceso (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-506, 2002).

Uno de los principios (o garantías, para algunos) más importantes del debido proceso corresponde el derecho a la defensa. Este constituye en una de las garantías necesarias para la protección de los derechos de la persona que se encuentra incurso en un procedimiento de investigación y sancionatorio (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-025, 2009). De ahí que la expresión *persona* hace referencia tanto a la persona natural como la jurídica. El derecho

de defensa es definido por la Corte Constitucional en la Sentencia T-105 de 2010 como:

[...] la oportunidad reconocida a toda persona, en el ámbito de cualquier proceso o actuación judicial o administrativa, de ser oída, de hacer valer las propias razones y argumentos, de controvertir, contradecir y objetar las pruebas recaudadas en su contra y de solicitar la práctica y evaluación de las que se estiman favorables, así como de ejercitar los recursos que la ley otorga. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T-105, 2010, p. 15)

## Referencias

- Colombia. Ley 6 de 1992. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Ley 1607 del 2012. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Ley 1819 del 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalece los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Ley 1943 del 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.
- Colombia. Ley 2010 del 2019. Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.
- Constitución Política de Colombia (1991). Colombia: Ediciones Legis.
- Decreto 624 de 1989. (30 de marzo de 1989). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.
- Decreto-Ley 1643 de 1991 (27 de junio de 1991). Por la cual se organiza la Dirección de Impuestos Nacionales como Unidad Administrativa Especial, se establecen su estructura y funciones sus regímenes presupuestales y de contratación administrativa y se dictan otras disposiciones.
- Decreto 2117 de 1992 (29 de diciembre de 1992). Por el cual se fusiona la dirección de impuestos nacionales y la dirección de aduanas nacionales en la unidad administrativa especial dirección de impuestos y aduanas nacionales y se dictan disposiciones complementarias.

- Decreto 2245 de 2011 (28, junio de 2011). Por el cual se establece el régimen sancionatorio y el procedimiento administrativo a seguir por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
- Forero Hernández, C. F. (septiembre, 2019). Responsabilidad de la persona jurídica en el derecho administrativo sancionador tributario en Colombia. *XI Jornada de Derecho Penal Económico*. Conferencia llevada a cabo en la Universidad de Ibagué, Colombia. Recuperado de <https://www.youtube.com/watch?v=eder9C1PgX0>.
- Hernández Quintero, H. A (2015). *Los delitos económicos en la actividad financiera (7.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Grupo Editorial Ibáñez.
- Márquez Cárdenas, Á. E. (2004). *La delincuencia económica*. Bogotá: Ediciones Ibáñez.
- Mejía Patiño, O. A. (2013). *Fundamentos de derecho administrativo sancionador*. Bogotá: Ediciones Grupo Editorial Ibáñez-Universidad del Tolima.
- Ossa Arbeláez, J. (2009). *Derecho administrativo sancionador. Una aproximación dogmática (2.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Legis.
- Pérez Pinzón, A. O. (1994). *Curso de criminología (4.ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones FORUM PACIS.
- Sentencia C-506 (2002). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra.
- Sentencia C-025 (2009). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Rodrigo Escobar Gil.
- Sentencia C-371 (2011). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Luis Ernesto Vargas Silva
- Sentencia C-551 (2015). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Mauricio González Cuervo.
- Sentencia T-105 (2010). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Jorge Iván Palacio Palacio.
- Zornoza Pérez J. J. & Muñoz Martínez, G. (2010). Infracciones y sanciones tributarias. En *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio (1.ª Ed.)*, (pp. 803-867). Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia.
- Zúñiga Rodríguez, L. (2001). Criminalidad de empresa, criminalidad organizada y modelos de imputación penal. En *Criminalidad organizada y delincuencia económica (55-98)*. Bogotá: Ediciones Ibáñez.

## Capítulo XVII

### La ética. El arma idónea para combatir la corrupción y evasión tributaria<sup>32</sup>

La corrupción se identifica con el abuso de quienes ostentan posiciones de poder con el propósito de obtener beneficios particulares. Es un fenómeno nacional e internacional, independientemente del nivel de desarrollo socioeconómico y, por tal razón, forma parte de la agenda de control y lucha por parte de las autoridades.

Uno de sus principales exponentes sobre la corrupción privada y pública es Querubín Londoño quien en su obra *La lucha contra la corrupción y la ética pública y privada* (2005) expone las causas, los perjuicios y los costos económicos de la corrupción, y concluye que este fenómeno viola los valores de la sociedad.

El Banco Mundial entiende por corrupción como “el abuso del poder público para el beneficio privado” (Querubín, 2005, p. 36). La anterior noción excluye a la corrupción que se presenta en el sector privado. En la actualidad no se discute que este fenómeno se presenta tanto en el sector público como en el privado. Entre sus principales características se encuentran las siguientes: a) está muy asociada con el sistema político; b) no es estática, sino dinámica; c) influye en los procesos económicos.

La experiencia, o la historia, demuestra que se está generando una cultura que resulta legitimando a la corrupción, o como lo expone Querubín (2005),

---

<sup>32</sup> Este texto corresponde a las reflexiones aportadas por el autor en la intervención como participante del Comité de Código de Ética para Contadores Públicos.

existe una permisividad social frente a la corrupción, dejando a la ética como una consideración relativa (o inexistente). Tal permisividad hace parte de la cultura, de ahí que la corrupción es un problema cultural.

En este orden, ¿cómo hacemos para combatir la corrupción, si la misma sociedad la está legitimando? Algunos estudios han señalado que la ética es el arma idónea para combatirla; de ahí la importancia de su estudio y aplicación. Para minimizar la corrupción es indispensable (o imperativo) crear cultura de rectitud, la cual forma parte del campo de estudio de la ética. Se necesita más cultura de rectitud. Igual regla resulta aplicable para combatir la comisión de ilícitos tributarios, se debe crear una cultura de conciencia tributaria y tributar con rectitud, esto es, sin ocultar, alterar o simular los hechos imponibles (que son las características de la evasión tributaria).

En el estudio y aplicación de la ética se encuentra la disciplina. Se coincide con quienes afirman que la ética, con el empleo de la disciplina, constituyen el arma idónea para combatir la corrupción. Empero, para estudiar y aplicar la ética con responsabilidad y con compromiso se requiere un consenso entre todos los miembros de la sociedad; de ahí que la tarea de combatir la corrupción no solo compete a determinados sujetos, a los académicos o a las autoridades, por ejemplo, sino a toda la sociedad. Este es un reto que se debe aplicar no desde la academia, sino desde los hogares, pues es el primer hogar (por así decirlo) donde podemos aplicar la disciplina, generando nuevos sujetos disciplinados, formados de conformidad con los parámetros éticos.

De esta manera, los padres de familia y los docentes (de las escuelas y universidades) deben actuar como docentes de la ética, con el fin de formar personas con rectitud, éticos y responsables. Necesitamos más cultura de rectitud a partir de los hogares y de la academia.

## Referencias

Querubín Londoño, R. (2005). *La lucha contra la corrupción y la ética pública y privada*. Bogotá: Ediciones El Planeta.

## Capítulo XVIII

# Los principios del sistema tributario y el ilícito de evasión tributaria

### **Preliminar**

En este informe se aborda la noción del derecho tributario, los principios del sistema tributario, así como del ilícito de evasión tributaria como una de las odiosas conductas que afectan de manera negativa al sistema tributario. Conviene señalar que gran parte de este texto corresponde al artículo *Derecho tributario, ¿derecho administrativo o derecho económico?* (Forero Hernández, 2109).

### **18.1 Noción del derecho tributario**

Corresponde como ubicación del tema señalar primero la noción del derecho tributario. De acuerdo con Barros Carvalho, desde su reconocida obra *Teoría de la norma tributaria* (2016), la tarea de elaborar una noción exacta del derecho tributario no es sencilla. También se ha discutido en la doctrina sobre si el derecho tributario es un derecho autónomo o no (Avellaneda Bautista, 1997), es uno de los sucesivos debates y muchos de ellos acalorados, pero siempre interesantes.

Según Olano García (2007) el derecho tributario es “aquella parte del derecho administrativo que expone los principios y las normas relativas a la imposición y a la recaudación de los tributos y analiza las consiguientes relaciones entre el Estado y los particulares en materia tributaria” (p. 143). De esta manera, el derecho tributario es de derecho administrativo.

El derecho tributario está conformado por un conjunto de leyes que son fuente de la obligación tributaria. Dichas leyes definen los sujetos (activo y pasivo), el hecho gravable, la base gravable y la tarifa. Los procedimientos administrativos que establecen en las leyes que hacen posible la aplicación de las normas generales de obligaciones tributarias, a nuestro criterio, son de derecho administrativo, más que de derecho tributario, porque hacen referencia a procedimientos que permiten realizar el recaudo, control, investigación, liquidación, discusión, cobro, etc.

El derecho tributario estudia la pretensión crediticia tributaria (Bravo González, 2012), específicamente los tributos (Barón Barrera, 2016). Por eso Plazas Vega, en su reconocido artículo *Relación entre el derecho de la hacienda pública y el derecho tributario* (2008), ha definido el derecho tributario como “el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos” (p. 121). Esta rama del derecho tiene por objeto el estudio de los tributos.

El tributo es un recurso que el Estado obtiene por medio de la coerción, que nace de su poder de imperio y tiene su expresión a través de la Ley (Insiguarnes Gómez & Sánchez Peña, 2010). Este se caracteriza como una fuente de los ingresos públicos, pues, tal como lo explica Ortega Cárdenas (2014), las fuentes de los ingresos públicos son: los impuestos, tasas y contribuciones, que son la tripartita clasificación del tributo (Avellaneda Bautista, 1997); por eso Barón Barrera (2016) define el derecho tributario como el derecho de los ingresos públicos.

En relación con el impuesto, como una de las fuentes de los ingresos públicos, este cumple un importante papel en el gasto público, pues su justificación económica es financiar parte del gasto público que no fuere financiable con otros recursos, tales como, entre otros, los de dominio público; es, entonces, un verdadero instrumento financiero (Muñoz Martínez, 2010). Si el gobierno desea realizar un mayor gasto público, eso implica también un aumento de recaudo de impuestos (o tributos) precisamente para su cobertura.

Por eso tiene razón Cadavid Arango (2014) al señalar que: “En cumplimiento de sus fines, el Estado realiza gastos, por lo que debe procurar recursos económicos para cubrirlos. Los ingresos del Estado provienen entre otras fuentes, de los tributos” (p. 222). Con el impuesto el Estado recauda los medios para cumplir adecuadamente sus propósitos.

Ramírez Cardona (1990) también ha señalado que para atender los gastos del Estado la estrategia más utilizada son los impuestos directos a los ciudadanos por la propiedad y la renta (impuesto de renta, por ejemplo), y los

indirectos provenientes del consumo y la importación o exportación de bienes (Impuesto al Valor Agregado (IVA), por ejemplo). En relación con lo anterior se comparten las reflexiones ofrecidas por Bravo Arteaga (2009) al señalar que el gasto público implica efectos positivos en la economía de un país:

En el momento de la realización del gasto o de la inversión por parte del Estado, se produce un efecto expansivo en la economía, por regla general, especialmente si los recursos se colocan en los sectores más pobres de la población, que tienen una elevada propensión al consumo. (p. 71)

Se tiene, entonces, que el fin fundamental del impuesto está en la recaudación de los recursos necesarios para realizar los gastos e inversiones públicas, para “el cumplimiento de la política fiscal del Estado y el mejoramiento social y económico del pueblo” (Barón Barrera, 2016, p. 85). No se debe perder de vista que el impuesto no solamente tiene una finalidad puramente fiscal, sino también económica.

Se puede afirmar que el gasto público y el impuesto (o el tributo) son instituciones más importantes en el campo de estudio de la política tributaria (instrumento económico que utiliza el Estado para el estudio de recaudo de tributos), así como también de la política fiscal como aquel instrumento económico que permite estimular o desestimular la economía (o sectores económicos) a través de la imposición y recaudo de impuestos; ambas políticas son dependientes de la política económica y, por tanto, forman parte del derecho económico y no del derecho administrativo, el cual estudia la función administrativa.

Por su parte, respecto de las relaciones jurídicas tributarias, es decir, relaciones entre los sujetos activos y pasivos frente a determinados tributos, se considera que estas no hacen parte del derecho administrativo, son propias del derecho tributario; por eso, un buen sector de la doctrina ha definido el derecho tributario como el derecho de las relaciones jurídicas tributarias. De esta manera, el derecho tributario estudia las relaciones jurídicas tributarias (Estado y contribuyentes) y no las relaciones jurídicas entre el Estado y los particulares, menos a la función administrativa, estas últimas son propias del derecho administrativo.

Se relaciona el derecho administrativo con el derecho tributario en lo que tiene que ver con la obtención efectiva del tributo, pues, se requieren de ciertas autoridades administrativas para realizar los cobros o recaudos de tributos,

control, investigaciones, etc. (Briceño de Valencia, 2012); también se relaciona con el derecho administrativo, la imposición de sanciones frente al incumplimiento de normas tributarias, escenario que se conoce como el derecho administrativo sancionador (Forero Hernández, 2016).

## **18.2 Los principios del sistema tributario**

Los estudiosos del derecho tributario han sostenido que en el campo de estudio del régimen tributario (o del sistema tributario, para algunos) se ha fundamentado en una serie de principios que hacen coherentes las relaciones entre contribuyentes y Estado. No se puede perder de vista del debate en la doctrina que ha surgido sobre si los principios son criterios auxiliares de la actividad judicial y administrativa o son estudiados como fuentes del derecho.

El principio más profundizado por la doctrina es el señalado en el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política, el cual señala el deber del ciudadano a “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”, una clara manifestación del principio de solidaridad (Muñoz Martínez, 2010).

El fundamento constitucional del sistema tributario se encuentra en el artículo 363 de la Carta Política al señalar que “el sistema tributario se funda en principios de equidad, eficiencia y progresividad” —continúa la norma— “las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”. De este artículo y otras disposiciones relacionadas con el sistema tributario (o con el derecho tributario) han permitido a la doctrina afirmar la existencia de la constitucionalización del derecho tributario; con la nueva Carta se constitucionalizó el derecho tributario.

En la literatura jurídica es posible encontrar un sinnúmero de principios aplicables al sistema tributario; pero en esta oportunidad se indicarán los mencionados en el citado artículo 363.

*El principio de equidad.* Cruz De Quiñones, citada por Avellaneda Bautista (1997), explica que este principio opera cuando las cargas tributarias recaen en los contribuyentes en proporción a su capacidad de pago; se da la equidad horizontal cuando los contribuyentes pagan iguales impuestos, siendo iguales sus niveles de renta; se da la equidad vertical cuando los contribuyentes pagan distinta cantidad de impuesto, dado a los diferentes niveles de renta.

*El principio de eficiencia.* Hace referencia a que el recaudo del tributo se realice con los menores costos y con las mayores facilidades para el contribuyente en el correspondiente pago. Ariza Sánchez (2000) explica que este

principio está relacionado “con los fines u objetivos que persiguen los tributos y la forma en que se obtienen” (p. 10).

*El principio de progresividad.* Se asimila a la equidad vertical, es decir, a la capacidad de pago; hace referencia a que en los contribuyentes se les grave con impuestos según su capacidad de pago, pues a mayor capacidad económica corresponde un mayor impuesto.

Este principio no es aplicable a todos los tributos, solo a aquellos donde se tiene en cuenta, para la determinación del tributo, la capacidad económica o contributiva del sujeto pasivo, mayor capacidad económica se imponga una mayor carga impositiva, como es el caso, por ejemplo, el impuesto de renta de personas naturales, el cual la tarifa aumenta dependiendo de los ingresos o renta. Se considera, entonces, que el IVA (Impuesto sobre el Valor Agregado), que es un impuesto indirecto, sigue siendo regresivo pues no se toma en cuenta la capacidad económica o de pago de los contribuyentes, pero su creación o establecimiento se justifica por su fácil recaudo.

*El principio de irretroactividad de las normas tributarias.* De acuerdo con Avellaneda Bautista (1997) este principio consiste en que las normas tributarias no pueden regular hechos tributarios sino a partir de su promulgación, es decir, “no pueden tener vigencia sobre períodos anteriores a la misma Ley” (p. 111). Respecto de los impuestos de período, el artículo 338 de la Carta Política precisó que las leyes, ordenanzas o acuerdos que “regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

Otro principio que forma parte del campo de estudio del poder tributario (como aquella función normativa de crear, modificar o derogar los tributos) (Insignares Gómez & Sánchez Peña, 2010) es el principio de legalidad del tributo y hace referencia que no debe haber un tributo sin representación. La Alta Corporación constitucional ha señalado que el principio de legalidad del tributo tiene las siguientes características:

- a) Es expresión de representación popular y del principio democrático, b) materializa el principio de predeterminación del tributo, según el cual una *lex previa* y *certa* debe señalar los elementos de la obligación fiscal, c) brinda seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones fiscales, d) responde a la necesidad de promover una política fiscal coherente e inspirada en el principio de unidad económica, especialmente cuando existen competencias concurrentes donde confluye

la voluntad del Congreso y la de las asambleas departamentales o de los concejos municipales, e) no se predica únicamente de los impuestos, sino que es exigible también frente a cualquier tributo o contribución (en sentido amplio), f) de conformidad con el mandato constitucional contenido en el artículo 338, no solo el legislador, sino también las asambleas y los concejos están facultados para fijar los elementos constitutivos del tributo, g) la ley, las ordenanzas y los acuerdos, sin resignar sus atribuciones constitucionales, pueden autorizar a las autoridades de los distintos niveles territoriales, dentro de los límites señalados en ellas, para fijar las tarifas de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-891, 2012).

De esta manera, la Constitución Política establece los principios que orientan el régimen tributario o el sistema tributario (para algunos), y actúa como criterio de interpretación y orienta a la actuación del Estado en materia impositiva. Es de señalar que estos principios no son aplicables exclusivamente a los impuestos o tributos, pues, los beneficios tributarios, las exenciones tributarias, por ejemplo, también deben aplicar dichos principios.

Es la Constitución Política la primera herramienta de protección para los contribuyentes, evitando que el Estado, a través del legislador (quien goza de la soberanía fiscal), cometa arbitrariedades en detrimento del contribuyente; por eso tiene razón Romero Alvarado (2013) al señalar lo siguiente:

Así, desde la óptica del derecho, el problema está en ¿cómo establecer los principios doctrinales con objeto de regular las relaciones jurídicas tributarias? Estos nacen de manera que su función sea ejercer control en el marco de actuación tanto del sujeto pasivo como del sujeto activo, y para ello se debe establecer un régimen jurídico específico, dicho régimen es: la Constitución. Para que se cumplan, deben convertirse en derecho positivo constitucional, solo así evita que el Estado cometa abusos, arbitrariedades y discriminación en detrimento del contribuyente, es allí donde nace el principio de proporcionalidad o de justicia que hoy prevalece en nuestra actual Constitución Política. (pp. 274-275)

### **18.3 La evasión tributaria afecta de manera negativa al sistema tributario**

Es bueno decir que hay conductas que afectan de manera negativa al sistema tributario como es el caso, por ejemplo, de la evasión fiscal (o evasión tributaria, para algunos), conducta que reduce o evita el impuesto. La Corte Constitucional en varias ocasiones ha señalado que la evasión se evidencia a partir de la

violación de la normatividad que rige el sistema tributario, ya sea por acción u omisión del contribuyente, que da lugar a un menor recaudo de impuestos por parte del fisco (entre otras: Sentencia C-015, 1993).

Según Ramírez Cardona (1990), la evasión se da por las siguientes maneras principales: a) por ocultamiento, generalmente no declarando, simple y llanamente el hecho imponible; b) por simulación, consiste en que sin que sea indispensable ocultar o alterar el hecho imponible, el hecho generador como negocio jurídico privado es revestido de formas jurídicas que muestran a aquel que le subyace como si correspondiera a una realidad económica financiera; c) por alteración, consiste en mostrar aquel hecho con un ropaje jurídico diferente al que ciertamente le corresponde según el derecho privado.

Ha de resaltar que en Colombia existe una manifiesta cultura de evasión tributaria. Este es un fenómeno que ha sido una de las principales causas de frustración de los propósitos del tributo, así como los de la política económica. Ante la necesidad de obtener ingresos públicos para el cumplimiento de los fines esenciales del Estado, la evasión se ha convertido en una preocupación para las autoridades económicas y para el país. La evasión altera las condiciones individual y social; fomenta el déficit fiscal con todas sus negativas consecuencias. De esta manera, es necesario combatir la evasión tributaria, de ahí lo indispensable de una adecuada reforma tributaria.

## Referencias

- Ariza Sánchez, C. E. (2000). *Principios del derecho tributario*. Ibagué: Ediciones Unibagué.
- Avellaneda Bautista, C. A. (1997) *La ciencia tributaria (1.ª Ed.)*. Bogotá, Colombia: Ediciones Multiletras Editores Ltda.
- Barón Barrera, G. A. (2016) *Transformación del derecho administrativo en derecho económico (1.ª Ed.)*. Bogotá, Colombia: Ediciones de la U.
- Barros Carvalho, P. (2016). *Teoría de la norma tributaria (2.ª Ed.)*. Bogotá, Colombia: Ediciones Editorial Temis.
- Bravo Arteaga, J. R. (2009). *Nociones fundamentales de derecho tributario (3.ª Ed.)*. Bogotá, Colombia: Ediciones Legis.
- Bravo González, J. D. (2012). Procedimiento tributario territorial-principios estructurales de unidad nacional y autonomía de las entidades territoriales. En *Estudios críticos de jurisprudencia tributaria Tomo II* (pp. 329-337). Bogotá, Colombia: Ediciones Universidad Externado de Colombia.

- Briceño de Valencia, M. T. (2012). El procedimiento contencioso administrativo tributario en la Ley 1437 de 2011. En *Instituciones del derecho administrativo en el nuevo Código. Una mirada a la luz de la Ley 1437de 2011* (pp. 384-414). Bogotá, Colombia: Ediciones Consejo de Estado – Banco de la República.
- Cadavid Arango, L. A. (2014). *Fundamentos de derecho comercial, tributario y contable* (4.ª Ed.). Bogotá, Colombia: Ediciones Mc Graw Will.
- Constitución Política de Colombia (1991). Colombia: Legis. Recuperada de [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion\\_politica\\_1991.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html)
- Forero Hernández, C. F. (2016). *La conveniencia de implementación del derecho tributario sancionador para reprimir a la conducta omisiva del agente retenedor o recaudador de consignar las respectivas sumas* (Trabajo de grado para obtener el título de Abogado). Universidad de Ibagué, Ibagué, Colombia.
- Insignares Gómez, R. & Sánchez Peña, M. C. (2010). El poder tributario: organización estructura en el estado colombiano. En *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio* (pp. 67-112). Bogotá, Colombia: Ediciones Universidad Externado de Colombia.
- Muñoz Martínez, G. (2010). Derecho tributario: concepto y fundamento de su autonomía científica. En *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio* (pp. 29-66). Bogotá, Colombia: Ediciones Universidad Externado de Colombia.
- Olano García, H. A. (2007). *Preguntas y respuestas de Derecho Administrativo* (3.ª ed.). Bogotá, Colombia: Ediciones Doctrina y Ley Ltda.
- Ortega Cárdenas, A. (2014). *Hacienda Pública. Las finanzas del Estado* (5.ª Ed.). Bogotá, Colombia: ECOE Ediciones.
- Plazas Vega, M. A. (2008). Relación entre el derecho de la hacienda pública y el derecho tributario. En *La autonomía del derecho de la hacienda pública y el derecho tributario 1.ª Ed.* (pp. 79-115). Bogotá, Colombia: Ediciones Universidad del Rosario.
- Ramírez Cardona, A. (1990). *Derecho tributario. Del derecho sustancial tributario* (4.ª Ed.). Bogotá, Colombia: Ediciones Temis.
- Romero Alvarado, L. M. (2013). Derecho y economía. *Derecho y realidad*, 11 (21), 271-284. <https://doi.org/10.19053/16923936.v2.n21.2013.4842>
- Sentencia C-015 (1993). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz.
- Sentencia C-891 (2012). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.



