

# PENALIZACIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN O EVASIÓN TRIBUTARIA

## 1. INTRODUCCIÓN

La penalización de la defraudación o evasión tributaria adquiere vital importancia, si se considera el enorme impacto que genera dicha conducta en la economía de un país. En efecto, la recaudación de recursos por parte del Estado y la eficacia de la misma, determina en gran medida que éste pueda desarrollar sus políticas y realizar sus planes con el fin de lograr el tan anhelado equilibrio económico. Esta recaudación busca también la seguridad de los ciudadanos, ya que por intermedio de estos recursos se trata a su vez de evolucionar en cuanto al cumplimiento de los demás fines del Estado, entre ellos la satisfacción de las necesidades mínimas insatisfechas de la sociedad.

La defraudación o evasión tributaria es una conducta penal que castiga al contribuyente que:

1. Estando obligado a declarar, no declare,
2. Declare pero en la declaración tributaria,
  - a. omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes,
  - b. Reclame créditos fiscales, retenciones, o anticipos que no procedan (p. ej. Devoluciones del IVA), y que como consecuencia de ello se emita una liquidación oficial de la autoridad a cargo, con un mayor valor del impuesto igual o superior a 250 smmlv e inferior a 2500 smmlv.

Con este delito se pretende sancionar a los evasores, así como prevenir y sancionar de forma eficaz a los defraudadores de las arcas del Estado, quienes mediante maniobras fraudulentas requieren a la autoridad tributaria para que efectúe reembolsos y devoluciones de sumas de dinero de impuestos por

concepto de saldos a favor.

El sistema tributario, de conformidad con lo establecido en la Constitución Política, se fundamenta en los principios de equidad, eficiencia, progresividad e irretroactividad de sus disposiciones. Estos principios apuntan a un modelo de justicia tributaria que depende de la capacidad jurídica del Estado para el recaudo de los impuestos y de las obligaciones razonables y equitativas que se establecen para el contribuyente, atendiendo a sus posibilidades de pago para que las cargas no se tornen excesivas o, incluso, confiscatorias.

En el desarrollo legislativo, el modelo del Estatuto Tributario colombiano claramente privilegia la persuasión sobre la persecución, razón por la que la metodología de recaudo forzado o provocado se fundamenta en el requerimiento para corregir y luego sí, en el empleo de los mecanismos propios del derecho administrativo sancionatorio, por la vía de las sanciones y multas por vencimiento de plazos y las derivadas de inexactitudes en las declaraciones tributarias. En el desarrollo legislativo, el modelo del Estatuto Tributario colombiano claramente privilegia la persuasión sobre la persecución, razón por la que la metodología de recaudo forzado o provocado se fundamenta en el requerimiento para corregir y luego sí, en el empleo de los mecanismos propios del derecho administrativo sancionatorio, por la vía de las sanciones y multas por vencimiento de plazos y las derivadas de inexactitudes en las declaraciones tributarias. De hecho, aun en las legislaciones en las que la defraudación o evasión tributaria es un delito, se establece un mecanismo de salida, un sistema de extinción de la acción penal, cuando el pago de lo debido, más sanciones, se produce. Por lo anterior, salta a la vista lo importante que es hacer un estudio sobre la penalización del mencionado ilícito fiscal, con el fin de precisar los aspectos determinantes para hacer

compatibles el Derecho Penal y el Tributario, para evitar que la criminalización de conductas que de alguna u otra forma contrarían este último ordenamiento, atente gravemente contra los fines del Derecho Penal y sus penas, desconociendo así mismo el carácter de última instancia por la cual propende la teoría moderna.

Lo que claramente no puede ocurrir es que, de una parte, el órgano de persecución penal se convierta en el instrumento más efectivo de recaudo tributario con la amenaza de prisión, más allá de la necesaria eficiencia que se reclama de la Administración Tributaria y de otra, que cuando el contribuyente persuadido corrige y paga, incluidos los valores por inexactitudes, multas e intereses, la Fiscalía decida continuar la persecución penal alegando falsedades documentales y otros delitos. Ya en los últimos tiempos y como consecuencia de los procesos legislativos en los que intervienen las autoridades de persecución penal con iniciativa legislativa propia y el Gobierno, a través de la DIAN, el lenguaje de la persuasión está cambiando por el de la intimidación y el uso de la acción penal como herramienta de recaudo. A ello ha contribuido la constitución de grupos especiales de recaudo integrados por funcionarios administrativos de la DIAN y fiscales especiales a quienes se entregan “compulsas de copias para investigar delitos” en aquellos casos en los que incluso han quedado en firme las declaraciones tributarias y ya no es posible el recaudo por la vía administrativa.

Con la Ley 1943 de 2018 se creó una estructura integral en la Fiscalía General de la Nación excepcionando la restricción en el crecimiento de los gastos de personal, denominada Dirección Especializada contra Delitos Fiscales, adscrita a la Delegada de Finanzas Criminales, con la función de investigar y judicializar los delitos fiscales o tributarios y conductas conexas, efecto para el cual contará con una nueva planta de 126 funcionarios, incluidos 30 fiscales delegados. Por

otra parte, la Fiscalía, por conducto de algunos fiscales delegados autoritarios y tozudamente persuadidos de que quienes incurren en inexactitudes tributarias y no en manifiesto fraude o engaño, o utilizan mecanismos de planeación tributaria, (por el efecto de los “Panamá papers” o los “Paradise papers”), han llegado al extremo de imputar a representantes legales, contadores, revisores fiscales y accionistas, enriquecimientos ilícitos y lavados de activos, allí donde previamente esos fiscales reconocen el origen lícito de los recursos que han constituido gastos no reconocidos a una Sociedad por la administración tributaria.

La nueva Ley 1943 de 28 de diciembre de 2018 en el Título IV sobre “Medidas para combatir la evasión y el abuso en materia tributaria”, en el capítulo sobre “Otras disposiciones”, cambia el Capítulo 12 del Título XV del Código Penal para i) modificar el tipo penal de la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y ii) incorporar un nuevo artículo, 434 B, para el delito de defraudación o evasión tributaria.

Las conductas alternativas penalmente reprochables a título de evasión o defraudación tributaria como delito contra la administración pública, consisten en i) no presentar la declaración tributaria estando obligado a hacerlo; ii) en omitir ingresos; iii) incluir costos o gastos inexistentes o, iv) reclamar o imputar créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes; siempre que se liquide por la Administración Tributaria un MAYOR VALOR DEL IMPUESTO A CARGO por un valor igual o superior a 250 SMLMV e inferior a 2500 SMLMV.

Con la reglamentación de la Ley 1943 del 28 de diciembre de 2018 se consolida en materia penal una tendencia que, a pesar de haber sido expresada en ocasiones anteriores, en especial en lo referente a la omisión del agente retenedor o recaudador en materia de IVA, empezó a tener resultados concretos con la

expedición de la Ley 1819 de 2016 que amplió el tipo penal existente para castigar el no cobro del IVA o del Imptoconsumo y consagró un tipo penal nuevo sobre la “omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes” que a su turno fue modificado en 2018. Estas disposiciones se complementan con la adición de un nuevo delito a partir de este año bajo la denominación de “Defraudación o evasión tributaria” que viene a incluirse como el artículo 434 B del Código penal dentro del título correspondiente a los delitos contra la administración pública.

### **3. DISEÑO METODOLÓGICO**

El trabajo de grado comprende, un artículo de reflexión en el cual se presenta un ejercicio interpretativo, se analiza el comportamiento de los delitos en relación a la defraudación o evasión tributaria, tomando como marco teórico el modelo explicativo de la penalización de los delitos contra la Administración Pública.

La investigación desarrollada en el trabajo de grado es de tipo interpretativa, ya que, a través de un marco de referencia teórico, como es el modelo de la conducta de la penalización de la defraudación o evasión tributaria, tomando como objeto de la investigación, las sanciones contempladas en el código penal adicionadas en el artículo 434 B del código penal.

## **PREGUNTA PROBLEMA**

¿Cuáles son las sanciones penales de la defraudación o evasión tributaria?

## **OBJETIVO GENERAL**

- Determinar las sanciones penales de la defraudación o evasión tributaria.

## **OBJETIVOS ESPECIFICOS**

- Identificar las sanciones penales de la defraudación o evasión tributaria.
- Establecer los efectos que produce la defraudación o evasión tributaria.

## **DELIMITACIÓN**

La presente investigación permite conocer la situación actual de la Ley de Financiamiento (Ley 1943 del 28 de diciembre de 2018), que castiga la “Defraudación o evasión tributaria”

## 1. HALLAZGOS

Hasta la expedición de la Ley 1943 de 2018 solo se penalizaban dos infracciones tributarias típicas: la omisión del agente retenedor y la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes en cuantía superior a los 7250 SMLMV y siempre que se afectare la renta. Esto significaba que el simple incumplimiento de las obligaciones formales como la de presentar la declaración de renta se consideraba una infracción administrativa sometida al régimen sancionatorio propio de la Jurisdicción Tributaria, a menos que para lograr ese propósito se incurriera en otras conductas fraudulentas, esas sí sancionables penalmente.

Desde las comisiones redactoras del Código Penal de 1980 se buscó penalizar, sin éxito, otras formas de evasión al fisco, bajo la denominación genérica de “defraudaciones al fisco nacional”, pero tales esfuerzos fueron infructuosos al no contar con el apoyo del órgano legislativo. Precisamente, busca resaltar que el 29 de diciembre de 2016 el actual Fiscal General de la Nación, al hacer observaciones al Proyecto de Ley 1819 de 2016, en el trámite en el Congreso se observó con razón, que con la redacción de la norma del artículo 434 A, quedaban por fuera otras formas de fraude fiscal como a) la de quienes estando obligados a recaudar IVA no lo hacen; b) quienes no presentan declaración de renta estando obligados; c) quienes no realizan una tasación adecuada de renta, entre otros. Es decir, claramente se confirmaba con las expresiones del Fiscal General, que solo existían dos infracciones tributarias típicas con sanción penal. Hoy, la situación es diferente y se viene experimentando una expansión del derecho penal tributario, en una clara ampliación de los riesgos jurídicos penalmente relevantes, y como consecuencia del descrédito o falta de confianza en la eficiencia, honorabilidad y eficacia de la



Administración Tributaria. Dicho de manera específica, la Ley de Financiamiento se ocupa de afinar los términos del delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, prescribiendo que el resultado cuantitativo del comportamiento debe establecerse a través de una liquidación oficial, lo cual implica de manera necesaria la expedición de un acto administrativo que defina el valor de los activos omitidos o de los pasivos inexistentes, valor que a su turno se somete a unos intervalos casuísticos por un sistema similar al que ya existe en los delitos de contrabando, de forma tal que se determinan tres límites: el primero de ellos que equivale a 5.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes a partir del cual la conducta pasa a ser delito, uno intermedio de 7.250 SMLV que incrementa la pena en una tercera parte y un límite superior por encima de los 8.500 SMLV a partir del cual la pena no solamente se incrementa en la mitad, sino que se pierde el beneficio de la extinción de acción penal por pago. En la medida que tal tipo de condicionamientos se incluyen en las normas penales se dificulta su aplicación y se puede perder claridad sobre su contenido, lo que no es compatible con la esencia garantista de aquellas.

Dicha expansión se produce de la mano de una flexibilización de los criterios de imputación y de las garantías, y de un tránsito de las infracciones administrativo-tributarias hacia los delitos. Así, el derecho penal viene a convertirse en un instrumento de policía fiscal y de recaudo, así como de protección de la sanidad de las finanzas públicas ante la ineficacia de los instrumentos gubernamentales de administración tributaria. También, se ha convertido el derecho penal con esta expansión del derecho penal tributario, en un instrumento de pedagogía social como mecanismo de persuasión, para que el contribuyente pague lo que efectivamente le corresponde y adquiera consciencia sobre su obligación de solidaridad con el bienestar general de la colectividad. La cuestión es si la perturbación del correcto

funcionamiento de la Administración Tributaria amerita la intervención del derecho penal y en qué medida, pues la expansión del derecho penal económico en general y del derecho penal tributario en particular, ya no exhibe controles.

Pues bien, en nuestro medio, desde la posesión del nuevo Gobierno, en agosto de 2018, la Administración Tributaria venía impulsando la idea de incorporar en el Código Penal nuevos delitos que antes eran meras infracciones tributarias. El propósito no fue otro que asegurar mecanismos que permitieran contrarrestar la evasión fiscal, sin detenerse siquiera a considerar que lo ortodoxo era buscar mecanismos de eficiencia del recaudo en las oficinas de la DIAN. De hecho, el Título IV de la nueva Ley 1943 de 2018 lleva por nombre “Medidas para combatir la evasión y el abuso en materia tributaria” nomen juris con el que se reconoce que la Administración de Impuestos demanda el mazo penal para superar su ineficiencia. Resulta apenas contradictorio que la Fiscalía, no obstante asegurarle a la Corte Suprema de Justicia en el informe voluntario de rendición de cuentas de noviembre de 2018 que no podía convertirse en el “chepito” de la DIAN, en la práctica cumpla eficientemente esa labor, a través de sus fiscales especiales destacados ante ese organismo. La nueva Ley 1943 de 28 de diciembre de 2018 en el Título IV sobre “Medidas para combatir la evasión y el abuso en materia tributaria”, en el capítulo sobre “Otras disposiciones”, cambia el Capítulo 12 del Título XV del Código Penal para i) modificar el tipo penal de la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y ii) incorporar un nuevo artículo, 434 B, para el delito de defraudación o evasión tributaria.

De otro lado, la consagración del nuevo delito de defraudación o evasión tributaria consolida una tendencia no cristalizada en muchas de las reformas tributarias precedentes en relación con la tipificación de un tipo clásico de fraude

tributario y contrarresta los vacíos que adolecía su antecesora al fundar el comportamiento reprochable solamente en el ocultamiento de activos pero no en el ocultamiento de los ingresos, los cuales constituyen por antonomasia los hechos generadores del tributo de renta. En adición a la descripción del engaño en la declaración de ingresos ocultamiento, se penalizan como conductas alternativas del tipo otras que tienen efectos análogos a la primera como la declaración de costos o gastos inexistentes, el reclamo de créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes.

De relevancia resulta también el hecho de que además de las descripciones fácticas mencionadas, se incluye la omisión en la presentación de la correspondiente declaración tributaria, evento que cobija una hipótesis más amplia incluso que las previsiones de algunas legislaciones latinoamericanas con algún recorrido en esta materia. Se sigue el mismo camino que ya estableciera para la omisión del agente recaudador o retenedor, art. 402 del Código Penal, por virtud de la penúltima reforma tributaria. Ley 1819/2016, consolidando día a día un régimen penal tributario no sólo complejo sino mucho más estricto.

En todos los casos, al igual que en el delito anteriormente comentado, se prescribe que la determinación de las cuantías debe provenir de una liquidación oficial con las consiguientes consecuencias que ya se han señalado, pero a diferencia del tipo de omisión de activos, el referente no es al valor del ingreso oculto, sino el valor del impuesto a pagar, por lo cual los intervalos a que se somete la cuantía a partir la cual dicha conducta se convierte en delito, comienzan a un nivel muy inferior a los del artículo anterior, 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes. A partir de la suma enunciada y hasta 2.500 SMLV se penaliza como forma básica de 36 a 60 meses siendo excarcelable, en tanto que si sobrepasa dicha suma

hasta los 8.500 SMLV la conducta se agrava en una tercera parte, y en la mitad si se supera esta última suma. En este último evento también se pierde la posibilidad de la extinción de la acción por la extinción de la obligación tributaria junto con sus intereses, recargos y sanciones.

Las modificaciones al 434 A en la Ley 1819 de 2016 la conducta penalmente relevante, además de exigir culpabilidad a título de dolo, consistía en a) omitir activos; b) presentar información inexacta sobre estos; c) declarar pasivos inexistentes, en un valor igual o superior a 7500 SMLMV y afectar el impuesto sobre la renta o el saldo a favor. No obstante, la corrección de la declaración y su pago extinguía la acción penal. El artículo 63 de la reforma introducida por la Ley 1943 señaló varias modificaciones:

1. Conserva la omisión de activos como conducta reprochable penalmente, en el entendido de que es un delito de resultado que demanda que la omisión afecte el valor del impuesto a la renta a pagar o el saldo que pueda resultar a favor, pero aclara que la información inexacta sobre los activos se concreta en darle un “menor valor” a esos activos.

2. Hubiera sido deseable que la nueva redacción aclarara la dificultad interpretativa que se presentaba y aún hoy se presenta con la redacción del precepto original, cuando parece remitir la condición de los 7500 SMLMV a la declaración de pasivos inexistentes y no a las primeras dos hipótesis que resultan separadas por comas luego de cada una de ellas. Pero el precepto modificado conserva la misma redacción, por lo que habrá que entender, conforme a la interpretación del fin de la norma, que la cuantía, como condición e ingrediente normativo de carácter extrapenal, está remitida a las tres hipótesis y no solo a una

de ellas. Sin embargo, se aclara que la modificación consistió en reducir la cuantía de los activos omitidos o de los pasivos inexistentes de 7500 a 5000 SMLMV (aprox. \$ 4.140.580.000).

3. Exige que la autoridad tributaria hubiere “liquidado oficialmente” un mayor valor sobre el impuesto de renta a cargo. Esto supone que de manera previa al ejercicio de la acción penal deberá agotarse previamente por la Administración Tributaria la liquidación oficial a que se refiere el Capítulo II del Título IV del libro V del Estatuto Tributario ET, a partir del artículo 697, lo que implica agotar el requerimiento especial previo a la liquidación.

Llama la atención que se consagre este delito de forma subsidiaria, esto es, en tanto la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor. En principio pudiera pensarse que dicha subsidiaridad operase respecto de su inmediato antecesor -la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes- precisamente cuando la maniobra fraudulenta que incide en el menor monto a pagar del impuesto consista en el ocultamiento de un activo o la simulación de un pasivo, pero a no dudarlo el debate se abrirá respecto de otros delitos como la estafa y el fraude procesal que la jurisprudencia había rechazado siempre como sucedáneos de un delito de defraudación fiscal que solo vino a insinuarse hasta la vigencia de la Ley 1819 de 2016.

Además, surgen algunos comentarios adicionales sobre la redacción de las normas. Sobra en ambos casos la enunciación de que la conducta debe ser dolosa, no solamente porque de no consagrarse otra forma de imputación subjetiva -como la culpa- ello resulta implícito, sino porque la sola consagración del fraude como modalidad comportamental se deduce claramente tal carácter puesto que este

supone siempre el propósito claro y consciente de engañar. Igual comentario merece el presupuesto de que la administración se abstendrá de solicitar el inicio de la acción penal cuando el mayor valor del impuesto a cargo se genere “de una interpretación razonable del derecho aplicable”. Lo anterior, a más de ser una obviedad, acredita lo señalado anteriormente en el sentido de lo difuso del límite que estas materias permiten distinguir lo reprochable de lo permitido.

### **Penalizaciones por defraudación o evasión tributaria:**

- Privación de la libertad entre 36 y 60 meses, más una multa del 50 % del mayor valor del impuesto a cargo determinado, cuando la Dian determine un impuesto que sobrepase al menos en \$207.029.000 (250 salarios mínimos mensuales legales vigentes smmlv) al liquidado por el contribuyente.
- Si la defraudación o evasión excede los \$2.070.090.000 (2.500 smmlv), la sanción aumenta en una tercera parte.
- Si es mayor de \$7.038.986.000 (8.500 smmlv), aumenta en la mitad del monto. Sin embargo, en este último caso no se extingue la acción penal con el pago, y aunque lo haga, el contribuyente deberá ir a la cárcel.
- La omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes con dolo tendrán penas privativas de la libertad de 48 a 108 meses cuando el valor supere los \$4.140.580.000 (5.000 smmlv).
- Si excede los \$6.003.841.000 (7.250 smmlv), se aumentará en una tercera parte.

- Cuando sea mayor de \$7.038.986.000 (8.500 smmlv), se aumentará en la mitad, pero este último caso no se extingue la acción penal con el pago, y aunque lo haga deberá ir a la cárcel.

Tras la realización de este artículo, se pueden deducir del mismo la siguiente:

## **2. DISCUSIÓN**

- La potestad tributaria dota al Estado de la posibilidad de imponer tributos a los miembros de la sociedad para destinar el recaudo de dichos dineros al cumplimiento de los fines impuestos por la Constitución Política y de esta manera asegurar una mejor calidad de vida a sus habitantes mediante la tan anhelada redistribución de la riqueza.
- Por otro lado, se encuentra el deber de los ciudadanos de contribuir con las cargas públicas en los términos del artículo 95, numeral 9 de la Constitución política. Este deber político encuentra su fundamento en el principio de solidaridad implícito en toda organización humana en virtud de unas reglas mínimas de convivencia.
- La potestad punitiva del Estado, le permite al legislador criminalizar conductas que atentan contra bienes jurídicos indispensables para la sociedad. Sin embargo, aquella potestad no puede ser arbitraria, ya que se encuentra limitada por los principios que sustentan el Derecho Penal y sus penas, que a su vez tienden a velar por la dignidad de las personas, lo cual es un fundamento esencial en un Estado Social de Derecho.

- Las funciones del Derecho Penal, se pueden concretar en dos esferas: Proteger bienes jurídicos relevantes para el bienestar general y prevenir que la sociedad atente contra ellos. Así mismo, las penas consagradas en la ley penal, tienen que estar fundadas en una serie de principios (Necesidad, proporcionalidad y razonabilidad) que se traducen en una limitante a la potestad punitiva del Estado y buscan que las mismas sanciones cumplan con ciertas finalidades (Prevención general, retribución justa, prevención especial, reinserción social y protección al condenado).
- La tipificación de una conducta como punible debe considerar el carácter de *ultima ratio* del Derecho Penal, según el cual este debe ser utilizado como último recurso, considerando que sus sanciones implican unas restricciones a los Derechos Fundamentales de las personas, en concreto, su libertad.
- Las normas constitucionales que regulan los principios tributarios sobre los cuales se debe fundar la actividad fiscal de un país, mirándolo desde el punto de vista del contribuyente y del Estado, están dirigidas indudablemente a garantizar un bienestar económico para la sociedad dentro de los conceptos de justicia y equidad.

Bajo esta perspectiva, teniendo en cuenta las funciones y finalidades perseguidas por el Derecho Penal y sus penas, sería totalmente viable la penalización de la evasión tributaria, ya que tanto el régimen penal como el tributario estarían encaminados a proteger y mantener el adecuado Orden Económico Social, dentro de un entorno garantista para el ciudadano.



Sin embargo, es necesario constatar si esta utopía de principios tributarios se da en la realidad, pues de lo contrario, el Derecho Penal, caería en un mal uso al respaldar un régimen que no cumple con sus principios básicos que tienden a lograr la justicia.

Dado lo anterior, el entorno ideal para la criminalización de conductas tributarias es aquel que le brinde a la sociedad un mínimo de garantías. Es importante anotar que si bien es imposible lograr un entorno perfecto, pues la perfección en este tema es una utopía, si debe atender a unos principios mínimos que protejan a los miembros de la nación y que limiten la potestad sancionadora del Estado.

## BIBLIOGRAFIA

<file:///C:/Users/Empresa/Downloads/J43-La-nueva-regulación-penal-trib...-ARMADA1.pdf>

<https://www.incp.org.co/nueva-ley-financiamiento-castiga-la-defraudacion-evasion-tributaria/>

<https://actualicese.com/actualidad/2019/02/01/defraudacion-o-evasion-tributaria-sanciones-introducidas-por-la-ley-de-financiamiento/>