

## CONSEJO SUPERIOR DE POLÍTICA CRIMINAL

**Estudio al Proyecto de Ley 178 de 2016 Cámara / 163 de 2016 Senado, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural y se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones**

<b>Proyecto de Ley 178 de 2016 Cámara / 163 de 2016 Senado, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural y se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones</b>	
Autores	Mauricio Cárdenas Santamaría, Ministro de Hacienda y Crédito Público
Fecha de Presentación	19 de octubre de 2016
Estado Actual	Tránsito a Comisión
Referencia	16.15

1

El 25 de octubre de 2015, en sesión extraordinaria del Comité Técnico del Consejo Superior de Política Criminal se presentó para examen y discusión la propuesta de mecanismo penal contenido en el Proyecto de Ley 178 de 2016 Cámara. Este concepto se realiza a partir del documento radicado en la Secretaría General de la Cámara de Representantes por el Ministro de Hacienda y Crédito Público, que se puede consultar en la Gaceta del Congreso número 894 de 2016<sup>1</sup>.

Debido a que el Proyecto de Ley propone una reforma tributaria estructural, este concepto se ocupa exclusivamente del artículo 289, ubicado en el Título XIV, que propone la creación de un nuevo tipo penal en la Ley 599 de 2000. Revisado el texto en su integridad, no se registran otras propuestas de las que, en el marco de su competencia, el Consejo Superior de Política Criminal deba ocuparse.

### 1. Contenido de la propuesta

En materia penal, el Proyecto de Ley 178 de 2016-C propone la creación de un nuevo capítulo en el Título XV del Código Penal, que contiene las infracciones contra la Administración Pública. Este nuevo capítulo, el número 12, se denomina “Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes” y cuenta con una sola

<sup>1</sup> Disponible en:

[http://www.imprenta.gov.co/gacetap/gaceta.mostrar\\_documento?p\\_tipo=05&p\\_numero=178&p\\_consec=46216](http://www.imprenta.gov.co/gacetap/gaceta.mostrar_documento?p_tipo=05&p_numero=178&p_consec=46216).

modalidad delictiva con la misma denominación, que sería el nuevo artículo 434-A de la Ley 599 de 2000. La redacción propuesta es la siguiente:

**Artículo 434 A. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes.** El contribuyente que de manera dolosa omita activos o presente información inexacta en relación con estos o declare pasivos inexistentes en un valor igual o superior a 7.250 salarios mínimos legales mensuales vigentes, y con lo anterior, afecte su impuesto sobre la renta y complementarios o el saldo a favor de cualquiera de dichos impuestos, será sancionado con pena privativa de libertad de 48 a 108 meses y multa del 20% del valor del activo omitido, del valor del activo declarado inexactamente o del valor del pasivo inexistente

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

**Parágrafo 2°.** Para efectos del presente artículo se entiende por contribuyente el sujeto respecto de quien se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial.

En la sección 4 de la exposición de motivos, bajo el título “Penalización”, se desarrollan los argumentos que justifican esta modificación a la legislación penal. Se señala que en la propuesta subyace un análisis de la conveniencia de la protección penal, a partir de la idea de un uso cauteloso del mismo. Así, luego de presentar de manera general algunos ejemplos de la protección penal de la hacienda pública y la administración tributaria en otros países, y de la importancia de la participación de todos los contribuyentes, se sostiene que la nueva criminalización está justificada en la medida en la que refuerza los mecanismos penales para perseguir la evasión tributaria. En la exposición de motivos se expresa lo siguiente: “con el fin de proteger los intereses de la administración tributaria y disminuir la criminalidad y el fraude tributario, se hace necesario estructurar un tipo penal cuya finalidad consista en reprimir desde la esfera del Derecho penal, como ultima ratio, aquellas conductas dolosas encaminadas al incumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales a cargo de los obligados fiscales”.

2

Por último en la justificación de la iniciativa se destacan las siguientes características en el nuevo tipo penal:

- i) La configuración del tipo penal requiere de una conducta dolosa en los términos de la Parte General del Código Penal. Así, se excluye la configuración del tipo cuando en la realización de la conducta o del verbo rector no medie el dolo.
- ii) El tipo penal comprende varios verbos rectores, a saber: omitir activos o presentar información inexacta sobre estos o, declarar pasivos inexistentes.
- iii) El tipo no se configura a menos que los activos omitidos o los pasivos inexistentes que causaron el perjuicio tributario, tengan un valor igual o superior a 7.250 salarios mínimos legales mensuales vigentes (5.000 millones de pesos).
- iv) Finalmente, la acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración correspondiente y realice el pago de los recursos.

## 2. Observaciones político-criminales a la propuesta punitiva del Proyecto de Ley 178 de 2016 Cámara

Luego del examen y la discusión de la propuesta penal que contiene el Proyecto de Ley 178 de 2016-C, el Consejo Superior de Política Criminal considera que la actual redacción del nuevo tipo penal presenta algunas deficiencias e inconsistencias que lo tornan inconveniente como aporte e instrumento para desarrollo de “una política criminal en materia tributaria, respaldada científicamente, reflexiva y consecuente con los principios constitucionales que tanto limitan como justifican el ejercicio del *ius puniendi*”, como se menciona en la exposición de motivos que acompaña a la iniciativa.

Las observaciones que se desarrollan a continuación se presentan como comentarios a cada uno de los incisos que configuran la propuesta del nuevo tipo penal. Así, en relación con el primer inciso, se presenta algunos comentarios en torno a las sanciones penales y a la relación del nuevo tipo con otros vigentes en la legislación; en relación con el primer párrafo, se argumenta la inconveniencia de este como estrategia político-criminal de persecución de la evasión tributaria a través de las agencias de control penal; en relación con el segundo párrafo, se presentan algunos comentarios en torno a la aclaración de las características del autor de la infracción propuesta. Al final, como comentario de cierre, se hace una breve observación en torno a la Directiva Presidencial 04 de 2016 sobre las iniciativas legislativas del Gobierno Nacional que tienen incidencia en el sistema penal.

Antes de presentar los comentarios específicos mencionados es preciso realizar uno preliminar en torno a la exposición de motivos. Dada la importancia y gravedad que reviste la creación de nuevos tipos penales, en esta oportunidad el Consejo Superior de Política Criminal encuentra que en la exposición de motivos no hay menciones explícitas que permitan evaluar y analizar algunos elementos relevantes en la propuesta, relacionados especialmente con la fijación con el límite de 7.250 salarios mínimos mensual vigente para configurar la relevancia penal de la evasión tributaria. En tal sentido, se reitera la importancia de que las propuestas que se sometan a la deliberación democrática en el Congreso de la República cuenten con la información empírica sólida que permita tomar decisiones de política criminal razonables, sostenibles en el tiempo y sobre todo con la capacidad suficiente para la intervención positiva en los problemas sociales que se le asignan al sistema penal.

### 2.1. Indiferenciación punitiva y duplicidad de tipos penales

En términos generales, el tipo penal propuesto criminaliza tres modalidades dolosas de conducta: (i) la omisión de activos, (ii) la presentación inexacta de la información de activos y (iii) la declaración de pasivos inexistentes. La realización de cualquiera de estas conductas se castiga con pena de prisión de 4 a 9 años y

multa del 20% del valor del activo omitido, del activo declarado de manera inexacta, o del valor del pasivo inexistente.

En opinión del Consejo Superior de Política Criminal la respuesta punitiva debe tener un grado de diferenciación que permita asignar una respuesta punitiva mayor, dependiendo, en el caso de las omisiones de activos o de las inexactitudes en la declaración de los mismos, de lo que efectivamente se ha de declarar. Del mismo modo, la intensidad de la reacción penal, al momento de la fijación del ámbito de movilidad, debería considerar la magnitud de la declaración de pasivos inexistentes. Así, a mayor entidad del daño, mayor intensidad de la reacción penal, lo cual puede contribuir a fortalecer la finalidad de prevención general que los tipos penales deben contener en su formulación en un código penal.

De otra parte, en relación con el contenido de la tipicidad propuesta –lo que se está formulando como infracción penalmente relevante-, es preciso mencionar que el delito propuesto es en cierto modo novedoso. Ello no implica que el sistema penal colombiano hasta el momento no tenga ninguna herramienta de persecución de la evasión fiscal, dado que ésta se puede perseguir a través de otros tipos penales como la falsedad en documento privado (art. 289 CP), el concierto para delinquir e incluso, en algunos casos, el lavado de activos (art. 323 CP).

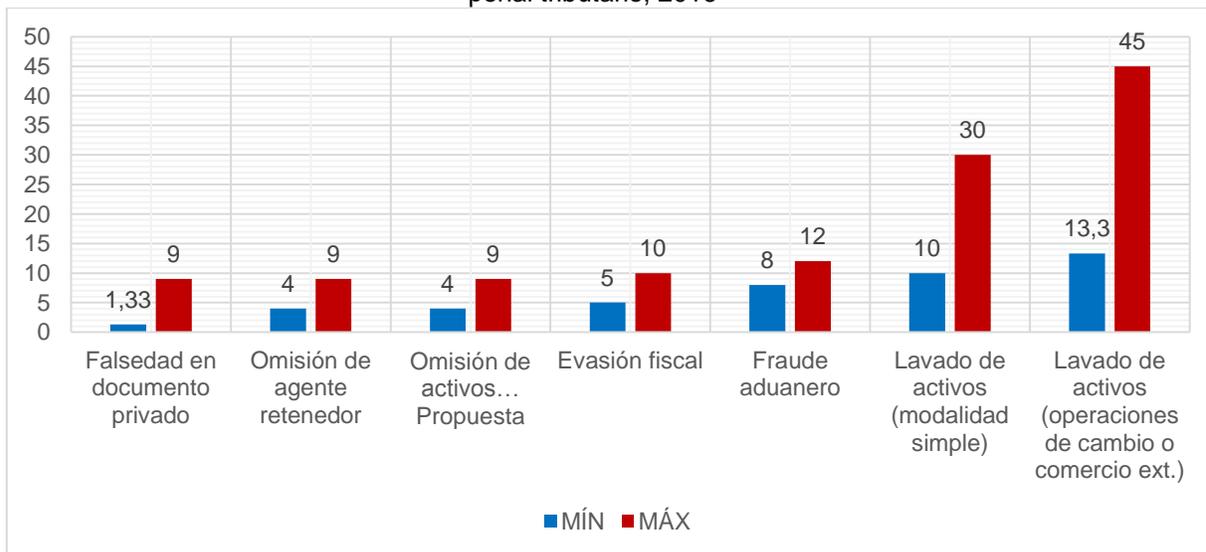
En la medida en la que los intereses de la administración tributaria no están completamente desprotegidos<sup>2</sup> por el derecho penal en materia de evasión de impuestos resulta importante analizar los escenarios en los que pueden generar conflictos de adecuación típica la nueva propuesta. Por ejemplo, el Consejo Superior de Política Criminal discutió la cercanía de la materia de prohibición de la propuesta con la que existe en el delito de falsedad en documento privado que, a pesar de proteger la fe pública (Título IX CP) y no directamente la administración pública (Título XV CP), permitiría sostener que ciertas formas de evasión fiscal se pueden considerar como modalidades agravadas de falsedad en documento. Siendo ello así, la situación amerita un mayor examen para tomar una decisión que evite eventuales conflictos de adecuación típica que, a la postre, pueden frustrar las expectativas de administración de justicia, tanto de las autoridades tributarias, como de la ciudadanía en general.

Conectado con lo anterior, también merece una observación más detallada la formulación punitiva de la propuesta. Si se comparan las penas de otros tipos penales que, por decirlo de alguna manera, hacen parte de la constelación del derecho penal tributario en el país, el delito bajo examen contempla reacciones similares a la de los delitos de falsedad y de omisión de agente retenedor, así como una reacción menor a la contemplada en los delitos de fraude aduanero, evasión fiscal y lavado de activos:

---

<sup>2</sup> Otros ejemplos de protección penal de la administración tributaria, aunque no están directamente conectados con las modalidades de conductas objeto de discusión en esta oportunidad, son: evasión fiscal (art. 313 CP), fraude aduanero (art. 321 CP) y omisión de agente retenedor (art. 402 CP).

Gráfico 1. Comparación, en años, de las penas de prisión por delitos relacionados con el derecho penal tributario, 2016



Si se considera la magnitud del monto de la evasión que se propone criminalizar, la propuesta punitiva de la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes parece inconsistente porque, por ejemplo, existen evasiones fiscales y fraudes aduaneros criminalizados por un monto mucho menor que los 5000 millones que establece la propuesta. Con esto, desde el punto de vista de la proporcionalidad de las penas y de la finalidad disuasiva y de prevención general, el uso del recurso penal merece un análisis más detallado.

5

## 2.2. Inconveniencia de la extinción de la acción penal en los casos de corrección de la declaración

Una de las características resaltables de la propuesta bajo examen es que no se criminaliza cualquier tipo de imprecisión, omisión o declaración deliberada en materia tributaria, sino una que resulta especialmente grave a partir del monto fijado en el mismo tipo penal. En consecuencia con ello, no resulta conveniente, desde la misma estrategia de persecución penal a las evasiones más graves, que la acción penal se extinga cuando se realice la corrección y pago correspondiente.

Si la persecución penal se circunscribe a las infracciones dolosas de una cantidad considerable de dinero que afecta la hacienda pública, no se entiende por qué cuando se activa la persecución penal, ésta se condiciona de la manera como se propone en el parágrafo 1. Más consistente sería que, en lugar de extinguir la acción penal, la corrección y pago sean considerados como elementos que disminuyen la intensidad de la reacción penal sin anularlo por completo; con lo cual se podría considerar como una circunstancia de atenuación punitiva, o de menor punibilidad, o un aporte efectivo que ofrezca motivos para la aplicación de un principio de oportunidad.

El uso cauteloso del derecho penal, como se menciona en la exposición de motivos, implica que la fórmula preventiva de las sanciones penales establecidas en los códigos debe tener una orientación general, es decir un mensaje de “no comisión delictiva”. De otra manera, se corre el riesgo de confundir los roles de los órganos de persecución penal, particularmente de la Fiscalía General de la Nación, con los que tienen los organismos de control administrativo, convirtiendo de ese modo el proceso penal en una instancia, por decirlo de algún modo, de cobro de obligaciones tributarias bajo la sombra de una amenaza penal. No sobra reiterar que la propuesta que se examina tiene la característica de criminalizar una modalidad muy grave y además claramente dolosa (lo que excluye las hipótesis de errores y ligerezas) de evasión tributaria.

### **2.3. Sobre el “contribuyente” como autor de la conducta punible propuesta**

El párrafo 2 propone una definición según la cual “se entiende por contribuyente el sujeto respecto de quien se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial”. Para el Consejo Superior de Política Criminal no resulta del todo claro los alcances y límites de tal definición de contribuyente y por tal motivo solicita que se examine si se requiere del algún tipo de ajuste de tal modo que el autor de la conducta coincida con quien directamente se beneficia, patrimonial y tributariamente, de la infracción, es decir de la omisión de activos, de la presentación inexacta de los mismos, y de la declaración de pasivos inexistentes.

6

### **2.4. Sobre la Directiva Presidencia 004 de 2016**

En mayo 17 del presente año el Presidente de la República, mediante la Directiva 004<sup>3</sup>, impartió instrucciones a todos los Ministerios en relación con las iniciativas legislativas que se pretendan presentar al Congreso de la República y que puedan tener incidencia, entre otras, en la configuración del sistema penal, como es el caso de la creación de nuevos tipos penales.

Esta Directiva fue creada en el contexto de la sentencia T-762 de 2015, mediante la cual la Corte Constitucional reiteró el estado de cosas inconstitucional en el sistema penitenciario y carcelario, tiene como propósito incrementar la racionalidad de las iniciativas que el Gobierno Nacional propone a través de Proyectos de Ley. Los numerales 2 a 4 de la Directiva mencionan lo siguiente:

2.-Con el fin de asegurar el cumplimiento de lo ordenado en la Sentencia T-762 de 2015, los proyectos de ley o acto legislativo que incidan en la política criminal y en el funcionamiento del Sistema de Justicia Penal y penitenciario y/o afecten directa o indirectamente la libertad individual de las personas o las condiciones de la población reclusa solo podrán radicarse en la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la

---

<sup>3</sup> Disponible en:

<http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DIRECTIVA%2004%20DEL%2017%20DE%20MAYO%20DE%202016.pdf>.

República si cuentan con el concepto previo del Consejo Superior de Política Criminal.

3. Adicionalmente, ningún proyecto de ley o acto legislativo de iniciativa gubernamental que incida en la política criminal y en el funcionamiento del Sistema de Justicia Penal y penitenciario y/o afecte directa o indirectamente la libertad individual de las personas o las condiciones de la población reclusa podrá ser presentado para concepto previo del Consejo Superior de Política Criminal sin un estudio que tome en consideración el «Estándar constitucional mínimo que debe cumplir una política criminal respetuosa de los derechos humanos», a que hacen referencia los fundamentos 50 a 66 de la Sentencia T-762 de 2015. 4. La radicación del proyecto de ley en la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República deberá acompañar el concepto del Consejo Superior de Política Criminal.

### 3. Conclusión

De acuerdo con lo expuesto en este concepto, el Consejo Superior de Política Criminal considera que la propuesta de tipo penal de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes contiene elementos que la tornan inconvenientes. En tal sentido solicita que sean consideradas en el debate democrático en el Congreso de la República las observaciones realizadas en torno a **(i)** la indiferenciación punitiva, **(ii)** la eventual duplicidad de tipos penales, **(iii)** la eliminación de la propuesta de extinción de la acción penal y su reemplazo por otra estrategia, **(iv)** la revisión de los marcos punitivos propuestos y **(v)** la aclaración del sentido del “contribuyente” como autor de la infracción, así como de **(vi)** las razones de fijación del tope de 7250 salarios mínimos como criterio de relevancia penal de la evasión tributaria.

7

## COMITÉ TÉCNICO DEL CONSEJO SUPERIOR DE POLÍTICA CRIMINAL

**Marcela Abadía Cubillos**

Directora de Política Criminal y Penitenciaria  
Secretaría Técnica Consejo Superior de Política Criminal

Elaboró: Ricardo Antonio Cita Triana/MJD  
Aprobó: Comité Técnico CSPC

Bogotá D.C., Colombia

Calle 53 No. 13 - 27 • Teléfono (57) (1) 444 3100 • [www.minjusticia.gov.co](http://www.minjusticia.gov.co)