

**Análisis de la operatividad del artículo 434B inciso 1° del  
Código Penal  
Perspectiva desde el Derecho Tributario**

Facultad de Derecho  
Universidad Autónoma Latinoamericana



**Análisis de la operatividad del artículo 434B inciso 1° del  
Código Penal  
Perspectiva desde el Derecho Tributario**

Autores

Jorge Alberto Franco Solera  
Yuly Yohana Garay Pacheco

Asesora

Betty Julieth López Pérez  
Septiembre 2020

Facultad de Derecho  
Universidad Autónoma Latinoamericana

## ***RESUMEN***

El derecho penal ha sido utilizado como última *ratio* para la protección de bienes jurídicos tutelados; el Código Penal colombiano tipificó el delito de defraudación o evasión tributaria para la protección del bien jurídico Administración Pública, sin embargo, por corresponder a un tipo penal en blanco, se debe remitir a la normatividad tributaria para entender sus acepciones y términos de actuación.

El principal hallazgo obtenido en este estudio cuyo enfoque metodológico utilizado en esta investigación, se basó en el método cualitativo, radica en la inoperancia del primer inciso del artículo 434B del Código Penal, si la Autoridad Tributaria no profiere liquidación oficial dentro de la oportunidad que tiene el contribuyente para presentar o corregir la declaración objeto de la acción penal.

Agotados los términos de actuación para la Administración de Impuestos, no se podrá emitir liquidación oficial ni compulsar copias a la Fiscalía General de la Nación para conocer la existencia de activos omitidos, pasivos inexistentes, ingresos omitidos o que el contribuyente no haya declarado, conductas estas que configuran el delito de evasión o defraudación tributaria

**Palabras claves:** Contribuyente, liquidación oficial, término de firmeza, declaraciones tributarias, corrección y presentación a las declaraciones tributarias, oportunidad, inoperancia.

## ***ABSTRACT***

Criminal law has been used as the last ratio for the protection of protected legal assets; the Colombian penal code typified the crime of tax fraud or evasion for the protection of the Public Administration legal asset, however, as it corresponds to a blank criminal type, it is necessary to refer to the tax regulations to understand its meanings and terms of action.

The main finding obtained in this study, whose methodological approach used in this research, was based on the qualitative method, lies in the ineffectiveness of the first paragraph of article 434B of the Penal Code, if the Tax Authority does not issue official liquidation within the opportunity that have the taxpayer to present or correct the declaration object of the criminal action.

Once the terms of action for the Tax Administration have been exhausted, it will not be possible to issue official liquidation or to certify copies to the Office of the Attorney General of the nation to know the existence of omitted assets, non-existent liabilities, omitted income or that the taxpayer has not declared, these behaviors that make up the crime of tax evasion or fraud

**Keywords:** Taxpayer, official liquidation, term of firmness, tax returns, correction and presentation of tax returns, opportunity, ineffectiveness.

## Tabla de Contenido

|  |    |
|--|----|
| Introducción .....   | 1  |
| Capítulo I Acepciones tributarias.....   | 4  |
| 1 Defraudación fiscal .....  | 6  |
| 2 Evasión tributaria.....  | 7  |
| 3 Contribuyente.....   | 8  |
| 4 Elementos de la obligación tributaria .....  | 9  |
| 4.1 Hecho generador .....  | 9  |
| 4.1.1 Precisiones de la jurisprudencia sobre el hecho generador.....   | 9  |
| 4.2 Sujeto activo.....   | 10 |
| 4.3 Sujeto pasivo.....   | 10 |
| 4.4 Base gravable .....  | 10 |
| 4.5 Tarifa.....  | 10 |
| 5 Obligados a declarar .....   | 10 |
| 5.1 La obligación tributaria principal.....  | 11 |
| 5.2 Obligaciones tributarias complementarias.....  | 11 |
| 6 Declaraciones tributarias.....   | 12 |
| 6.1 Declaraciones del orden nacional .....   | 12 |
| 6.2 Declaraciones del orden territorial.....   | 12 |
| 6.2.1 Departamentales.....   | 12 |
| 6.2.2 Municipales.....   | 13 |
| 7 ¿Qué es omisión de ingresos, inclusión de costos o gastos inexistentes y sus implicaciones tributarias?..... | 14 |
| 8 Créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes .....   | 15 |
| 8.1 Créditos fiscales .....  | 15 |
| 8.2 Retenciones o anticipos improcedentes .....  | 15 |
| 8.2.1 Retención en la fuente.....  | 16 |
| 8.2.2 Anticipos de las declaraciones tributarias.....  | 16 |
| 9 Liquidación oficial .....  | 17 |
| 10 Dudas provenientes de vacíos probatorios.....   | 17 |
| 11 ¿Qué son las declaraciones tributarias? .....   | 18 |
| 12 ¿Qué es corregir una declaración? .....   | 19 |
| 13 ¿Cuáles son los términos para presentar y corregir una declaración? .....                                   | 20 |
| 14 ¿Qué es la firmeza de las declaraciones?.....   | 21 |
| 14.1 Término general de firmeza .....  | 22 |
| 14.2 Firmeza de las declaraciones con saldos a favor .....   | 23 |
| 14.3 Firmeza de las declaraciones cuando se imputan saldos a favor .....                                       | 23 |
| 14.4 Firmeza de las declaraciones en las que se compensan pérdidas.....  | 24 |
| 14.5 Firmeza de las declaraciones de IVA y retención en la fuente .....  | 24 |
| 14.6 Firmeza de las declaraciones de IVA con saldo a favor .....   | 25 |
| 14.7 ¿Qué implica suspender la firmeza a la declaración de renta? .....  | 25 |
| 14.8 Suspensión del término de firmeza .....   | 26 |
| 14.9 Firmeza de las declaraciones tributarias declaradas como no presentadas.....                              | 27 |
| 14.10 Firmeza de la declaración de renta en la que se imputa un saldo a favor .....                            | 27 |
| 15 Formas de pago de las declaraciones tributarias.....  | 28 |

|  |    |
|--|----|
| 15.1 Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS).....   | 28 |
| 16 Consecuencias de corregir una declaración tributaria .....  | 28 |
| 17 ¿Qué es extinguir una acción penal?.....  | 29 |
| 17.1 El pago en los casos previstos en la Ley:.....  | 30 |
| 17.2 Omisión del agente retenedor o recaudador (Art. 402 del C.P.).....  | 31 |
| 17.3 De la evasión fiscal (Art. 313 del C.P.) .....  | 32 |
| 17.4 Ejercicio ilícito de actividad monopolística de arbitrio rentístico (Art. 312 del C.P.).....                                | 32 |
| .....  | 32 |
| 17.5 Otros tipos penales relevantes al fenómeno de corrupción tributaria .....   | 32 |
| 17.5.1 Fraude procesal (art. 453 C.P.) .....   | 33 |
| 17.5.2 Tipología No. 1 – El escurridizo.....   | 34 |
| 17.5.3 Tipología No. 2 – El trasteo.....   | 35 |
| 17.5.4 Tipología No. 3 – La triangulación.....   | 35 |
| 17.5.5 Tipología No. 4 - El omiso.....   | 35 |
| 17.5.6 Tipología No. 5 - El aprovechado.....   | 36 |
| 17.5.7 Tipología No. 6 - El cartel.....  | 36 |
| 17.5.8 Tipología No. 7 - Las exportaciones ficticias.....  | 36 |
| 18 Oportunidad del contribuyente para presentar o corregir una declaración .....   | 37 |
| 18.1 Oportunidad para presentar las declaraciones tributarias .....  | 37 |
| 18.1.1 De manera oportuna.....   | 37 |
| 18.1.2 De manera extemporánea.....   | 37 |
| 18.1.3 Mediante liquidación de Aforo.....  | 37 |
| 18.2 Oportunidad para corregir las declaraciones tributarias .....   | 38 |
| 19 Comprobación y cumplimiento del primer objetivo.....  | 39 |
| Capítulo II La normativa penal frente al término que tiene la DIAN.....  | 41 |
| para proferir liquidaciones oficiales.....   | 41 |
| 1 Elementos del tipo aplicado al delito contenido en el artículo 434B del C.P. evasión o defraudación tributaria .....           | 41 |
| 1.1 Tipicidad .....  | 42 |
| 1.1.1 Tipo penal.....  | 43 |
| 2 Término que tiene la DIAN para proferir liquidación oficial .....  | 45 |
| 2.1 Liquidación de corrección.....   | 46 |
| 2.1.1 Cuando el contribuyente presenta la declaración.....   | 46 |
| 2.2 Liquidación de corrección Aritmética.....  | 47 |
| 2.3 Liquidación de Revisión.....   | 47 |
| 2.4 Liquidación de Aforo.....  | 48 |
| 2.5 Liquidación provisional.....   | 48 |
| 2.6 Resolución Sanción.....  | 50 |
| 3 Efectos del actuar de la DIAN en cuanto a las liquidaciones oficiales frente al inciso primero del artículo 434B del C.P. .... | 51 |
| 4 Comprobación y cumplimiento del segundo objetivo .....   | 56 |
| Conclusiones.....  | 57 |
| Referencias.....   | 59 |

## Lista de tablas

|   |    |
|---|----|
| <b>Tabla 1</b> Delitos tipificados por falsedad en documento .....  | 33 |
| <b>Tabla 2</b> Descripción de los elementos normativos del delito de defraudación o evasión tributaria<br>..... | 42 |
| <b>Tabla 3</b> Defraudación o evasión tributaria art 434b C.P.....  | 54 |

## **Introducción**

Los recursos del Estado provienen de tres rubros fundamentales, los cuales son: tributos, ganancias de las entidades comerciales e industriales del sector público y los generados por la deuda interna y/o externa.

Al respecto la, Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria en el análisis que realizó para el Gobierno Nacional y que se encuentra en la exposición de motivos del proyecto de Ley “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” señaló qué:

En Colombia la evasión es muy alta, se estima que equivale a cerca del 3% y 4% del PIB, sólo contabilizando lo correspondiente a los impuestos sobre la renta e IVA. La evasión en el IVA está cerca de 23%, la de renta alrededor de 39%, y el contrabando anual se aproxima a los US\$7 mil millones. (Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria, 2015, p. 19)

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.

Por una parte, afecta los ingresos fiscales que son recursos destinados a atender las necesidades de los ciudadanos de acuerdo con las obligaciones del Estado Social y Democrático de Derecho; por otra parte, genera competencia desleal con los empresarios formales que sí contribuyen de acuerdo con su capacidad de pago. De hecho, los altos niveles de evasión constituyen un obstáculo para la redistribución del ingreso. (Colombia. Senado de la República, 2020, pp. 38-39)

Coincidimos con la siguiente afirmación de Jiménez et al. (2010):

Un sistema impositivo puede tener un diseño teórico que persigue un determinado impacto redistributivo con impuestos a la renta que graven la totalidad de los ingresos a tasas progresivas, pero si en la práctica los niveles de evasión, elusión y morosidad son elevados, entonces se modifica el impacto distributivo buscado por la legislación tributaria. (p. 12)

Igualmente, los niveles altos de evasión proporcionan a la sociedad negatividad respecto a la capacidad de gestión que la administración tributaria tiene para incentivar a los contribuyentes para que cumplan con sus obligaciones, y así no tener que señalar a quienes realizan conductas evasoras.

Con lo anterior, controlar la evasión y a la elusión tributaria, ha sido un objetivo transversal de la Ley 1819 de 2016, ya que “cualquier esfuerzo del legislador tendiente a equilibrar las cargas tributarias o de generar mayores recursos a través de los tributos no

tendría los resultados esperados si por vía de evasión o elusión se pierden” (Colombia. Senado de la República, 2020, p. 39).

Es por esto que, aunque no es la finalidad de la justicia penal, se ha convertido en la práctica en “una vía coactiva de recaudo de la administración de impuestos con sus obligados, al ser evidentes los altos índices de fraude, evasión y elusión de contribuyentes que no permiten un control efectivo del fenómeno” (Colombia. Fiscalía General de la Nación y Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito [UNODC], 2018, p. 8).

Como mecanismo para enfrentar la evasión tributaria, mediante la Ley 1943 de 2018, en el título cuarto, capítulo segundo sobre *medidas para combatir la evasión y el abuso en materia tributaria. Otras disposiciones*. Cambia el doceavo capítulo del quinceavo título de la Ley 599 de 2000 del Código Penal (C.P.), para: “i) modificar el tipo penal de la “omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes” y ii) incorporar un nuevo artículo, 434B, para el delito de defraudación o evasión tributaria” (Sintura Varela, 2019, p. 5).

La Ley 1943, 2018 fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional por la vulneración del principio de publicidad y de participación en el procedimiento legislativo, por lo cual en diciembre de 2019 se expidió la Ley 2010, 2019 donde se reafirma en el artículo 71 el delito de defraudación o evasión tributaria con carácter subsidiario.

Para que se configure el delito que trata el artículo 434B del C.P., debe existir por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), una liquidación oficial que determine todas las conductas tributarias descritas en este artículo, siempre y cuando el valor liquidado supere 250 Salarios Mínimos Legales Mensuales Vigentes -SMLMV- y no sobrepase los 2.500 SMLMV. Ahora bien, si la cuantía supera 2.500 SMLMV, la pena se agravará conforme lo establece esta disposición.

Se inicia la acción penal con una evaluación inicial del comportamiento de la DIAN. Los delegados de la DIAN pueden exigir:

El inicio de esta acción, siguiendo los criterios de “razonabilidad” y “proporcionalidad” (...) en caso de encontrar una interpretación razonable del derecho aplicable y siempre que los datos declarados por el contribuyente sean verdaderos y completos - deberán abstenerse de solicitar el inicio de la acción. (...) Finalmente, la norma obliga a que la conducta no constituya a la vez “otro delito sancionado con pena mayor”; es decir, se trata de un delito que no permite coexistir con otro delito.

(...)

La norma tipifica conductas que comportan tanto omisiones como acciones positivas. Un caso es la omisión del deber de declarar cuando tal obligación existe por mandato de la Ley. También se sanciona la omisión de ingresos en la



declaración, así como la inclusión de gastos o costos inexistentes en la misma, lo que claramente actúa de forma persuasiva contra aquellas estrategias de planeación fiscal agresivas e incluso evasoras. (Becerra, 2019, párr. 2-7)

Existen otras acciones, como los anticipos o retenciones de forma improcedente, la reclamación de créditos fiscales, que se consideran de igual forma como comportamientos tipificados como delitos por esta reciente norma.

La ley contempla la posibilidad de extinguir la acción penal en el artículo 434B del C.P., en su párrafo segundo, así:

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 el Estatuto Tributario y, en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes (Ley 599 de 2000, art. 434B).

A lo largo de este trabajo, buscamos determinar la inoperancia del inciso primero del artículo 434B del C.P., si la DIAN no profiere liquidación oficial; identificar la oportunidad que tiene el contribuyente para presentar o corregir la declaración objeto de la acción penal y; estudiar la estructura normativa del artículo 434B del C.P., frente a la operatividad de las acciones de la DIAN.

Antes de entrar en materia, vale la pena conocer algunas definiciones del derecho tributario que ayudarán a comprender al lector los términos utilizados en el artículo 434 B del C.P, las cuales abordaremos en el capítulo I.

## **Capítulo I**

### **Acepciones tributarias**

Excepto por algunas conductas muy específicas, Colombia era uno de los pocos países en donde la evasión fiscal no estaba penalizada, y sólo hasta el año 2016, a diferencia de lo que ocurre en la mayoría de los países desarrollados y en las principales economías de América Latina, luego de la controversia generada por el escándalo de los llamados *Panamá Papers*<sup>1</sup> compartimos la preocupación de Díaz Palacios (2019), al afirmar lo siguiente:

Producto de las actuaciones de la DIAN en comunidad con la Fiscalía General de la Nación - en adelante FGN-, comenzamos a preocuparnos respecto de la responsabilidad penal de quienes podrían haber incurrido en la evasión de impuestos, y a cuestionar si el erosionar las bases de imposición de los tributos, además de las sanciones administrativas tributarias, implicaba efectivamente estar inmerso en un delito (Díaz Palacios, 2019, párr. 3).

A partir del año 2016 y a juicio de los asesores tributarios, solamente era aplicable en Colombia un delito relacionado por no consignar las retenciones en la fuente practicadas, o por no pagar el IVA recaudado. Es por ello, que ante la pregunta de si la evasión en Colombia estaba o no penalizada, la respuesta era negativa y solamente con la inclusión en el ordenamiento jurídico del delito omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes que trata el artículo 434A del C.P., se dio a conocer a los contribuyentes que, al incurrir en este tipo de conductas evasoras, habría lugar a la comisión de un delito.

Sin perjuicio de lo anotado, la FGN en los procesos iniciados a varias de las personas que estaban envueltas en los “Panamá Papers”, imputó delitos, que para quienes nos dedicamos a la asesoría tributaria, en principio, no han debido ser procedentes, toda vez que la evasión de impuestos podría ser un hecho reprochable administrativamente, pero fuera del alcance del derecho penal.

La Fiscalía se enfocó en los delitos de falsedad documental, fraude procesal e inexplicablemente en un presunto enriquecimiento ilícito y lavado de activos, penalizando hechos que habían ocurrido antes de la existencia de la (Ley 1819, 2016), es decir previo a 2017, pero que implicaban omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes. Con esto ya se evidenciaba una unión entre dos de los entes públicos más temidos por los ciudadanos, la DIAN y la FGN, que como lo hemos visto, se materializó no sólo políticamente impulsando la criminalización de

---

<sup>1</sup> El 3 de abril de 2016, algunos diarios, cadenas de televisión y otros más medios alrededor del mundo, con el apoyo del Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ por sus iniciales en inglés), publicaron su análisis de documentos confidenciales de la firma panameña de abogados Mossack Fonseca, conocidos como “Panamá Papers”.

Los “Panamá Papers” mostraron de una manera alarmante las dimensiones de las estrategias de evasión fiscal, el ocultamiento de valores de capital, fraude fiscal, corrupción y blanqueo de capitales. Como consecuencia surgió un gran debate internacional sobre paraísos fiscales, sociedades anónimas y la moral fiscal.

conductas (que en la tradición colombiana han sido consideradas como infracciones administrativas graves) sino con el impulso de la (Ley 1943, 2018) mediante la creación al interior de la Fiscalía de una estructura de investigación especializada para los delitos fiscales, adscrita a una unidad que persigue organizaciones criminales. (Díaz Palacios, 2019, párr. 3-6)

En el desarrollo legislativo tributario colombiano claramente se privilegia la persuasión antes que la sanción y la intimidación al contribuyente.

Siguiendo a Sintura (2019), respecto a la intimidación del contribuyente para el pago de sus tributos, concordamos en su apreciación sobre lo que no se debe permitir que

El órgano de persecución penal se convierta en el instrumento más efectivo de recaudo tributario con la amenaza de una pena privativa de la libertad, 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, a sabiendas que los recursos del contribuyente tienen origen lícito. ( p. 2)

Cerrando brechas a este tipo de evasión, el Estado colombiano penalizó el delito de defraudación o evasión tributaria mediante la Ley 2010 de 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 y se dictan otras disposiciones.

Nuestro trabajo consiste en determinar la inoperancia del inciso primero del artículo 434B del C.P. toda vez que la norma exige que la DIAN profiera liquidación oficial, y sin este insumo es poco probable que la FGN inicie su actuación investigativa.

Es pertinente aclarar que la DIAN deberá tener en cuenta el término para proferir dichas liquidaciones oficiales, ya que cuando se ha presentado una declaración, ésta cuenta con un término de firmeza impide tanto a la DIAN como al contribuyente modificar o corregir estos documentos, en virtud del principio de seguridad jurídica.

Lo anterior, en el entendido que el contribuyente no debe estar bajo el manto de Incertidumbre por tiempo indefinido, respecto a la posibilidad de que la DIAN en cualquier momento decida iniciar un proceso de fiscalización sobre sus declaraciones. [Es por esto que el legislador] ha impuesto un plazo durante el cual la DIAN puede modificar una declaración tributaria [presentada por el contribuyente]. (Gerencie.com, 2020a, párr. 3)

Para dar desarrollo al primer objetivo específico planteado en esta investigación respecto a identificar la oportunidad que tiene el contribuyente para presentar o corregir la declaración objeto de la acción penal, es preciso ilustrar a nuestro lector en algunos términos tributarios extraídos del artículo objeto de estudio.

A continuación, traemos la recopilación temática y conceptual que sirve de soporte teórico a este trabajo, por lo tanto, el lector encontrará las expresiones técnicas emanadas de estudiosos del tema, de la Ley y de la Constitución Política de Colombia, lo que implica que, dada su naturaleza, se haga una transcripción de la terminología, incluso sin que dé lugar a interpretación.

## **1 Defraudación fiscal**

Al remitirnos a la Constitución Política de Colombia (1991), observamos que nos habla de las obligaciones que tenemos todos los miembros de la comunidad nacional con el Estado colombiano. El artículo 95, en su numeral noveno señala el deber de “Contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, esto no es más que pagar impuestos dentro de conceptos de justicia y equidad” (art. 95).

En Colombia se ha vuelto una frustración para las personas pagar tributos. Las excusas son muchas, y entre ellas la más popular es por los escándalos de corrupción que se vienen presentando en el país, por la destinación inadecuada de los mismos, por el pago excesivo a nuestros servidores públicos encabezados por el Congreso de la República, cargos innecesarios, producto de la coloquialmente llamada “politiquería” o creados para pagar favores políticos, etc.

A raíz de estos escándalos, se manifiesta una inconformidad por parte de los contribuyentes, ya que los recursos que ellos proporcionan al Estado a través del pago de los tributos no contribuyen con los fines esenciales establecidos en la Constitución Política (1991), esto es:

Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo (Constitución Política de Colombia, 1991, art. 2).

Estas conductas de muchos nuestros dirigentes y funcionarios del Estado, han hecho que otros muchos contribuyentes ideen maniobras tendientes a evadir o eludir el pago de sus tributos, y de esta manera enriquecer su patrimonio propio, olvidando su obligación de contribuir con el Estado, para que este pueda destinar estos recursos y cumplir con sus fines esenciales contemplados en la Constitución Política de Colombia.

Estas maniobras ideadas por muchos contribuyentes para no pagar impuestos, son las que nos lleva al fraude a la Ley fiscal, de la cual se comparte la publicación *Derecho Tributario* del Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT (1999, como se citó en Concepto Tributario 051977 de 2005) donde se expresa el fraude a la Ley Fiscal así:

Fraude a la Ley fiscal. Es la evasión que reviste formas sofisticadas, mediante el encadenamiento de actos o contratos formalmente válidos que persiguen un objetivo evasista, no justificándose comercialmente, de manera que, de no haberse organizado determinada actividad económica o empresa, con esa diversidad de actos, el impuesto sería superior. (párr. 3)

En la Sentencia C-015, de 1993, se define el fraude, la elusión y evasión fiscal, además de sus características. Términos tomados por la DIAN para incorporarlos en sus conceptos u oficios a partir de esta Sentencia, y distinguir en qué escenario se encuentra el contribuyente que hace abuso de las formas jurídicas. A continuación, se mencionan algunos apartes de esta Sentencia:

La elusión fiscal [...] representa una violación indirecta - admisible en algunos casos e inadmisibles en otros (cuando se abusa de las formas jurídicas para evitar o reducir la carga fiscal) - de la Ley tributaria. [...] se puede afirmar que el fraude fiscal consiste en el abuso de las formas jurídicas con desviación de los objetivos pretendidos por el legislador, ocultando o alterando los hechos económicos con la consecuente disminución de los tributos a pagar.

Las características del fraude fiscal son las siguientes:

1. No necesariamente implica la violación de la Ley en forma directa,
2. La realidad económica contrasta frente a la realidad formal,
3. Se abusa de las formas jurídicas,
4. Se presenta una desviación de los objetivos perseguidos por el legislador, al tener como finalidad la de aminorar o eliminar la carga tributaria. (Sentencia C-015, 1993)

## **2 Evasión tributaria**

Siguiendo la (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-015, 1993) la evasión, supone la violación de la Ley. En este caso el contribuyente con alguna obligación fiscal se abstiene de su obligación formal, como es el caso de no declarar renta, no consignar las retenciones practicadas, ocultar información tributaria relevante etc. Pero esta evasión también se puede dar por comisión, es decir, realizar “transformaciones ilícitas en la naturaleza de sus ingresos, inclusión de costos y deducciones ficticias, clasificación inadecuada de partidas, subvaloración de activos, etc.” (Sentencia C-015 de 1993, sección de “ahorro fiscal”, párr. 2), todos estos actos tendientes a evitar el pago del tributo.

### 3 Contribuyente

Se hace necesario tener claridad sobre este término, toda vez que según la calidad de contribuyente o no, se van a cumplir una serie de obligaciones tributarias. Es así como el decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario Nacional - ETN), dice que “son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial” (art. 2).

Por su parte, Cadavid Arango et al. (2005), define al contribuyente como:

Una persona se convierte en contribuyente del impuesto de renta desde el momento en que se produzca con relación a él, la situación o hecho contemplado por la norma como sujeta a gravamen; por ejemplo, obtener ingresos durante el año gravable, o que desarrolle actividades industriales o de mercadeo durante el periodo fiscal, etc. La realización de una o varias de las actividades económicas referidas lo convierte en sujeto pasivo del tributo, debiendo responder por el pago del mismo. (p. 228)

Siguiendo a Cadavid Arango et al. (2005), los contribuyentes en Colombia se conocen como sujetos pasivos, tanto a personas naturales como a las personas jurídicas. A “las personas naturales se les asimilan para todos los efectos jurídicos tributarios las sucesiones ilíquidas y las asignaciones o donaciones modales” (p. 228). Estas personas naturales y sus asimiladas, tributan en Colombia de acuerdo su residencia fiscal, como lo define el artículo 10 del ETN. Si la persona natural es residente fiscal en Colombia, va a tributar por sus rentas de fuente mundial, si, por el contrario, la persona natural no es residente fiscal en Colombia, solo va a tributar sobre sus ingresos de fuente nacional.

En tratándose de personas jurídicas, Cadavid Arango et al. (2005), menciona que:

Las sociedades y entidades nacionales, estas son gravadas, tanto sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como sobre las que se originen de fuentes fuera de Colombia. Las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. Se consideran nacionales para efectos tributarios las sociedades y entidades que durante el respectivo año o periodo gravable tengan su sede efectiva de administración en el territorio colombiano.

También se consideran nacionales para efectos tributarios las sociedades y entidades que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones: 1. Tener su domicilio principal en el territorio colombiano y 2. Haber sido constituidas en Colombia, de acuerdo con las Leyes vigentes en el país. (Cadavid, 2005, p. 228)

## **4 Elementos de la obligación tributaria**

En Colombia, los elementos de la obligación tributaria están definidos en el artículo 338 Const., tales como los sujetos, hechos, bases impositivas y tarifas. Sin estos elementos no se puede configurar el cobro del tributo por parte de las Entidades del orden nacional o territorial.

A continuación, se extrae lo expuesto en la Constitución Política (1991),

En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La Ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos (art. 338)

De lo expuesto en esta norma superior, podemos observar que se establecen los elementos de la obligación tributaria, a saber:

### **4.1 Hecho generador**

El ETN, prevé que “la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto, y que por supuesto, tiene por objeto el pago del tributo” (Decreto 624 de 1989, art. 1)

#### **4.1.1 Precisiones de la jurisprudencia sobre el hecho generador.**

El Consejo de Estado, mediante sentencia 44001-23-31-000-2011-00180-01 de 14 de julio de 2016, precisa sobre el hecho generador que se refiere a los elementos objetivos y los elementos subjetivos. Estos elementos son definidos de la siguiente manera:

El hecho generador está compuesto necesariamente por un elemento objetivo y un elemento subjetivo. El elemento objetivo corresponde al hecho en sí mismo considerado y el elemento subjetivo a la conexidad de ese hecho con un sujeto en la medida en que lo ejecuta o realiza. Dentro del elemento objetivo también se ha considerado que es posible diferenciar un aspecto material o cualitativo que hace alusión al propio hecho que el legislador previó como generador del impuesto; un aspecto espacial que tiene que ver con la jurisdicción territorial en donde se realiza el hecho, el aspecto temporal que tiene que ver con el momento en que nace la obligación, más conocido como causación y, el aspecto cuantitativo que permite medir “la magnitud cuantitativa del hecho generador”.(Sentencia 44001-23-31-000-2011-00180-01 de 2016, sección de consideraciones de la sala, párr. 4)

No podemos pasar de largo la posición de la Corte Constitucional de Colombia, en las sentencias C-155 de 2003 y C-035 de 2009 frente al hecho generador, como el perfil específico del tributo y que identifica la capacidad contributiva de la persona.

#### **4.2 Sujeto activo**

Es el acreedor de la obligación tributaria. El Estado como acreedor del vínculo jurídico, queda facultado para exigir unilateral y obligatoriamente el pago del impuesto cuando se realiza el hecho generador; Para efectos de la administración del IVA está representado por la Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que es el sujeto activo de la obligación tributaria.(Concepto Tributario 0003 de 2002, sección 1.4., párr. 4)

#### **4.3 Sujeto pasivo**

El Concepto Tributario 0003 de 2002, determina al sujeto pasivo como el deudor de la obligación tributaria. Es decir, aquel obligado frente al Estado y que soporta o asume el impuesto o actúa como recaudador. Este sujeto pasivo también debe cumplir las obligaciones formales definidas en el libro quinto del ETN, es decir, “procedimiento tributario, sanciones y estructura de la dirección de impuestos nacionales” (Decreto 624 de 1989, libro 5).

La principal obligación formal es la de presentar la declaración tributaria, so pena de cometer sanciones administrativas tal como la sanción por extemporaneidad e intereses moratorios, y ni que decir de las obligaciones de tipo penal.

#### **4.4 Base gravable**

Esta base gravable la define a su vez el (Concepto 0003, 2002), como “la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria” (Concepto Tributario 0003 de 2002, sección 1.4., párr. 10).

#### **4.5 Tarifa**

La tarifa corresponde al porcentaje establecido en la Ley para aplicar a la base gravable del valor resultante del hecho generador, y de la cual resulta el alicuota objeto del impuesto a pagar por parte del sujeto pasivo.

### **5 Obligados a declarar**

De conformidad con la reglamentación tributaria de Colombia, todas las personas, salvo las excepciones que la ley señala, deben denunciar ante el Estado en una declaración privada los hechos sometidos al impuesto, y su correspondiente valor a pagar o su



respectivo saldo a favor según sea el caso. Los contribuyentes están obligados al pago del tributo que establece el artículo 1° del ETN definido como obligación sustancial, sin embargo, también deben adecuarse a unos requisitos y formalidades como la de presentar un formulario ante la entidad tributaria correspondiente, y en las fechas que el Estado ha determinado para hacerlo. A continuación, se relacionan las declaraciones del orden nacional que deben presentar los contribuyentes según lo establece el artículo 574 del ETN:

Clases de declaraciones. Los contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente, deberán presentar las siguientes declaraciones tributarias:

1. Declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando de conformidad con las normas vigentes, estén obligados a declarar o, declaración anual del monotributo cuando opte por este régimen.
2. Declaración bimestral del impuesto sobre las ventas, para los responsables de este impuesto que pertenezcan al régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA).
3. Declaración mensual de retenciones en la fuente, para los agentes retenedores del impuesto sobre la renta y complementarios, del impuesto sobre las ventas, y del impuesto de timbre nacional.
4. Declaración del impuesto de timbre, para los documentos y actos sometidos a dicho impuesto.
5. Declaración anual de activos en el exterior.

Igualmente, la administración podrá exigir una declaración resumen de retenciones y del impuesto sobre las ventas.

Parágrafo 1o. Sin perjuicio de lo dispuesto en los numerales 2 y 3 del presente artículo, las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, deberán presentar una declaración anual de ingresos y patrimonio, salvo que hayan sido expresamente exceptuadas en el artículo 598. (Decreto 624, 1989, art. 574)

Se rescata lo enunciado por Cadavid Arango et al. (2005), referente a las obligaciones tributarias principales y complementarias que deben atender los contribuyentes:

### **5.1 La obligación tributaria principal**

Esta obligación surge del sujeto pasivo por el hecho de obligarse a trasladarle al Estado una suma de dinero por la obtención de un ingreso, por la venta bienes o por la prestación de servicios.

### **5.2 Obligaciones tributarias complementarias**

El ordenamiento jurídico tributario ha establecido una serie de obligaciones complementarias a la de la obligación principal, las cuales deben ser cumplidas so pena de incurrir en sanciones procedimentales. Dentro de estas obligaciones tenemos:

i) deber de declarar, ii) deber de inscribirse, iii) Obligación de informar, iv) deber de expedir factura o documento equivalente, v) informar la dirección y la actividad económica, vi) informar el cese de actividades, vii) atender los requerimientos, viii) conservar las informaciones y pruebas, ix) efectuar las retenciones y consignar lo retenido, x) expedir certificaciones, xi) llevar libros de contabilidad. (Cadavid Arango et al., 2005, p. 245)

## **6 Declaraciones tributarias**

Debemos fijar la mirada a las declaraciones del orden nacional y territorial para establecer el tipo de declaración a presentar por cada obligado. En este orden de ideas se tiene:

### **6.1 Declaraciones del orden nacional**

Dentro de las declaraciones del orden nacional tenemos las contempladas en el decreto 1625 de 2016, a saber:

Declaraciones del impuesto sobre la renta y complementario, monotributo, de ingresos y patrimonio, por cambio de la titularidad de la inversión extranjera, impuesto sobre las ventas -IVA, impuesto nacional a la gasolina y ACPM, impuesto nacional al consumo, retención en la fuente, declaración anual activos en el exterior, gravamen a los movimientos financieros -GMF, informativa de precios de transferencia e impuesto nacional al carbono (art. 1.6.1.13.2.1)

### **6.2 Declaraciones del orden territorial**

Dado que la Constitución Política (1991), autoriza a “las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales para imponer contribuciones fiscales o parafiscales” (art. 338), cada entidad territorial define sus formularios, fechas y la manera de realizar la obligación del pago del tributo.

#### **6.2.1 Departamentales.**

Dentro de las principales obligaciones departamentales, de acuerdo a la ordenanza 062 de 2014, tenemos:

Libro II: impuesto al consumo.

- Título I: impuesto al consumo de vinos, aperitivos y similares
- Título II: Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas
- Título III: impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado

Libro V: otros tributos.

- Título I: impuestos sobre vehículos automotores
- Título II: impuesto de registro
- Título III: sobretasa a la gasolina

- Título IV: impuesto de degüello de ganado mayor (decreto 41 de 1905)

## **6.2.2 Municipales.**

Dentro de las principales obligaciones municipales tenemos:

La Ley 14 de 1983, *por la cual se fortalecieron los fiscos de las entidades territoriales*, dispone en el capítulo II, el impuesto de industria y comercio, que recae,

Sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se realicen en un municipio, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos. (art. 32)

La Ley 140 de 1994 reglamenta la publicidad exterior visual en Colombia, En ella se definen los objetivos, los lugares, condiciones y requerimientos para su ubicación, el mantenimiento, la duración, el contenido, el registro, las remociones o modificaciones, las sanciones, los impuestos, entre otros.

El impuesto predial unificado, está reglamentado por la Ley 44 de 1990 “grava la propiedad o posesión, bien sea en áreas urbanas, rurales o suburbanas ubicadas en el mismo territorio. (...) su base gravable es el avalúo catastral o el autoavalúo de los bienes” (Sentencia 0009 de 23 de enero de 2014, sección 4.3, párr. 1) que se ajusta cada año (primero de enero) según lo reglamenta la ley en mención en su artículo octavo.

El impuesto de vehículos fue establecido por la Ley 488 de 1998. Allí se regulan varios aspectos referentes a este impuesto: su pago, tarifas, control, traspaso de propiedad, etc. (arts. 138 a 151).

El impuesto a la delimitación urbana creado por la Ley 97 de 1913, en donde se autorizó al Concejo Municipal de Bogotá para crear un “impuesto de delimitación en los casos de construcción de nuevos edificios o de refección (sic) de los existentes” (art. 1, lit. g).

El impuesto de espectáculos públicos, reglamentado por la Ley 1493 de 2011. El impuesto a la venta por el sistema de clubes, creado por la Ley 69 de 1946, artículo 11. El impuesto de degüello de ganado menor, regulado por el Decreto 1333 de 1986. El impuesto a las rifas y juegos de azar, creado por la Ley 643 de 2001. El impuesto de circulación y tránsito de vehículos de servicio público, reglamentado por la Ley 488 de 1998.

La contribución especial de valorización municipal, creada mediante la Ley 25 de 1921 estableció inicialmente el impuesto de valorización como una “contribución sobre las propiedades raíces que se benefician con la ejecución de obras de interés público local” (art. 3) y dispuso que “el establecimiento, la distribución y el recaudo (...) se harán por la entidad (...) que ejecuten las obras” (Decreto 1604 de 1966, art. 2).

El impuesto de alumbrado público, creado por la Ley 97 de 1913 en concordancia con la Ley 84 de 1915, “autorizó en el literal d) del artículo 1° a los municipios para que crearan el impuesto de alumbrado público, organizaran su cobro y dispusieran de él como

les conviniera para atender a los servicios municipales” (Procuraduría General de la Nación & Instituto de Estudios del Ministerio Público, 2018, p. 38).

## **7 ¿Qué es omisión de ingresos, inclusión de costos o gastos inexistentes y sus implicaciones tributarias?**

Se debe identificar el significado de omitir, para ello se recurre a la Real Academia Española (RAE, 2020), en donde define “omitir: Abstenerse de hacer algo”. Ahora bien, para hablar de omisión de ingresos, primero debemos definir qué es ingreso y con esto obtener los presupuestos a estudiar por las normas penales. Al respecto hay indicar que los ingresos en materia fiscal se deben concebir para aquellos contribuyentes obligados y no obligados a llevar contabilidad. Los artículos 27 y 28 del Decreto 624 de 1989 contienen las reglas para unos y otros de acuerdo a la siguiente cita:

Realización del ingreso para los no obligados a llevar contabilidad. Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no realizadas, solo se gravan en el año o período gravable en que se realicen. (...)

Realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad. Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable. (Decreto 624 de 1989, arts. 27-28)

En este orden de ideas, quien omita o se abstenga de declarar los ingresos gravados de estos artículos, incurre en materia tributaria en sanción de carácter pecuniario, pero a su vez concurre con los presupuestos penales respecto a la tipificación del artículo 434B del C.P.

En cuanto al término incluir, lo define la RAE (2020) como: “Poner algo o a alguien dentro de una cosa o de un conjunto, o dentro de sus límites”. Respecto a los costos y deducciones, la inclusión consiste en incrementar o incluir costos y deducciones que ley tributaria considera improcedentes, para tal efecto tenemos las siguientes reglas en los artículos 58, 59, 104 y 105 del ETN, frente a la definición de costos y deducciones:

Realización del costo para los no obligados a llevar contabilidad. Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados los costos legalmente aceptables cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie, o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.

Por consiguiente, los costos incurridos por anticipado solo se deducen en el año o período gravable en que se preste el servicio o venda el bien. (Decreto 624 de 1989, art. 58)

Realización del costo para los obligados a llevar contabilidad. Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los costos realizados fiscalmente son los costos devengados contablemente en el año o período gravable. (Decreto 624 de 1989, art. 59)

Realización de las deducciones para los no obligados a llevar contabilidad. Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizadas las deducciones legalmente aceptables cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.

Por consiguiente, las deducciones incurridas por anticipado solo se deducen en el año o período gravable en que se preste el servicio o se venda el bien. (Decreto 624 de 1989, art. 104)

Realización de la deducción para los obligados a llevar contabilidad. Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, las deducciones realizadas fiscalmente son los gastos devengados contablemente en el año o período gravable que cumplan los requisitos señalados en este estatuto.

1. Los siguientes gastos, aunque devengados contablemente, generarán diferencias y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este estatuto. (Decreto 624 de 1989, art. 105)

## **8 Créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes**

### **8.1 Créditos fiscales**

Según Barbosa Mariño (2009). El crédito fiscal se define como:

Un mecanismo mediante el cual se reconoce un derecho a determinados contribuyentes para que puedan descontar los impuestos que pagan en otro país contra el impuesto sobre la renta que les corresponde pagar en su país de residencia sobre esos ingresos. El mismo, es usualmente implementado unilateralmente por un Estado en su legislación interna, pero también puede ser concedido bilateralmente en un Convenio de Doble Imposición (CDI). (p. 294)

### **8.2 Retenciones o anticipos improcedentes**

Para comprender estas acepciones, se debe observar por separado las retenciones en la fuente, y los anticipos a las declaraciones tributarias, al respecto tenemos:

### **8.2.1 Retención en la fuente.**

Se trata de un mecanismo de recaudo anticipado, al que Cadavid Arango et al. (2005) define como:

Los obligados a presentar las declaraciones tributarias lo hacen en una fecha posterior a aquella en que efectivamente obtienen los ingresos. En un año de inflación aguda, si el Estado percibiera el dinero del impuesto al momento de presentar la declaración tributaria, estaría recibiendo un dinero depreciado, dado el proceso inflacionario. Lo anterior ha obligado a los Estados a idearse un mecanismo para recaudar los impuestos lo más cercano al momento del surgimiento de la obligación tributaria. Este mecanismo es el de la retención en la fuente y consiste en obligar a quien realiza un pago a retener el porcentaje señalado en la Ley y consignarlo a favor del Estado (p. 236).

El dinero retenido al contribuyente no obligado a declarar renta será equivalente a su impuesto a cargo.

La persona a quien se le hace la retención es la que vende o presta el servicio, es decir, quien recibe el pago, el beneficiario del ingreso. El agente retenedor es el que compra, el que paga. Son agentes retenedores todas las personas y entidades enumeradas en el Artículo 368 y 368-2 del E.T., sin que tenga incidencia que sean o no contribuyentes del impuesto de renta. Las entidades no contribuyentes también son agentes retenedores. (Cadavid Arango et al., 2005, p. 236)

Resulta improcedente cuando la administración de impuesto niega el derecho a imputar la retención al pago del tributo, bien por la carencia de alguna formalidad en los certificados obtenidos, o bien porque se incluya en las declaraciones un mayor valor al efectivamente retenido por el adquirente del bien o servicio.

### **8.2.2 Anticipos de las declaraciones tributarias.**

El anticipo es “un mecanismo de administración y recaudo del tributo de renta del año siguiente, es considerado uno de los métodos indirectos que utiliza la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades discrecionales para conseguir sus metas de recaudo” (DIAN. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional, 2009, p. 6).

Para Ramírez Cardona (1990) el anticipo es el mecanismo de tributo más debatible, ya que:

No está basado ni siquiera en la causación material del impuesto sobre la renta, como sucede en la retención en la fuente y menos en su causación formal según la Ley vigente el último día del período. Se funda en un hecho hipotético, aunque probable. (p. 259)

Por otra parte, el Consejo de Estado, en radicado 1878 de (1989, como se citó en la DIAN, (2009), se refiere al anticipo como:

Una forma de recaudo que implica el cobro anticipado de una parte del impuesto futuro, que se constituye en un crédito a favor del contribuyente a buena cuenta de su obligación tributaria futura. Es un abono que se hace de un gravamen eventual y probable y constituye un cobro anticipado”. Al ser ésta la naturaleza del anticipo “no puede confundirse con el impuesto mismo y es independiente de la causación del tributo, de su liquidación y de su base gravable”. “... el anticipo es un recaudo adelantado de un impuesto no causado ni material, ni formalmente y por eso se funda en un hecho hipotético y probable”. “...el anticipo no afecta el impuesto mismo, ni su liquidación y puede ser anterior a su causación, toda vez que es una consignación anticipada a buena cuenta del valor de la obligación tributaria futura”. (DIAN. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional, 2009, p. 6)

## **9 Liquidación oficial**

Estas liquidaciones están a cargo de la DIAN para determinar la omisión e inexactitud del contribuyente en sus declaraciones tributarias dentro de los términos establecidos en la legislación tributaria colombiana. (Cadavid, 2005) enuncia las liquidaciones oficiales existentes por el ente fiscalizador de la siguiente manera:

Es el contribuyente quien debe determinar las sumas a su cargo en la liquidación privada que le presenta al ente fiscalizador. Si no cumple o lo hace en forma incorrecta, la Administración Tributaria puede proferir los actos administrativos para corregir o suplir la inactividad del obligado, a través de las liquidaciones oficiales que son las siguientes: liquidación de corrección aritmética, liquidación de aforo, liquidación de revisión, liquidación de corrección y liquidación provisional. (Cadavid Arango et al., 2005, p. 261)

## **10 Dudas provenientes de vacíos probatorios**

Al respecto se puede acudir a lo dispuesto en el ETN, que se indica a continuación:

Las dudas provenientes de vacíos probatorios se resuelven a favor del contribuyente. las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente, cuando éste no se encuentre obligado a probar determinados hechos de acuerdo con las normas del capítulo III de este título. (Decreto 624 de 1989, art. 745)

## 11 ¿Qué son las declaraciones tributarias?

Las declaraciones tributarias son un documento privado, lo elaboran personas naturales y/o jurídicas declarantes, que cumplan con los requisitos que exige la Ley para declarar. La finalidad de una declaración tributaria es recaudar los impuestos a cargo de los contribuyentes. La presentación de la declaración debe realizarse para el caso de impuestos nacionales ante la DIAN, tratándose de impuestos territoriales ante el respectivo municipio, distrito o departamento.

Es importante aclarar que la declaración tributaria es un “documento privado, y en ningún momento tienen la connotación de documento público” (Gerencie.com, 2020c, párr. 1). El Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), define documento público como aquel que ha sido elaborado por “funcionario público en el ejercicio de sus funciones o con su intervención” (art. 243), y en el caso de las declaraciones tributarias, estas son realizadas por particulares, llamados contribuyentes; así que un funcionario público no hace las declaraciones tributarias.

Si bien un funcionario de la Administración Tributaria tiene la facultad de revisar, confrontar y modificar el contenido de las declaraciones elaboradas por los contribuyentes, eso no convierte la declaración en un documento público, sigue siendo un documento privado que contiene información propia y reservada del contribuyente.

Por otro lado, las declaraciones tributarias gozan de reserva conforme lo establece el artículo 583 del ETN, sin embargo, estas declaraciones sólo podrán ser utilizadas en los siguientes casos: i) por los funcionarios de la DIAN para temas propios de su labor, ii) en los procesos penales, cuando estas sirvan como medio de prueba y sea decretada por la autoridad competente y iii) las entidades que estén autorizadas para el recaudo de los impuestos de competencia de la DIAN. “De modo que una declaración tributaria jamás podrá considerarse como pública, pues de ser así, cualquier persona haciendo uso del derecho de petición podría tener acceso a este tipo de información” (Gerencie.com, 2020c, párr. 8).

Dado la connotación que se tiene de documento privado a las declaraciones tributarias, para que un tercero pueda acceder a ella se deberá presentar ante la Administración Tributaria, “un escrito presentado personalmente por el contribuyente ante un funcionario administrativo o judicial” (Decreto 624 de 1989, art. 584).

El carácter de documento privado de las declaraciones tributarias está fundamentado en el artículo 15 de nuestra Carta Magna, que trata sobre el derecho a la intimidad de toda persona, por tanto, en razón a ello es que sólo mediante orden judicial se puede levantar la reserva que tienen las declaraciones tributarias, libros de contabilidad y demás documentos de carácter privado, esto para garantizar y no vulnerar el derecho a la intimidad que gozan la correspondencia y otras formas de comunicación privada.



## 12 ¿Qué es corregir una declaración?

Corregir una declaración tributaria es diligenciarla y presentarla nuevamente, en el formato que tiene la Administración Tributaria dependiendo el tipo de impuesto (Renta, IVA, Retención en la fuente, etc.) que se vaya a corregir, con el fin que se subsanen los errores u omisiones de la declaración inicial o la anterior.

La declaración objeto de corrección que se encuentre dentro de los términos para corregir, cuenta con el mismo valor legal y goza de “presunción de veracidad”, conforme lo establece el artículo 746 del ETN, y es por esto que la declaración de corrección sustituye la declaración inicial o corrección anterior.

De acuerdo con la normatividad actual, las “declaraciones tributarias una vez presentadas pueden ser objeto de dos tipos de corrección: Corrección voluntaria y corrección provocada” (Concepto 58135 de 2012, sección de interpretación jurídica, párr. 10-11).

La corrección voluntaria es aquella que realiza el mismo contribuyente cuando detecta algún error en el contenido de la declaración anterior, y decide por cuenta propia corregir la declaración, modificando e incluyendo los valores inexistentes u omitidos, y restaurar su declaración ya sea favor de él, y como consecuencia arroje menor valor a pagar o mayor saldo a favor; o por el contrario, sea en contra del contribuyente, ya que producto de la corrección, se aumente su valor a pagar o se disminuya su saldo a favor.

Los procedimientos de corrección a las declaraciones tributarias realizadas voluntariamente por el contribuyente o declarante son dos, y están establecidos en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario.

La aplicación de uno u otro dependerá del hecho que se pretende corregir. (Legis. Comunidad Contable, 2019, párr. 4-5)

Tratándose de correcciones en las que se disminuye “el valor a pagar o aumentando el saldo a favor”, así como las correcciones que involucren disminuciones en los anticipos de impuestos aplicados a declaraciones del ejercicio siguiente, se debe seguir lo señalado en el ETN como se muestra a continuación:

Correcciones que aumentan el impuesto o disminuyen el saldo a favor. Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, se deberá presentar la respectiva declaración por el medio al cual se encuentra obligado el contribuyente, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración.

La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de la corrección.

Parágrafo. El procedimiento previsto en el presente artículo se aplicará igualmente a las correcciones que impliquen incrementos en los anticipos del impuesto para ser aplicados a las declaraciones de los ejercicios siguientes, salvo

que la corrección del anticipo se derive de una corrección que incrementa el impuesto por el correspondiente ejercicio.

Parágrafo transitorio. El presente artículo entrará en vigor una vez la Administración Tributaria realice los ajustes informáticos necesarios y lo informe así en su página web, plazo que no podrá exceder un (1) año contado a partir del 1o de enero de 2017. (Decreto 624 de 1989, art. 588)

En el caso de las “correcciones que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor”, así como aquellas que aumenten el valor de anticipos aplicados a declaraciones de ejercicios siguientes, se debe seguir lo establecido en el ETN que reza a continuación:

Correcciones que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor. Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, se deberá presentar la respectiva declaración por el medio al cual se encuentra obligado el contribuyente, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración.

La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de la corrección.

Parágrafo. El procedimiento previsto en el presente artículo se aplicará igualmente a las correcciones que impliquen incrementos en los anticipos del impuesto para ser aplicados a las declaraciones de los ejercicios siguientes, salvo que la corrección del anticipo se derive de una corrección que incrementa el impuesto por el correspondiente ejercicio.

Parágrafo transitorio. El presente artículo entrará en vigencia una vez la Administración Tributaria realice los ajustes informáticos necesarios y lo informe así en su página web, plazo que no podrá exceder un (1) año contado a partir del 1o de enero de 2017.

La corrección provocada es aquella que se encuentra reglamentada por los artículos 709 y 713 del ETN y es liquidada por la administración tributaria, si en ella se aceptan los hechos parcial o total de la liquidación oficial, el fin es la reducción de la sanción por inexactitud en proporción al monto aceptado y de acuerdo con la etapa del proceso en que se encuentre. (Decreto 624 de 1989, art. 589)

### **13 ¿Cuáles son los términos para presentar y corregir una declaración?**

En cuanto a la presentación de la declaración tributaria, es necesario tener en cuenta que la Administración Tributaria proporciona un término de cinco (5) años contabilizados desde el vencimiento del plazo en que se debía declarar. Es decir, que, dentro de este término, la Administración Tributaria en la liquidación oficial de aforo liquidará el tributo según información obtenida de las diferentes fuentes con que cuenta. Fuentes analizadas en el capítulo II.

Las declaraciones tributarias pueden ser corregidas siempre que no estén en firme, la firmeza se refiere al tiempo que tiene la Administración Tributaria para fiscalizar dicha

declaración, después de transcurrido ese tiempo la declaración se vuelve inmodificable para ambas partes (Contribuyente – DIAN).

De acuerdo con lo estipulado en el ETN, el término general de firmeza de las declaraciones es de “tres (3) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar” (Decreto 624 de 1989, art. 714), con este tiempo cuenta la DIAN para fiscalizar al contribuyente y exigir que corrija la declaración privada en caso de encontrarle inexactitudes u omisiones.

Como se había mencionado en acápite anteriores,

Para el caso del contribuyente que quiere corregir voluntariamente una declaración en la que se incrementa el impuesto o se disminuye el saldo a favor, el artículo 588 del Estatuto Tributario, modificado por la (Ley 2010, 2019) otorga un término de tres (3) años desde la fecha en que vence el plazo para declarar, y antes de haberle notificado el requerimiento especial o el pliego de cargos.

Significa que, una vez notificado el requerimiento especial, el contribuyente no podrá corregir voluntariamente su declaración, sino que deberá hacerlo en los términos que señale la DIAN en el requerimiento especial.

Cuando la corrección voluntaria sea para disminuir el impuesto a pagar o para incrementar el saldo a favor del contribuyente, este tiene un año para corregir contados desde la fecha de vencimiento del plazo para declarar, según lo señala el artículo 589 del estatuto tributario. (Gerencie.com, 2020b, párr. 4-6)

Nótese que el termino o plazo que tiene el contribuyente para corregir de forma voluntaria su declaración tributaria, inicia desde el vencimiento establecido por el Ejecutivo para declarar, de manera que, si la declaración objeto de corrección fue presentada de forma extemporánea, el término arranca a contar desde la fecha de presentación, y no desde su vencimiento oficial, esto de conformidad con lo establecido en el artículo 714 del ETN.

#### **14 ¿Qué es la firmeza de las declaraciones?**

Una declaración obtiene firmeza cuando no puede ser modificada ni por el contribuyente, ni por la Administración de Impuestos, es decir, ha transcurrido el tiempo establecido por la Ley.

Lo anterior debido al principio de seguridad jurídica; que, en materia tributaria, busca salvaguardar al contribuyente de sorpresas y de incertidumbre, en cuanto a la posibilidad que tendría la DIAN de iniciar un proceso de fiscalización en cualquier tiempo, si no existiera este término de firmeza.

La firmeza de una declaración tributaria imposibilita que pueda ser modificada o corregida por el contribuyente, tal como lo indica la sentencia del Consejo de Estado 16707 del 19 de agosto de 2010:

En efecto, mientras corre el término de firmeza, la administración y el administrado pueden adelantar las actuaciones para la determinación correcta del tributo, pero una vez ocurrida la firmeza ya el tributo se vuelve indiscutible, es decir, no puede modificarse de ninguna manera. Por eso, como lo señaló la Sala en sentencia del 10 de febrero de 2003 la firmeza de una declaración tributaria conlleva necesariamente la imposibilidad tanto de la administración de ejercer su facultad de fiscalización, como del contribuyente de corregirla. (Sección de consideraciones de la sección, párr. 49)

“La firmeza de las declaraciones tributarias impide que estas sean modificadas, tanto por la DIAN como por el contribuyente” (Gerencie.com, 2020a, párr. 5).

#### **14.1 Término general de firmeza**

Por regla general la firmeza de una declaración tributaria se alcanza a los tres (3) años, luego de la modificación que hiciera la ley 1819 de 2016; antes era de dos años” (Gerencie.com, 2020a, párr. 6). En cuanto a la firmeza de las declaraciones tributarias, nos remitimos a lo establecido en el ETN como se menciona a continuación:

Término general de firmeza de las declaraciones tributarias. La declaración tributaria quedará en firme sí, dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

La declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor del contribuyente o responsable quedará en firme sí, tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando se impute el saldo a favor en las declaraciones tributarias de los periodos fiscales siguientes, el término de firmeza de la declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor será el señalado en el inciso 1° de este artículo.

También quedará en firme la declaración tributaria si, vencido el término para practicar la liquidación de revisión, esta no se notificó.

La declaración tributaria en la que se liquide pérdida fiscal quedará en firme en el mismo término que el contribuyente tiene para compensarla, de acuerdo con las reglas de este Estatuto.

El término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes sujetos al Régimen de Precios de Transferencia será de seis (6) años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Si la declaración se presentó en forma extemporánea, el anterior término

se contará a partir de la fecha de presentación de la misma. (Decreto 624 de 1989, art. 714)

El término de firmeza es de tres años contados desde la fecha del vencimiento para declarar, y si esta se presentó de forma extemporánea, el plazo de los tres años contados desde la fecha de presentación extemporánea.

“La Ley contempla casos especiales, en los cuales las declaraciones tributarias pueden alcanzar su firmeza en tiempos diferentes a los tres años contemplados como regla general” (Gerencie.com, 2020a, párr. 9).

#### **14.2 Firmeza de las declaraciones con saldos a favor**

En caso de que las declaraciones tributarias muestren saldo a favor, el término de firmeza de estas declaraciones será de tres años, y empieza desde la presentación de la solicitud de devolución y/o compensación de estos saldos a favor. Lo anterior conforme a lo estipulado en el ETN:

La declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor del contribuyente o responsable quedará en firme sí, tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando se impute el saldo a favor en las declaraciones tributarias de los periodos fiscales siguientes, el término de firmeza de la declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor será el señalado en el inciso 1o de este artículo. (Decreto 624 de 1989, art. 714, inc. 2)

En este caso, el término de firmeza de los tres (3) años empieza a contar desde el momento en que fue presentada la solicitud de devolución y/o compensación de los saldos a favor, y no desde la fecha que se tenía para declarar, o de la fecha de presentación de estas declaraciones.

#### **14.3 Firmeza de las declaraciones cuando se imputan saldos a favor**

Para “declaraciones en que se imputan saldos a favor, se aplica el término general de tres 3 años tanto para la declaración que genera el saldo a favor como para la declaración en la que se imputa ese saldo a favor” (Gerencie.com, 2020a, párr. 12). Así lo dispone el ETN, como se cita a continuación:

Cuando se impute el saldo a favor en las declaraciones tributarias de los periodos fiscales siguientes, el término de firmeza de la declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor será el señalado en el inciso 1o de este artículo. (Decreto 624 de 1989, art. 714, inc. 2)

#### **14.4 Firmeza de las declaraciones en las que se compensan pérdidas**

Respecto a declaraciones de renta donde se liquiden pérdidas fiscales, y en las que también se compensen estas pérdidas, el término de firmeza a esas declaraciones, como para sus correcciones, será de seis años contados a partir de la fecha de su presentación.

El ETN, señala lo siguiente: “la declaración tributaria en la que se liquide pérdida fiscal quedará en firme en el mismo término que el contribuyente tiene para compensarla, de acuerdo con las reglas de este Estatuto” (Decreto 624 de 1989, art. 714, inc. 4)

Además, el ETN también indica que:

Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los doce (12) períodos gravables siguientes, sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Los socios no podrán deducir ni compensar las pérdidas de las sociedades contra sus propias rentas líquidas. (Decreto 624 de 1989, art. 147, inc. 1)

Con lo anterior, “la firmeza de una declaración en la que se determine o liquide una pérdida fiscal, está sujeta al término que el contribuyente tiene para compensar esa pérdida, 12 años” (Gerencie.com, 2020a, párr. 18). Sin embargo la ley 2010 de 2019 indica que:

Término de firmeza. El término de firmeza de los artículos 147 y 714 del Estatuto Tributario de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes que determinen o compensen pérdidas fiscales, o que estén sujetos al Régimen de Precios de Transferencia, será de cinco (5) años (art. 117).

Por lo tanto, la “firmeza de las declaraciones tributarias en las que se compensen o liquiden pérdidas fiscales, será de 5 años, en cualquier caso” (Gerencie.com, 2020a, párr. 19).

#### **14.5 Firmeza de las declaraciones de IVA y retención en la fuente**

La firmeza de estas declaraciones está sujeta a la firmeza de la declaración de renta, por cuanto, la firmeza de las declaraciones de IVA y/o retención en la fuente, está supeditada a que la declaración de renta del mismo año gravable esté en firme, conforme lo establece el ETN que regula la firmeza de estas declaraciones.

Término para notificar el requerimiento en ventas y retención en la fuente. Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos

períodos que coincidan con el correspondiente año gravable. (Decreto 624 de 1989, art. 705-1)

Cuando la firmeza de la declaración de renta aumenta por proyectar saldo a favor, o por subsanar pérdidas fiscales, “no afecta la norma general del término de firmeza contenido en los artículos 705 y 705-1 del ETN” (Gerencie.com, 2020a, párr. 27). En concordancia con lo anterior, la DIAN en su oficio 48953 de 2007, indica que:

Lo mismo sucede con lo establecido en el último inciso del artículo 147 del Estatuto Tributario, donde se precisa que el término de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, será de cinco (5) años contados a partir de la fecha de presentación, el cual no afecta el término de firmeza de las demás declaraciones tributarias del contribuyente (párr. 4).

#### **14.6 Firmeza de las declaraciones de IVA con saldo a favor**

Cuando una declaración de IVA muestra saldo a favor y la de renta no, la firmeza de la declaración de IVA no quedará en firme en los mismos términos de la declaración de renta, en este caso, se aplica lo establecido en el artículo 705 del ETN, ya que este artículo muestra un procedimiento especial para las declaraciones de IVA que arrojan saldo a favor; tal como lo ha señalado el Consejo de Estado en sentencia 17428 de 2011:

Ahora bien, cuando la declaración de renta no presenta saldo a favor y la declaración de ventas sí, para la Sala, el término de firmeza de la declaración de ventas se debe contar a partir de la presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor, porque así lo dispone expresamente el artículo 705 del E.T. La facultad que puede ejercer la administración tributaria para modificar los denuncios de ventas y retención en la fuente en virtud de los hallazgos que pueda advertir cuando fiscaliza el denuncia de renta no se puede interpretar de manera restrictiva, puesto que la intención del legislador, precisamente, fue ampliar esas facultades. De manera que, así como cuando la declaración de renta presenta un saldo a favor, el término de firmeza se cuenta a partir de la solicitud de devolución de saldo a favor, tratándose de la declaración del impuesto sobre las ventas debe aplicarse la misma regla, independientemente de que eso implique que los términos de firmeza de la declaración de renta y venta corran de manera independiente cuando el denuncia de renta no contempla un saldo a favor y la de ventas sí. (Sentencia 17428 del 5 de diciembre de 2011)

#### **14.7 ¿Qué implica suspender la firmeza a la declaración de renta?**

Si se suspende el término de firmeza de la declaración de renta, se suspende también para las declaraciones de IVA y retención en la fuente. Así lo ha entendido el Consejo de Estado:

Entonces, si se suspende el término para notificar el requerimiento especial en el impuesto sobre la renta por alguno de los eventos señalados en el artículo 706 del Estatuto Tributario, también se suspende el plazo de firmeza de las declaraciones de retención en la fuente y de IVA de acuerdo a lo que dispone el artículo 705-1 ib., pues señala que los términos "serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable". Así las cosas, la intención del legislador fue crear identidad en los plazos que tiene el Estado para verificar las declaraciones de ventas y retención en la fuente cuando coinciden con el período de renta. Por tanto, el auto de inspección tributaria que ordenó la verificación del impuesto de renta del año gravable 1997 al contribuyente de autos suspendió el término para proferir el requerimiento especial respecto de los periodos de IVA del mismo año (Sentencia 15064 de 29 de junio de 2006, p. 1).

#### **14.8 Suspensión del término de firmeza**

“El término de firmeza se suspende en algunos casos, y ello quiere decir que se da una pausa que extiende el término de firmeza por el tiempo que dure la suspensión” (Gerencie.com, 2020a, párr. 38). En caso de que la DIAN profiera requerimiento especial, este debe notificarse dentro de los 3 años de la firmeza general, más los meses por los cuales se suspende dicho término de firmeza.

“El requerimiento especial debe ser proferido por la DIAN antes que la respectiva declaración tributaria quede en firme, y el término para notificar el requerimiento especial se suspende” (Gerencie.com, 2020a, párr. 40) para los casos que presenta el ETN, el cual establece lo siguiente:

Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección.

También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir. (Decreto 624 de 1989, art. 706)

Es necesario tener presente, que, si la inspección tributaria y el emplazamiento para corregir no ocurren simultáneamente, al término de firmeza de 3 años debemos sumar: i) un mes adicional por la notificación de inspección tributaria y ii) tres meses por el acto de emplazamiento para corregir, de manera que la suspensión termina siendo de 3 años y 4 meses.

“Si la declaración tributaria tiene un término de firmeza especial, el requerimiento especial se debe proferir antes de que venza dicho término, cualquiera que sea” (Gerencie.com, 2020a, párr. 43).



## **14.9 Firmeza de las declaraciones tributarias declaradas como no presentadas**

El artículo 580 del ETN nos trae varios casos que hacen que la declaración tributaria se entienda como no presentada.

La DIAN debe proferir un auto declarativo en tal sentido para que la declaración se considere como no presentada, y deberá hacerlo dentro del término de firmeza respectivo.

Es decir, que mientras no exista un acto administrativo declarando como no presentada la declaración tributaria, esta tiene plena validez y queda en firme como cualquier otra declaración (Gerencie.com, 2020a, párr. 46).

Tal y como lo indicó el Consejo de Estado:

Más que un hecho real, el tener por no presentada una declaración es una sanción por incurrir en alguno de los eventos previstos en el artículo 580 E.T. Y quedan en firme, si dentro de los dos (hoy tres) años siguientes al vencimiento del término para declarar, no se ha notificado acto administrativo que las declare como no presentadas (Sentencia 15748 de 2006).

Si existe el auto declarativo que profiera la DIAN, la “declaración no tiene efecto jurídico alguno, y por tanto no podrá quedar en firme al no existir jurídicamente” (Gerencie.com, 2020a, párr. 48) y será una declaración ineficaz. El efecto que tiene una declaración que se considera como no presentada, es que el contribuyente deba volver a presentarla, y el término de firmeza iniciará desde su presentación.

## **14.10 Firmeza de la declaración de renta en la que se imputa un saldo a favor**

Las declaraciones que arrojan saldos a favor tienen un tratamiento especial respecto al término de firmeza, tratamiento que no se hace extensivo a la declaración en la que se imputa saldo a favor, (..) de manera que a estas no se les aplica la regla general en cuanto a la firmeza de sus declaraciones. (Gerencie.com, 2020a, párr. 50-51).

Según se estableció en el ETN:

La declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor del contribuyente o responsable quedará en firme sí, tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando se impute el saldo a favor en las declaraciones tributarias de los periodos fiscales siguientes, el término de firmeza de la declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor será el señalado en el inciso 1o de este artículo. (Decreto 624 de 1989, art. 714)

La norma nos dice de forma clara que la “imputación del saldo a favor no tiene los mismos efectos que la devolución y/o compensación” (Gerencie.com, 2020a, párr. 53).

## **15 Formas de pago de las declaraciones tributarias**

Las declaraciones tributarias en las que se liquide valor a pagar se pueden cancelar de manera presencial a través de los siguientes medios de pago: i) efectivo, cheque, tarjetas débito o crédito, ii) por medios electrónicos a través de los canales financieros y iii) con Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS).

### **15.1 Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS)**

Estos títulos se generan para que la DIAN devuelva a sus contribuyentes lo correspondiente a saldos a favor originados en las declaraciones tributarias, la norma en el artículo 862 del ETN, indica que los TIDIS son un mecanismo para realizar las respectivas devoluciones de saldo a favor originados en las declaraciones voluntarias del contribuyente.

Solo se utilizará este mecanismo cuando el monto a devolver supere los mil (1000 UVT). También nos aclara el ETN, que esos títulos “solo servirán para cancelar impuestos o derechos administrados por la DIAN dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición” (Decreto 624 de 1989, art. 862).

En caso de que estos TIDIS se pretendan negociar y no ser utilizados para el pago de sus impuestos, dicha negociación deberá realizarse antes que acabe el año, de forma que, la persona que adquiera los TIDIS, pueda utilizarlo para el pago de sus impuestos. El contribuyente deberá tener en cuenta este término porque, tal como se menciona el Consejo de Estado, en sentencia 16775 de 2009, finalizado este término prescribe la ocasión para solicitar la reactivación de la resolución que reconoció la devolución, sin que exista un mecanismo para prorrogar el plazo de vigencia ya que las normas tributarias no lo prevén, por lo que, vencido el término de vigencia, los TIDIS pierden cualquier valor, haciendo imposible su negociación

## **16 Consecuencias de corregir una declaración tributaria**

Una de las consecuencias de corregir una declaración tributaria, es la de liquidar una sanción, la cual deberá ser pagada por el contribuyente, según lo establece el artículo 644 del ETN. Es importante tener en cuenta, que solo habrá lugar a sanción cuando el contribuyente al momento de corregir su declaración cuando “aumentan el impuesto o disminuyen el saldo a favor”. No hay sanción cuando suceda lo contrario. Este mismo artículo define dos porcentajes a la sanción por corrección dependiendo de la intervención que tenga la DIAN en la declaración privada del contribuyente, según lo expuesto en el ETN

Sanción por corrección de las declaraciones. Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a:

1. El diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella, cuando la corrección se realice después del vencimiento del plazo para declarar y antes de que se produzca emplazamiento para corregir de que trata el artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria.

2. El veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella, si la corrección se realiza después de notificado el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos (Decreto 624 de 1989, art. 644).

## 17 ¿Qué es extinguir una acción penal?

Cuando se comete un delito, desde el momento de los hechos comienza un proceso que frecuentemente culmina con una sentencia, ya que también se puede presentar la preclusión de la investigación. El inicio de la investigación está a cargo de la Fiscalía General de la Nación, quien tiene la pretensión punitiva. Esta pretensión en materia procesal se llama acción penal; una vez el juez de conocimiento profiere la correspondiente sentencia, en caso de ser condenatoria, se impone una sanción principal, llamada pena. Advertimos que hay otros delitos que solo comportan la multa como sanción, sin embargo, éstos no constituyen el objeto de nuestro trabajo.

El artículo 32 del C.P. habla de la “Ausencia de responsabilidad” y estas se deben analizar antes de la comisión del delito, como más adelante lo expondrá (Prado, 2000). Ahora bien, una vez cometido el delito, este puede ser extinto por las causales que trata el artículo 82 del C.P., hasta antes de la correspondiente sentencia. Para el caso del delito contemplado en el artículo 434B del C.P., la acción penal se extinguirá con el pago.

Para adentrarse en la extinción de la acción penal, se presenta la siguiente definición:

Las causas de extinción de la responsabilidad penal son determinadas circunstancias que sobrevienen después de la comisión del delito y anulan la acción penal o la pena. Se diferencian de las causas de exención de responsabilidad penal en que estas son anteriores a la ejecución del delito (**como la infancia, la locura**), o coetáneas, es decir, surgen en el momento de su realización (v. gr., la legítima defensa), mientras que las causas de extinción de la responsabilidad penal sobrevienen no sólo después de delito sino aún después que la justicia ha comenzado su persecución y, en ciertos casos, con posterioridad a la sentencia condenatoria». Precizando más tales diferencias Roy Freyre ha sostenido también

que: «la diferencia está en que las causas "extintivas" cancelan una responsabilidad penal que se supone ya surgida o que se tuvo por incuestionable; por tanto, miran al pasado.

En cambio, las causas "eximentes" impiden el nacimiento de una responsabilidad penal; en consecuencia, tienen en perspectiva el futuro. (Prado Saldarriaga, 2000, p. 905)

El legislador ha previsto en el artículo 82 del C.P. las causales de la extinción de la acción penal, estas causales implican la pérdida del derecho del Estado para ejercer su poder punitivo contra quien ha lesionado un bien jurídico legalmente tutelado. “En estos casos cesa el derecho de imponer la pena, hacerla efectiva o continuar exigiendo su cumplimiento”(Universidad de Navarra, 2015, p. 1).

Extinción de la acción penal: Son causales de extinción de la acción penal:

1. La muerte del procesado.
2. El desistimiento.
3. La amnistía propia.
4. La prescripción.
5. La oblación.
6. El pago en los casos previstos en la Ley
7. La indemnización integral en los casos previstos en la Ley.
8. La retractación en los casos previstos en la Ley.
9. Las demás que consagre la Ley. (Ley 599 de 2000, art. 82)

De las anteriores causales de extinción de la acción penal, a continuación, pasamos a exponer aquellas que son aplicables a este trabajo:

### **17.1 El pago en los casos previstos en la Ley:**

La causal de extinción de la acción penal por pago, se derivan de normas de carácter tributario (...) El pago busca garantizar el cumplimiento efectivo de las obligaciones y robustecer el recaudo tributario (...) El pago es una medida para salvaguardar el patrimonio público. (Sentencia C-290 de 2019).

El artículo 434B del C.P. nos habla que esta conducta delictiva de defraudación o evasión tributaria se extinguirá cuando se proceda con el pago de impuestos, sanciones, e intereses. Esta exigencia del pago es adecuada porque es una medida para proteger el patrimonio público, es una forma de resarcir el daño o lesión al bien jurídico tutelado, como lo es la Administración Pública.

El pago para el delito objeto de estudio, opera como una oportunidad para que el contribuyente no sea castigado con la pena impuesta en el artículo 434B del C.P., por lo

que se podría decir que el derecho penal sirve como mecanismo de intimidación y de recaudo en materia tributaria.

A través de estos tipos de delitos fiscales, lo que se pretende es, concientizar a los contribuyentes y enseñar la cultura del pago de las obligaciones con el fisco, puesto que todos los ciudadanos tenemos el deber constitucional de contribuir con la financiación e inversión estatal.

Es importante recordar que el ingreso más representativo del Estado es el que se obtiene por medio de los tributos, y por eso, con la Ley 1819 de 2016 se buscó fortalecer las herramientas de la evasión y elusión fiscal, porque la práctica de omitir ingresos o incluir gastos y costos inexistentes lo que hace es disminuir la base gravable del impuesto y por ende, el impuesto a pagar, lo que configura la defraudación al sistema tributario.

Ahora bien, consideramos preciso incluir en este numeral las conductas delictivas en materia tributaria, para ello tomamos como referencia el tomo cinco elaborado por (Fiscalía General de la Nación [FGN] y la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito [UNODC], 2018)

### **17.2 Omisión del agente retenedor o recaudador (Art. 402 del C.P.)**

Este tipo penal contemplado en el artículo 402 del C.P., establece que, cuando el agente retenedor o autorretenedor no consigne lo retenido por retención o autorretención en la fuente, por esta omisión propia vulnera el bien jurídico tutelado por el Estado, también lo hace el responsable del IVA o del impuesto al consumo, que no consigne las sumas recaudadas en los dos meses siguientes al vencimiento para declarar y pagar los valores resultantes en estas declaraciones.

También incurre en la sanción del inciso tercero ibídem, el agente retenedor, responsable de IVA y responsable de impuesto al consumo obligado a hacerlo, que omita cobrar, recaudar y trasladarle estos impuestos al Estado.

Es un tipo penal que atenta contra el bien jurídico “Administración Pública” cuyo sujeto pasivo es el Estado, cometido por un sujeto activo cualificado, en tanto se trata de un particular que cumple transitoriamente funciones públicas, es decir, agente retenedor, agente autorretenedor, responsable del IVA o responsable de impuesto al consumo.

Los verbos rectores de este delito se dan por “no consignar” las sumas retenidas en retención en la fuente a título de renta e IVA, o las sumas recaudadas por concepto de IVA, así como “omitir cobrar y recaudar” estando obligado a ello.

Por último, se trata de un tipo penal en blanco y su elemento subjetivo es el dolo, tal como se referencia en la Corte Suprema de Justicia, mediante Sentencia SP7253 de 2015:

Como se trata de un tipo penal en blanco, su contenido ha de ser llenado con las disposiciones de índole tributaria a fin de establecer qué se entiende por retenedor o autorretenedor, y cuáles son los términos fijados para rendir cuentas ante la administración de impuestos. (p. 8)

### **17.3 De la evasión fiscal (Art. 313 del C.P.)**

Es un tipo penal que atenta contra el bien jurídico orden económico social, cuyo sujeto pasivo es el Estado, cometido por el “concesionario, representante legal, administrador o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico” (ley 599 de 2000, art. 313).

Los verbos rectores de este delito se dan por incumplir total o parcialmente con la entrega de las rentas monopolísticas y no declarar “total o parcialmente los ingresos percibidos en el ejercicio de este” (ley 599 de 2000, art. 313).

“Se trata de un tipo penal en blanco, cuyo contenido ha de ser llenado” (FGN y UNODC, 2018, p. 18) con el artículo 336 de la norma superior y sus normas concordantes en lo que respecta a las rentas monopolísticas.

### **17.4 Ejercicio ilícito de actividad monopolística de arbitrio rentístico (Art. 312 del C.P.)**

Al igual que el delito de la evasión fiscal contemplado en el artículo 313 del C.P., es tipo penal atenta contra el bien jurídico orden económico social, cuyo sujeto pasivo es el Estado, sin embargo, el sujeto activo es indeterminado al tratarse de “el que”, por lo que no se configura ninguna cualificación especial para la realización de la conducta delictiva.

Los verbos rectores de este delito se dan por ejercer “una actividad establecida como monopolio de arbitrio rentístico sin la respectiva autorización, permiso o contrato, y utilizar elementos o modalidades de juego no oficiales” (ley 599 de 2000, art. 312).

### **17.5 Otros tipos penales relevantes al fenómeno de corrupción tributaria**

Los otros tipos penales de mayor ocurrencia al fenómeno de corrupción tributaria son la Falsedad y Fraude procesal, se tratan de aquellos delitos que atentan contra el bien jurídico orden Fe Pública y Administración Pública

A continuación, los delitos tipificados por falsedad en documento público y documento privado:

**Tabla 1**

Delitos tipificados por falsedad en documento

| Documento público  | Documento privado  |
|--|--|
| Falsedad ideológica en documento público. (art. 286 CP).                   | Falsedad en documento privado. (art. 289 CP).                              |
| Falsedad material en documento público. (art. 287 CP).                     | Destrucción, supresión u ocultamiento de documento privado. (art. 293 CP). |
| Obtención de documento Público falso. (art. 288 CP).                       |  |
| Uso de documento falso. (art. 291 CP).                                     |  |
| Destrucción, Supresión u Ocultamiento de documento público. (art. 292 CP). |  |

*Nota:* fuente FGN y UNODC (2018, pp. 20-21).

Es de recordar que toda declaración tributaria del contribuyente es una manifestación de la voluntad del mismo agente, es una confesión si se quiere, de su situación financiera y de resultados fiscales. Por lo que su alteración lo sumerge no solo en un delito tributario según lo contemplado en los artículos 434A y 434B del C.P., sino en los delitos contra la fe pública ibídem, por falsedad en documento privado.

Ahora bien, en tratándose de una declaración oficial liquidada por la autoridad tributaria, y si el contribuyente llegara a adulterarla, el delito tendrá la connotación de falsedad en documento público, con las agravaciones para este tipo penal.

### **17.5.1 Fraude procesal (art. 453 C.P.).**

Es un tipo penal que atenta contra el bien jurídico Administración Pública cuyo sujeto pasivo es el Estado, cometido por un sujeto activo indeterminado dado “que no se exige cualificación especial en el autor del tipo penal y la conducta puede llevarse a cabo por cualquier persona” (FGN y UNODC, 2018, p. 23).

Su verbo rector es inducir en error a un servidor público. De manera que este tipo penal es considerado de mera conducta, por lo que busca inducir en error a un funcionario público a través de medios fraudulentos.

Por último, queremos hablar de las principales tipologías del comportamiento de corrupción tributaria, ya que el ETN no las consagra, pero son el común denominador para la FGN en detectar posibles fraudes, evasiones u omisiones en materia tributaria que buscan defraudar las arcas del Estado, entre ellas tenemos:

### **17.5.2 Tipología No. 1 – El escurridizo.**

Esta tipología se da cuando se realizan operaciones difíciles de rastrear por parte de la autoridad tributaria.

Tal es el caso del empleo desmedido por operaciones en efectivo, aquí se pueden mover sumas gigantescas de bienes de capital como inventarios, activos fijos, dineros empleados por grupos al margen de la Ley, entre otros.

El legislador mediante el ETN dispuso para efectos fiscales, que los costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables:

Deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: Depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno Nacional (Decreto 624 de 1989, art. 771-5).

Si el contribuyente omite estos canales de pago, por el año 2020, tendrá desconocimiento del 55% del pago en efectivo, que en todo caso no podrá superar 60.000 UVT.

Esta medida busca disminuir los pagos en efectivo, encausando a los contribuyentes a través del mercado financiero, donde sí pueda dejar trazabilidad de sus operaciones.

Otra operación difícil de rastrear se tiene con operaciones pequeñas, en donde se puede tomar una factura de venta y reemplazarla por un recibo de caja. Uno de los mecanismos tributarios para evitar este tipo de maniobras escurridizas, es la factura electrónica con validación previa, en concordancia con la información exógena enviada por los contribuyentes obligados a presentarla, de acuerdo con las normas tributarias y los plazos fijados por el Gobierno Nacional.

Un ejemplo es el presentado por la FGN y UNODC (2018):

Laura tiene un punto de venta comercial, el cual tiene registro en la Cámara de Comercio, pero entonces se da cuenta que si no da factura nadie sabrá lo que vendió, así que decide no dar factura cada que se completan 10 ventas, y luego vuelve a contar. A final de año por cada factura de 10 que no dio, evadió el impuesto correspondiente. Si se genera el cobro del mismo respecto del consumidor final, lo que opera es una apropiación del recaudo. (pp. 24-25)



### **17.5.3 Tipología No. 2 – El trasteo.**

Se refiere al traslado de los recursos del contribuyente perteneciente al régimen ordinario que actualmente tributa a la tarifa del 32%, hacia entidades o jurisdicciones donde la tributación es menor, como es el caso de los paraísos fiscales; a contribuyentes pertenecientes al régimen tributario especial; sociedades offshore; empresas ubicadas en zonas francas, entre otros.

### **17.5.4 Tipología No. 3 – La triangulación.**

Aquí observamos sociedades principalmente constituidas para el ejercicio de operaciones simuladas en el exterior, fomentando así la evasión fiscal.

Una publicación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Antioquia nos coloca, por ejemplo, lo siguiente:

Una empresa en vez de importar comprando directamente a su proveedor, lo que hace es utilizar la sociedad offshore ubicada en algún paraíso fiscal, para que ésta compre al proveedor y luego le revenda a ella con un costo considerablemente mucho más alto, así, cuando dicha empresa venda a sus clientes va a tener un menor margen de utilidad, lo que significará un menor pago de impuestos sobre las ganancias. Esta sencilla operación no solo genera un gran beneficio con un mínimo de riesgo para las empresas, sino que erosiona sustancialmente las bases gravables, lo que implica un menor recaudo fiscal en países con sistemas tributarios ordinarios. (Bedoya Llano et al., 2015, p. 6)

### **17.5.5 Tipología No. 4 - El omiso.**

En este escenario el contribuyente busca omitir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante el ocultamiento de activos o ingresos, disminuyendo sus bases gravables y como resultado obtener a un menor valor a pagar del impuesto o mayor saldo a favor del mismo.

Quienes realizan esta conducta incurren en el delito (art 434A [del C.P.] omisión de activos o inclusión de pasivos) y de falsedad en documento privado (art. 289 del C. P.), en todo caso también puede advertirse un presunto fraude procesal en tanto la falsedad tenga por objeto generar engaño en el funcionario (la entidad) para obtener una resolución, sentencia o acto administrativo contrario a derecho (art. 453 del Código Penal), entre otros (FGN y UNODC, 2018, p. 30).

Como nos referencian los artículos 434A y 289 del C.P. Además del delito de defraudación o evasión tributaria (art. 434B del C.P.), existen otras “maniobras engañosas, como lo son la inclusión de pasivos o egresos inexistentes” (FGN y UNODC, 2018, p. 31)

o costos y gastos improcedentes, tal como cuando un contribuyente presenta facturas falsas o que no cumple con el lleno de requisitos que trae el artículo 771-2 del ETN.

#### **17.5.6 Tipología No. 5 - El aprovechado.**

Se presenta cuando el contribuyente pretende la obtención de un beneficio tributario para defraudar al Estado. Muy reconocido en Colombia, fue el caso del Cartel de la Chatarrización y del que la FGN y UNODC (2018), presenta con el siguiente ejemplo:

Diferentes personas constituyen empresas fachadas con las que se realizan millonarias operaciones ficticias de exportación e importación de productos que, de acuerdo con la legislación colombiana, generan devolución de IVA. Con los falsos soportes, se acude ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y no sólo se omite el pago de lo que realmente se adeuda por este concepto, sino que además se pretende obtener un beneficio derivado de la “devolución de IVA”. (p. 32)

Esta tipología también es muy frecuentada cuando se emplean Entidades Sin Ánimo de Lucro -ESAL-, aprovechadas por su baja tributación a través de donaciones de bienes en mal estado para evitar castigar los inventarios del contribuyente donante y aprovechar el beneficio otorgado por el Gobierno para quienes donaran dinero o bienes para actividades meritorias en las ESAL. Además, muchas de las donaciones terminan financiando gastos suntuosos de los fundadores de estas.

#### **17.5.7 Tipología No. 6 - El cartel.**

Estas conductas se realizan en asocio de funcionarios públicos que asumen un rol de orientadores en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Estos funcionarios se valen de sus cargos para servir, favorecer y ayudar al contribuyente en la evasión y defraudación al Estado. Estas conductas se enmarcan en el delito fiscal de cohecho. Figura que guarda estrecha relación con la tipología 4, el aprovechado.

#### **17.5.8 Tipología No. 7 - Las exportaciones ficticias.**

Consagrado en el C.P., es un “delito con sujeto activo indeterminado, el cual supone que cualquier persona estaría en capacidad de cometerlo. El verbo rector es simular, que significa representar una cosa fingiendo o imitando lo que no es” (ley 599 de 2000, art. 310).

La FGN y UNODC (2018), nos ilustra con el siguiente ejemplo:

La finalidad de este comportamiento puede ser variada, por ejemplo: (i) puede generarse con el fin de obtener beneficios cuando así se reconoce en los supuestos de exportación; (ii) se puede acudir a este mecanismo para lavar activos; (iii) como una forma de omitir el cumplimiento de las obligaciones con el erario público. (p. 51)

## **18 Oportunidad del contribuyente para presentar o corregir una declaración**

Como lo vimos en párrafos anteriores de este capítulo, un contribuyente tiene oportunidad de extinguir la acción penal presentando o corrigiendo de manera voluntaria sus declaraciones, para esto es necesario adentrarnos en el procedimiento para cada oportunidad (presentar o corregir):

### **18.1 Oportunidad para presentar las declaraciones tributarias**

Un contribuyente puede presentar sus declaraciones tributarias de tres maneras, a saber:

#### **18.1.1 De manera oportuna.**

Cada año mediante resolución, la DIAN emite calendario tributario estableciendo los formularios, lugares y plazos para el cumplimiento de los deberes formales en el año inmediatamente siguiente, esto es, la presentación de declaraciones tributarias, reporte de información exógena, reporte de precios de transferencia, entre otras obligaciones de carácter no sustancial.

Bajo este escenario, la firmeza, comienza a correr desde el vencimiento establecido en el calendario tributario DIAN. Así las cosas, podemos manifestar que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 434B del C.P., la acción penal se extingue al cabo de estos tres años que tiene de firmeza la declaración tributaria.

#### **18.1.2 De manera extemporánea.**

Esta situación ocurre cuando el contribuyente no cumple con sus deberes formales establecidos en el calendario tributario, y presenta su declaración de manera inoportuna.

En esta ocasión, la firmeza de la declaración tributaria se contabiliza desde el mismo momento en que el contribuyente presenta su declaración de forma extemporánea.

#### **18.1.3 Mediante liquidación de Aforo.**

Como lo manifiesta el Consejo de Estado, mediante Sentencia 2004-00345 de 24 de septiembre de 2009: “la liquidación de aforo es el medio a través del cual, previo el agotamiento de una serie de etapas como el emplazamiento para declarar y la resolución sanción, se determina oficialmente el impuesto al contribuyente que persiste en la omisión de presentar el denuncia tributario” (párr. 7).

La DIAN cuenta con cinco años para notificar y proferir esta liquidación oficial de aforo. El término se cuenta desde la fecha en que vence el plazo para presentar la declaración tributaria.

Según lo analizado por Gerencie.com (2019), sobre la liquidación de aforo, tenemos qué:

Considerando que la liquidación de aforo es una liquidación oficial por cuanto es realizada por la administración de impuestos y no por el contribuyente, contra ella procede el recurso de reconsideración a que se refiere la norma. Dicho recurso debe interponerse dentro de los 2 meses siguientes a la fecha en que se notifique la liquidación de aforo. Si el recurso de reconsideración no se presenta dentro del término de dos meses, la liquidación de aforo queda en firme constituyéndose en título ejecutivo que servirá para que la Dian inicie el proceso de cobro coactivo en caso de que el contribuyente no pague voluntariamente el valor liquidado por la Dian o cualquier otra autoridad tributaria territorial. (Gerencie.com, 2019, párr. 22-24).

## **18.2 Oportunidad para corregir las declaraciones tributarias**

Un contribuyente puede corregir sus declaraciones tributarias, de manera general hasta los tres años siguientes al vencimiento de la misma, sin embargo, debemos atender a la excepción establecida el ETN que reza a continuación:

Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, se deberá presentar la respectiva declaración por el medio al cual se encuentra obligado el contribuyente, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración. (Decreto 624 de 1989, art. 589).

Como vemos, el contribuyente que desee corregir su declaración tributaria cuando aumente el saldo a favor o disminuya el valor a pagar, solo cuenta con el término de un año para corregir, de lo contrario, ya no podrá hacer uso de esta oportunidad.

Pensemos un contribuyente que se encuentre en la causal del artículo 434B del C.P., y al realizar su liquidación de impuestos, determina que su valor a pagar no era el establecido en la declaración inicial o en la liquidación oficial proferida por la DIAN, sino que el valor a pagar era mucho menor, y ha pasado más de un año desde que presentó su declaración.

Bajo este supuesto, el contribuyente no podrá hacer uso de la corrección a la declaración y deberá pagar al fisco lo declarado, así sea incorrecto con el fin de extinguir la acción penal del artículo en mención.

## **19 Comprobación y cumplimiento del primer objetivo**

Después de analizar y estudiar definiciones técnicas en materia tributaria, las tipologías que enmarcan los delitos fiscales y las diferentes causas de la extinción de la acción penal, haremos precisión sobre la oportunidad que tiene el contribuyente para presentar o corregir la declaración objeto de la acción penal, esto con el fin de que se le extinga dicho delito y no sea sancionado con pena privativa de la libertad.

La pena privativa de libertad por el delito de defraudación o evasión tributaria se puede evitar por voluntad del contribuyente, siempre y cuando este actúe de manera oportuna y con celeridad en cuanto a los términos de firmeza para la presentación y corrección contemplados en el ETN.

Es importante tener en cuenta que, no solo con la corrección o presentación de la declaración antes del término de firmeza se extingue esta acción penal, es necesario el pago del impuesto y de las sanciones e intereses que pueda surgir producto de la corrección o presentación de la declaración.

El artículo 434B del C.P., en su párrafo 2, nos remite a la norma tributaria en cuanto a los términos, pero debemos tener en cuenta que no solo serían los términos de oportunidad que tendría el contribuyente, sino también los términos que tiene la DIAN para proferir una liquidación oficial, ya que dicha liquidación oficial representa, uno de los elementos del tipo necesarios para la configuración del delito, sin liquidación oficial proferida por la administración tributaria no hay delito de defraudación o evasión tributaria.

Por lo expuesto en el inciso anterior, encontramos también que la DIAN, como entidad garante de la seguridad fiscal del Estado Colombiano y la protección de orden público económico nacional, debe implementar controles y mecanismos más efectivos respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias, esto con el fin de evitar recurrir al derecho penal, ya que este solo debe ser utilizado como última instancia para la protección de bienes jurídicos, que para este caso en concreto es la Administración Pública.

De hecho, la División de Gestión Cobranza de la DIAN, tiene precisamente la función de librar mandamiento de pago, esta coacción sería absolutamente administrativa y de su eficacia, dependerá el accionar de la Administración de Justicia en lo penal, que como se observa sería evitable.

En el análisis del artículo 434B del C.P., podemos evidenciar que, si la DIAN no profiere liquidación oficial para demostrar el presunto delito de evasión o defraudación tributaria, no procederá la acción penal, y por tal razón, resulta inoperante este artículo en el C.P.

Otro aspecto a tener en cuenta es que el artículo objeto de estudio, solo habla de pago, como única causal de extinción de la acción penal y en materia tributaria está la compensación o la prescripción. Esto nos da pie para insistir en que la Administración Tributaria, primero debe agotar todas las instancias que se dan en el derecho tributario antes de proceder a instaurar una denuncia penal, pues como se ha mencionado en este trabajo, el derecho penal debe ser la *última ratio*, entre todas las opciones para la protección del bien jurídico tutelado, mucho más cuando existen esas otras posibilidades administrativas.

## **Capítulo II**

### **La normativa penal frente al término que tiene la DIAN para proferir liquidaciones oficiales**

#### **1 Elementos del tipo aplicado al delito contenido en el artículo 434B del C.P. evasión o defraudación tributaria**

Un artículo por sí solo no habla, para estos fines se hace necesaria la interpretación de la norma, especialmente cuando hablamos de aquellas relacionadas con el derecho penal, ya que ostentan tal relevancia que pueden incidir en la privación de la libertad, entendiéndose que este derecho fundamental es tan preciado, que solo es superado por la Dignidad Humana.

Es por esto que analizaremos los elementos del tipo en el artículo que nos corresponde. Este delito, por tratarse de un delito de tipo penal en blanco, requiere una amplia ilustración a nuestro lector sobre de la estructura de cada elemento del tipo penal, el cual nos remite a la norma tributaria, y de ahí establecer qué se entiende por declaración, omisión de ingresos, inclusión de costos y gastos inexistentes, créditos fiscales, retenciones, anticipos, contribuyente, término para corregir, liquidaciones oficiales, etc.

Estos conceptos fueron debidamente abordados y analizados en las acepciones del Capítulo I, constitutivo de nuestro marco teórico.

Todo delito tipificado en la norma debe cumplir con determinados presupuestos, esos mismos que ayudan a la persona infractora a saber a qué se enfrenta con las instituciones estatales, por la acción u omisión establecida en el ordenamiento jurídico.

Pues bien, la siguiente tabla ilustra los tipos penales aplicados a nuestro delito del artículo 434B del C.P.:

**Tabla 2**

Descripción de los elementos normativos del delito de defraudación o evasión tributaria

| Delito/Elementos del delito   | Defraudación o evasión tributaria. Art 434B C.P.  |
|---|---|
| Bien Jurídico   | Administración pública  |
| Sujeto Activo   | Sujeto activo cualificado – El contribuyente  |
| Sujeto Pasivo   | El Estado   |
| Verbo Rector  | No declarar – Omitir – Incluir – Reclamar   |
| Conducta Omisiva  | No declarar estando obligado a ello – Omitir ingresos en la declaración.  |
| Objeto material   | Recursos estatales, cuando no se declare, omite ingresos, se incluyan costos y “que en una declaración tributaria omite ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes por un valor igual o superior a 250 [SMLMV]” (Ley 599 de 2000, art. 434B). |
| Tipo penal en blanco  | Se debe remitir a la norma tributaria a fin de establecer que se entiende por declaración, omisión de ingresos, inclusión de costos y gastos inexistentes, créditos fiscales, retenciones, anticipos, contribuyente, termino para corregir etc.   |
| Elemento Subjetivo  | Dolo (Acción u omisión)   |
| <i>Nota:</i> fuente elaboración propia, con base en el Artículo 434B del C.P. |   |

Como mencionamos, el articulado por sí solo no habla, es por esto que se hace necesario estudiar la tipicidad como definición, el tipo penal y cada uno de sus componentes aplicados sobre nuestro delito objeto de estudio:

### 1.1 Tipicidad

En su más sencilla definición la tipicidad se puede definir como el encuadramiento de la conducta humana en el tipo penal. Tal como lo expresa Muñoz Conde y García Arán, (2010) es:

La adecuación de un hecho cometido a la descripción que de ese hecho se hace en la ley penal. La tipicidad es una consecuencia del principio de legalidad, ya que sólo por medio de la descripción de las conductas prohibidas en tipos penales se cumple el principio *nullum crimen sine lege*, al que ya antes aludíamos como el principio vinculante para el concepto jurídico formal de delito; pero también del principio de intervención mínima, por cuanto generalmente sólo se tipifican los ataques verdaderamente graves a los bienes jurídicos más importantes (p. 204).

A su vez el C. P. se refiere a la tipicidad de la siguiente manera:

Tipicidad. La ley penal definirá de manera inequívoca, expresa y clara las características básicas estructurales del tipo penal.

En los tipos de omisión también el deber tendrá que estar consagrado y delimitado claramente en la Constitución Política o en la ley (Ley 599 de 2000, art. 10).



De acuerdo con lo antes expuesto y con el fin de adentrarnos en las definiciones que tienen que ver con la tipicidad, explicaremos en detalle los elementos del tipo penal.

### **1.1.1 Tipo penal.**

Es la descripción de una conducta en la ley, y que esa conducta tiene el calificativo de delictiva, cuya finalidad es la protección de los bienes jurídicos tales como la vida, el patrimonio, la libertad, delitos contra la administración pública etc.

Muñoz Conde y García Arán (2010) hacen un valioso aporte y diferencian el tipo penal de la tipicidad de la siguiente manera:

Tipo es, por tanto, la descripción de la conducta prohibida que lleva a cabo el legislador en el supuesto de hecho de una norma penal. Tipicidad es la cualidad que se atribuye a un comportamiento cuando es subsumible en el supuesto de hecho de una norma penal.

El tipo tiene en Derecho penal una triple función:

a) Una función seleccionadora de los comportamientos humanos penalmente relevantes.

b) Una función de garantía, en la medida en que sólo los comportamientos subsumibles en él pueden ser sancionados penalmente.

c) Una función motivadora general, ya que, con la descripción de los comportamientos en el tipo penal, el legislador indica a los ciudadanos qué comportamientos están prohibidos y espera que, con la conminación penal contenida en los tipos, los ciudadanos se abstengan de realizar la conducta prohibida (p. 252).

A continuación, daremos una breve definición general de los elementos del tipo para entrar a analizar los elementos propios del tipo penal establecidos en el artículo 434B del C.P.

#### ***1.1.1.1 Sujeto activo.***

Como lo indica Velásquez (2007, como se citó en Rueda Mantilla, 2017), “este sujeto es, simplemente, ‘la persona que lleva a cabo la conducta tipificada en la ley’” (p. 119).

Para Rueda Mantilla (2017), “hay ciertos delitos que no pueden ser cometidos por cualquier persona ‘sino por aquellas que reúnan ciertas cualidades especiales’” (p. 120). Pero, en cuestión de delitos tributarios es necesario “como presupuesto previo la existencia de una determinada relación tributaria con la administración de impuestos que lo haga ser un obligado tributario” (Baza de la Fuente, 2001, p. 188).

Así las cosas, de acuerdo con lo conceptualizado en el artículo 434B del C.P., “este delito solo puede ser cometido por un sujeto activo calificado que es ‘el contribuyente’” (Rueda Mantilla, 2017, p. 120).

#### ***1.1.1.2 Sujeto pasivo.***

El legislador adicionó este tipo penal al título XV del Código Penal, el cual establece los “delitos contra la administración pública”. Sin embargo, en esta ley, el legislador llamó a este título “delitos contra la administración tributaria”. Por esta razón, es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales el sujeto pasivo de este tipo penal (Rueda Mantilla, 2017, pp. 120–121).

#### ***1.1.1.3 Bien jurídico.***

De acuerdo con lo planteado por Bernal Castro (2013):

La influencia del positivismo científico y del positivismo jurídico permitieron establecer la fuente que sirvió de estudio para el derecho penal aplicando un método de análisis, verificación y comprobación de los hechos punibles determinados en las normas jurídicas: por un lado, delimitaron el concepto de derecho como un conjunto de normas que proceden de la voluntad del legislador y, por otro, delimitaron y clasificaron su objeto de estudio (p. 115).

#### ***1.1.1.4 Verbo rector del delito.***

Se refiere a la acción como categoría del tipo. De acuerdo con la Organización de los Estados Americanos. Comisión Interamericana para el Control del Abuso de Drogas (OEA. CICAD, 2006):

Desde el punto de vista objetivo, la acción es “el movimiento corporal en el que se manifiesta la voluntad final de realización”.

Gramaticalmente la acción en un tipo penal es aludida mediante un verbo rector que ocupa el núcleo de la descripción. Así, por ejemplo, el verbo rector del homicidio es matar.

Pero la descripción de la conducta no se agota en el verbo rector, la acción típica requiere además un sujeto y los complementos. Al Derecho le interesa el modo de la acción tanto como la acción misma (p. 4).

#### ***1.1.1.5 Presupuestos del delito.***

Como l menciona Calderón Martínez (2017), a los presupuestos del delito, se puede definir como: “los antecedentes jurídicos necesarios para la existencia de un determinado

tipo delictivo; si falta ese presupuesto no deja de haber delito, sólo cambia el tipo delictivo aplicable al caso concreto” (p. 5).

Manzini (s.f., como se citó en Martínez, 2020), “crea la Doctrina del presupuesto del delito, elementos jurídicos (positivos o negativos) anteriores a la ejecución del hecho, estos darán la configuración del delito de que se trate” (párr. 2).

Al referirse a los presupuestos del delito, se debe conocer cuáles son los elementos típicos y las divisiones que este tiene, esto de acuerdo con el blog de una estudiante de Derecho de la Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.

#### ***1.1.1.6 Elementos típicos (presupuestos del delito).***

“Los sujetos (activo y pasivo), la conducta típica, los medios de ejecución de dicha conducta, los objetos (material y jurídico) (...), la antijuricidad” (Landón Jiménez, 2012, párr. 3) y la intención (elemento subjetivo). Los presupuestos del delito se han dividido en: generales y especiales.

**Presupuestos básicos generales:** son circunstancias o situaciones que deben existir antes de la comisión del delito, y son: la norma penal, el sujeto activo, el pasivo, el bien jurídicamente tutelado [objeto jurídico] y el objeto material.

**Presupuestos básicos especiales:** son elementos específicos que en ocasiones exige la norma, para la debida integración del tipo penal. Por ejemplo, en el delito de aborto, el presupuesto especial es el embarazo, pues de no haber un embarazo, no podrá cometerse un aborto. (Landón Jiménez, 2012, párr.4- 5)

## **2 Término que tiene la DIAN para proferir liquidación oficial**

El término que tiene la DIAN para proferir liquidaciones oficiales respecto a la presentación o corrección de las declaraciones tributarias comporta un efecto jurídico muy importante. Para la Administración, el término constituye el lapso en el cual puede ejercer sus amplias facultades de fiscalización, esto, con el fin de detectar contribuyentes omisos, y/o establecer la veracidad del contenido de las declaraciones presentadas.

Tratándose de declaraciones presentadas, estas pueden verse sujetas a correcciones por diferentes circunstancias: i) información exógena reportada por los contribuyentes obligados a transmitir este reporte, y ii) por denuncias de terceros.

Producto de la gestión de fiscalización, la DIAN puede detectar que el contribuyente omitió ingresos, incluyó costos y gastos inexistentes o reclamó créditos fiscales o anticipos imprevistos, incurriendo de esta manera, en el tipo penal de evasión o defraudación tributaria.

Dado lo anterior, es pertinente hablar respecto a las liquidaciones oficiales que puede proferir la Administración Tributaria y cuál es su oportunidad para emitir estos actos administrativos.

A continuación, hablaremos sobre las liquidaciones oficiales con que cuenta la DIAN, para desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones privadas del contribuyente, ellas son:

- Liquidación de corrección.
- Liquidación de corrección aritmética, descrita en el libro V, capítulo II artículos 697 a 701 del ETN
- Liquidación de revisión, que se reglamenta desde el artículo 702 del ETN
- Liquidación de Aforo, descrita en el artículo 715 y siguientes del ETN
- Liquidación provisional (art. 764 del ETN)
- Resolución Sanción

## **2.1 Liquidación de corrección**

Es un mecanismo que tiene la DIAN para corregir la declaración inicial o posterior presentada por el contribuyente.

Existen diferentes circunstancias que afectan los plazos para el término de la firmeza en las declaraciones presentadas por el contribuyente, estas pueden ser objeto de corrección. En todo caso, estos plazos otorgados al contribuyente son los mismos con que cuenta la DIAN para proferir la liquidación oficial de corrección. Entre los plazos que afectan el término de firmeza, tenemos:

### **2.1.1 Cuando el contribuyente presenta la declaración.**

La Administración Tributaria cuenta con tres años como término general para revisar una declaración, tal como lo establece el artículo 714 del ETN, pero se pueden presentar varias situaciones:

#### ***2.1.1.1 Contribuyentes sujetos a régimen de precios de transferencias:***

La Administración cuenta con seis años, contabilizados desde el vencimiento para declarar, siempre y cuando la declaración sea presentada de forma oportuna. En caso de haberse presentado de manera extemporánea, los seis años se cuentan desde la presentación de la declaración. Art 714 ETN

#### ***2.1.1.2 Contribuyentes que en sus declaraciones arrojen un saldo a favor:***

La Administración cuenta con tres años, desde la presentación de la solicitud y/o compensación del saldo a favor. Art 714 ETN.

### ***2.1.1.3 Contribuyentes que en sus declaraciones se determinen pérdidas fiscales o compensen dichas pérdidas:***

La Administración cuenta con 6 años desde la fecha en que presentó la declaración. Art 147 y 714 del ETN.

## **2.2 Liquidación de corrección Aritmética.**

Es un mecanismo con que cuenta la DIAN para corregir los errores aritméticos establecidos en el artículo 697 del ETN, que generen un menor valor a pagar del impuesto o un mayor saldo a favor de este. Si con ocasión al error aritmético se produce un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor no procede la liquidación de corrección aritmética.

A continuación, daremos claridad sobre lo que es un error aritmético de acuerdo con lo planteado en el ETN:

Se presenta error aritmético en las declaraciones tributarias, cuando:

1. A pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a hechos imposables o bases gravables, se anota como valor resultante un dato equivocado.
2. Al aplicar las tarifas respectivas, se anota un valor diferente al que ha debido resultar.
3. Al efectuar cualquier operación aritmética, resulte un valor equivocado que implique un menor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones a cargo del declarante, o un mayor saldo a su favor para compensar o devolver. (Decreto 624 de 1989, art. 697)

## **2.3 Liquidación de Revisión.**

Es un mecanismo que tiene la DIAN para determinar el impuesto o retenciones que el contribuyente va a pagar en la liquidación elaborada por esta Entidad, cuando este se ha negado a corregir voluntariamente lo que esta entidad le ha propuesto en el requerimiento especial.

Se debe tener en cuenta, que antes que la DIAN profiera una liquidación oficial de revisión, debe cumplir con un requisito previo, se denomina “requerimiento especial”, en el cual la DIAN plantea las correcciones que debe hacer el contribuyente a su declaración. El contribuyente de acuerdo con lo que le informa la DIAN en el requerimiento especial, decide si realiza la corrección total, parcial o no la realiza. En el caso en que el contribuyente no realice la corrección total, la DIAN profiere la liquidación oficial de revisión.

El término que tiene la DIAN para proferir esta liquidación, conforme a lo establecido en el artículo 710 del ETN, es hasta “los seis meses siguientes a la fecha de

vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación” (Decreto 624 de 1989, art. 710).

Este plazo puede verse suspendido por las siguientes circunstancias:

“a) Por la práctica de una inspección tributaria de oficio (...)

b) Por la práctica de una inspección contable a solicitud del contribuyente” (Colombia. Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2007, p. 57).

Si se practica una inspección tributaria por parte de la DIAN, esta liquidación oficial de revisión se podrá suspender por 3 meses, desde la notificación del auto que la decreta. Caso diferente resulta cuando se practica una inspección contable solicitada por el contribuyente, en este caso, el término es suspendido mientras la inspección dure, conforme lo establece el artículo 710 del ETN.

La consecuencia que tiene no proferir esta liquidación oficial dentro de este plazo es la firmeza de esa declaración tributaria.

#### **2.4 Liquidación de Aforo.**

Es el acto administrativo con el cual la DIAN establece la obligación tributaria y a la vez es un mecanismo para lograr que quien tiene el deber formal de presentar la declaración, lo haga y pague si dicha declaración le da un valor a pagar.

El término que la DIAN utiliza para proferir la liquidación oficial de Aforo es de cinco años, contados desde la fecha del vencimiento que tenía el contribuyente para presentar la respectiva declaración. Artículo 717 del ETN.

#### **2.5 Liquidación provisional.**

La liquidación provisional como un acto preparatorio y optativo de la Administración, en el cual podrá determinar y liquidar obligaciones incumplidas por concepto de tributos que hayan sido declarados de manera inexacta o que no hayan sido declarados, e imponer las respectivas sanciones. (Martín Rodríguez, 2017, párr. 1)

“Sobre la misma, el contribuyente podrá [i)] aceptarla, [ii)] rechazarla, o [iii)] solicitar su modificación por una única vez” (Martín Rodríguez, 2017, párr. 2). Todo el procedimiento correspondiente a esta liquidación lo encontramos en los artículos 764 al 764-6 del ETN.

El ETN, establece el siguiente procedimiento respecto a la liquidación provisional:

La Liquidación Provisional deberá ser proferida en las siguientes oportunidades:

a) Dentro del término de firmeza de la declaración tributaria, cuando se trate de la modificación de la misma;

b) Dentro del término de cinco (5) años contados a partir de la fecha del vencimiento del plazo para declarar, cuando se trate de obligados que no han cumplido con el deber formal de declarar;

c) Dentro del término previsto para imponer sanciones, cuando se trate del incumplimiento de las obligaciones distintas al deber formal de declarar.

Una vez proferida la Liquidación Provisional, el contribuyente tendrá un (1) mes contado a partir de su notificación para aceptarla, rechazarla o solicitar su modificación por una única vez, en este último caso deberá manifestar los motivos de inconformidad en un memorial dirigido a la Administración Tributaria.

Cuando se solicite la modificación de la Liquidación Provisional, la Administración Tributaria deberá pronunciarse dentro de los dos (2) meses siguientes al agotamiento del término que tiene el contribuyente para proponer la modificación, ya sea profiriendo una nueva Liquidación Provisional o rechazando la solicitud de modificación.

El contribuyente tendrá un (1) mes para aceptar o rechazar la nueva Liquidación Provisional, contado a partir de su notificación.

En todos los casos, si el contribuyente opta por aceptar la Liquidación Provisional, deberá hacerlo en forma total.

**PARÁGRAFO 1o.** La Liquidación Provisional se proferirá por una sola vez, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda proferir una nueva con ocasión de la modificación solicitada por el contribuyente.

En ningún caso se podrá proferir Liquidación Provisional de manera concomitante con el requerimiento especial, el pliego de cargos o el emplazamiento previo por no declarar.

**PARÁGRAFO 2o.** La Liquidación Provisional se considera aceptada cuando el contribuyente corrija la correspondiente declaración tributaria o presente la misma, en los términos dispuestos en la Liquidación Provisional y atendiendo las formas y procedimientos señalados en el Estatuto Tributario para la presentación y/o corrección de las declaraciones tributarias.

De igual manera se considera aceptada por el contribuyente, cuando este no se pronuncie dentro de los términos previstos en este artículo sobre la propuesta de Liquidación Provisional, en cuyo caso la Administración Tributaria podrá iniciar el procedimiento administrativo de cobro.

Cuando se trate del incumplimiento de otras obligaciones formales, distintas a la presentación de la declaración tributaria, se entenderá aceptada la Liquidación Provisional cuando se subsane el hecho sancionable y se pague o se acuerde el pago de la sanción impuesta, conforme las condiciones y requisitos establecidos en el Estatuto Tributario para la obligación formal que corresponda. En este caso, la Liquidación Provisional constituye título ejecutivo de conformidad con lo establecido en el artículo 828 del mismo Estatuto (Decreto 624 de 1989, art. 761-1).

## **2.6 Resolución Sanción**

Esta resolución se define como:

El acto administrativo mediante el cual la Administración impone una sanción al contribuyente, responsable o agente retenedor. De conformidad con lo prescrito por el artículo 637 del Estatuto Tributario, las sanciones pueden imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales (Sentencia C-485 de 2003, párr. 1).

En sentencia C-485 de 2003 la Corte manifestó que:

Las sanciones tributarias se imponen por el incumplimiento de las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones. Concretamente estas sanciones son por extemporaneidad, corrección, inexactitud, por no declarar, por libros de contabilidad, por no inscripción, por no expedir certificados, por no explicación de gastos o por no informar la clausura de establecimientos (Sentencia C-485 de 2003, párr. 1).

La imposición de una sanción mediante resolución independiente tiene como requisito de legalidad previo, el pliego de cargos, que deberá formularse conforme a (Decreto 624 de 1989):

Dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años (art.638).

El pliego de cargos es un acto administrativo de carácter particular o individual preparatorio, contiene los supuestos de hecho y de derecho en los que se fundamenta la sanción, con indicación del plazo para dar respuesta a la Administración Tributaria y la división ante la cual se debe enviar.

Como lo menciona ETN “vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar” (Decreto 624 de 1989, art. 638).



### **3 Efectos del actuar de la DIAN en cuanto a las liquidaciones oficiales frente al inciso primero del artículo 434B del C.P.**

Actualmente Colombia hace parte de los países vinculados a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), “este organismo agrupa a las principales economías desarrolladas del mundo y promueve de manera efectiva el uso de buenas prácticas públicas en materia social, política y económica” (Mejía, 2018, párr. 1).

Su vinculación fue formalizada el 28 de abril de 2020, pero su adhesión a esta organización empezó a partir del año 2013, y la invitación por parte de los países miembros para su afiliación fue a partir de mayo de 2018. Para su adhesión a esta organización fue necesario realizar algunas reformas a la legislación, políticas y prácticas económicas con el fin de que estas fueran ajustadas a las normas de la OCDE, dentro de estos cambios estaba el de incorporar como delito a nuestro C.P. el delito de defraudación o evasión fiscal.

En su publicación: Estudios Económicos de la OCDE Colombia (OCDE, 2015), una de las recomendaciones que se le hace a Colombia es aumentar el recaudo y construir un sistema impositivo más eficiente y equitativo; para lo cual se debe fortalecer la administración tributaria y aumentar las sanciones para así obtener un mayor recaudo; convertir en delito la evasión tributaria para reducir al máximo este flagelo (Colombia. Ministerio de Justicia. Consejo Superior de Política Criminal, 2019, p. 5).

El fortalecimiento de la administración tributaria reduciría la evasión de impuestos. Para ello, es necesario contar con más personal y una mayor capacidad técnica que hagan posible aprovechar las tecnologías de la información para detectar áreas de potencial fraude fiscal. Las sanciones por fraude fiscal también podrían aumentarse, siguiendo las practicas generales adoptadas por los países de la OCDE y convirtiendo en delito la evasión tributaria nacional y extraterritorial. (OCDE, 2015, p. 22)

Como se mencionó al principio de este trabajo, el delito de defraudación o evasión tributaria nace en Colombia con la Ley 1943 de 2018, norma que fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional de Colombia por vulnerar el principio de publicidad y de participación en el procedimiento legislativo, por lo cual se expidió la Ley 2010 de 2019 donde se reafirma en el artículo 71 el delito de defraudación o evasión tributaria.

En Colombia, la Corte Constitucional en, sentencia C-015,1993) empieza a hablar de Evasión tributaria y hace hincapié en que: “el sistema tributario en el Estado social de derecho es el efecto agregado de la solidaridad de las personas, valor constitucional fundante, que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares” (Sentencia C-015 de 1993, párr. 1). Y que toda persona tiene la obligación constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones

del Estado a través de los tributos, de ahí que algunas personas naturales o jurídicas busquen evadir o eludir esta responsabilidad con el Fisco.

Continuando con la evasión fiscal, y extrayendo de la Sentencia *ibídem* la Corte se refiere a la evasión indicando que:

La evasión, por el contrario, supone la violación de la ley. El contribuyente, no obstante estar sujeto a una específica obligación fiscal, por abstención (omisión de la declaración de renta, falta de entrega de los impuestos retenidos, ocultación de información tributaria relevante etc.) o comisión (transformaciones ilícitas en la naturaleza de los ingresos, inclusión de costos y deducciones ficticias, clasificación inadecuada de partidas, subvaloración de activos, etc.) evita su pago.

Dentro del concepto genérico de la evasión fiscal, suele considerarse comprendido el fraude fiscal, consagrado expresamente como delito en otros ordenamientos. Generalmente, su configuración exige como ingrediente esencial, la intención del contribuyente de evadir el pago de sus obligaciones fiscales, la cual se infiere concretamente de sus propias acciones o deliberadas abstenciones (Sentencia C-015 de 1993, sección de evasión fiscal, párr. 6-7).

A partir de aquí hay varias sentencias de la Corte Constitucional que hacen alusión al significado de la Evasión Tributaria. La Corte Constitucional de Colombia, en su sentencia SU-1122 de 2001 donde se habla de:

Se puede hablar de un fraude a la ley (o fraude al derecho), por cuanto se aprovecha las opciones hermenéuticas que se desprenden de una regla, para fines o resultados no queridos (en tanto que incompatibles) por el ordenamiento jurídico. (...). La calificación de fraude, entonces, tiene por objeto permitir que se corrija este fenómeno, a pesar de no ser típico. En este orden de ideas, el juez y la administración tienen el deber de evitar que se interpreten los textos legales de manera que se cometa fraude a los principios del sistema. (párr. 13)

También encontramos la Sentencia C-540 de 1996 en la cual la Corte Constitucional expresa que:

La cultura política de los colombianos - entendiendo por ella los valores, actitudes y comportamientos que condicionan la manera de actuar de las personas frente a las instituciones políticas y sociales - ha favorecido una tendencia a evadir las obligaciones tributarias (Sentencia C-540 de 1996, sección de fundamentos, párr. 11).

El único concepto que encontramos de la DIAN referente al tema de Evasión tributaria es el Concepto 051977 de 2005, donde se afirma lo siguiente:

La aplicación en Colombia del concepto de Fraude Fiscal es plenamente viable (...). El fraude fiscal consiste en el abuso de las formas jurídicas con desviación de los objetivos pretendidos por el legislador, ocultando o alterando los hechos económicos con la consecuente disminución de los tributos a pagar (Concepto No. 051977 de 2005, párr. 5).

Para la DIAN:

Las características del fraude fiscal son las siguientes:

1. No necesariamente implica la violación de la ley en forma directa,
2. La realidad económica contrasta frente a la realidad formal,
3. Se abusa de las formas jurídicas,
4. Se presenta una desviación de los objetivos perseguidos por el legislador, al tener como finalidad la de aminorar o eliminar la carga tributaria (Concepto No. 051977 de 2005, párr. 6).

Como vemos, este concepto que habla sobre defraudación tributaria se ha tratado por la Corte y por la DIAN, pero solo hasta el año 2018 fue tipificado como delito en nuestro ordenamiento penal gracias a recomendación de la OCDE. Como pudimos evidenciar, antes de la tipificación de este delito, solo eran meras infracciones tributarias sometidas al régimen sancionatorio propio de la Administración Tributaria, pero no tenían ninguna incidencia penal.

Es un tema de suma importancia y relevancia porque como se ha mencionado en anteriores acápite de los tributos, el Estado obtiene sus recursos para poder cumplir con sus obligaciones, llegamos a la conclusión que este delito puede resultar inoperante porque la FGN depende de una liquidación oficial para poder actuar, y coincidimos con la opinión del Magistrado José Fernando Reyes Cuartas en sentencia C-557 de 2019, donde manifiesta lo siguiente:

Conductas de semejante naturaleza *-sin lugar a dudas-* ponen en vilo la sostenibilidad de las finanzas públicas, desbalancean los presupuestos, obligan a la expedición de leyes de financiamiento y además acrecientan la gestión fiscal sobre la clase trabajadora, a quien sin fórmula de juicio se le requiere con encomio. Lo cual no está mal porque la elusión y la evasión tributarias afectan la estabilidad del Estado, sin embargo, lo que no tiene ningún sentido es que ante la gravedad de tales hechos, la sociedad deba esperar a que la autoridad tributaria decida enterar de ello a la Fiscalía General de la Nación, que *ex officio* no podrá mover una sola hoja o escribir un solo folio, en la ruta de investigar esos delitos fiscales *-que pueden ser de conocimiento público, o que incluso le entere una veeduría cívica, o un particular avisado-* (Sentencia C-557 de 2019, sección de "el salvamento", párr. 5).

En otras palabras, la norma tal y como está redactada "implica que la DIAN a su discreción determina cuáles conductas pone en conocimiento del ente acusador, dando lugar a escenarios de arbitrariedad, desconociendo además que es obligación de todas las

autoridades públicas denunciar los delitos cuya comisión tengan conocimiento” (Sentencia C-557 de 2019, sección de “el salvamento”, párr. 3).

Algo muy importante que menciona el Magistrado, es que para el delito de Omisión de Agente retenedor no hay una cuantía y que en este delito sí opera el criterio “de la oficiosidad para la investigación, pero ello no se hace tratándose de grandes evasores, cuyo tamaño del injusto defraudador podría ser exorbitante” (Sentencia C-557 de 2019, sección de “el salvamento de”, párr. 6).

Actualmente, para el delito de defraudación o evasión fiscal se tienen ciertos niveles de gravedad, estos inician desde el grado leve en 250 SMMLV hasta el grado grave, tal como se ilustra en la siguiente tabla:

**Tabla 3**  
Defraudación o evasión tributaria art 434b C.P.

| Intensidad de la Evasión | Evasión SMLMV         | Penal Privativa de la libertad  | Extinción de la Acción penal  |
|--------------------------|-----------------------|---------------------------------|---|
| Leve                     | $\geq 250 \leq 2500$  | 36 - 60 meses                   | Presentación, corrección y pago del impuesto, sanciones, intereses. Si se está dentro del término para presentar o corregir la declaración. |
| Media                    | $\geq 2501 \leq 8500$ | Incremento de una tercera parte | Presentación, corrección y pago del impuesto, sanciones, intereses. Si se está dentro del término para presentar o corregir la declaración. |
| Grave                    | $> 8501$              | Incremento de la mitad          | Presentación, corrección y pago del impuesto, sanciones, intereses. Si se está dentro del término para presentar o corregir la declaración. |

*Nota:* fuente elaboración propia con base en el Artículo 434B del C.P.

El párrafo 1° del artículo 434B del C.P., traía la expresión “solo”, gracias al salvamento de voto del Magistrado Reyes Cuartas en Sentencia C 557 de 2019, esta fue retirada por la modificación del artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, sin embargo, a pesar que la norma ya no faculta solo al Director General de la DIAN o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, aducimos que la norma igual sigue siendo inoperante, dado que la FGN igual requiere del insumo liquidación oficial para iniciar su actuación investigativa.

En el contenido de este trabajo hemos evidenciado los términos con que cuenta la Administración de Impuestos, para detectar omisos y contribuyentes cuyas bases liquidadas en las declaraciones privadas no concuerdan con la realidad de los hechos económicos. La DIAN dentro de estos términos aludidos, realiza su propia liquidación, que en este caso pasaría a llamarse liquidación oficial.

Esta liquidación oficial, que por su puesto permite recursos, y que estos a su vez son indispensables para agotar la vía gubernativa o administrativa, hoy llamada actuación administrativa con la entrada en vigor de (Ley 1437 2011), debe estar soportada con hechos demostrables, en su gran mayoría, obtenidos a través de los cruces de información por el reporte de información exógena que depositan los contribuyentes, en las fechas establecidas por el Gobierno Nacional.

Claro que esta no es la única fuente para la obtención de los hechos económicos, podemos encontrar entre ellos: i) El “intercambio de información para efectos de control tributario y financiero” (Decreto 624 de 1989, art. 744, num. 6); ii) “La manifestación que se hace mediante escrito dirigido a las oficinas de impuestos por el contribuyente legalmente capaz” (Decreto 624 de 1989, art. 747) (denuncia de terceros); iii) La confesión ficta o presunta; iv) “Las declaraciones tributarias de terceros, en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, o en escritos dirigidos a éstas, o en respuestas de éstos a requerimientos administrativos” (Decreto 624 de 1989, art. 750).

Para atender estas liquidaciones oficiales, la DIAN debe observar lo concerniente al régimen probatorio que trata el título VI del ETN, para todos sus actos de fiscalización. Una vez obtenida esta información ciñéndose al régimen probatorio, la DIAN podrá entrar a desvirtuar la presunción de veracidad que trata el artículo 746 del ETN sobre los “hechos consignados en las declaraciones tributarias, correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos” depositados por el contribuyente.

Como vemos, este es un proceso desgastante para la Administración de Impuestos, amén de los términos establecidos para sus actuaciones de fiscalización, aunado a la poca infraestructura para atender a contribuyentes omisos, morosos y evasores.

Existen diferentes situaciones que ponen de manifiesto, que la DIAN no podrá emitir liquidación oficial al ocurrir los siguientes escenarios: i) fracaso de la DIAN en la etapa de fiscalización; ii) pago de los gravámenes adeudados por los contribuyentes producto de los oficios persuasivos enviados por la DIAN; iii) pruebas recaudas en etapa de fiscalización que no son lo suficientemente concluyentes y que al generar un vacío probatorio, deben resolverse a favor del contribuyente; iv) permitir que se agoten los términos establecidos en sus actuaciones, entre otros factores propios de la Administración de Impuestos.

Este impedimento de generar liquidación oficial es lo que nos permite concluir que el inciso primero del artículo 434B del C.P., es inoperante, toda vez que al no existir este acto administrativo (liquidación oficial), la autoridad tributaria se abstendrá de compulsar copias a la FGN. Así las cosas, el aparato judicial no contaría con una noticia criminal para entrar a su fase preliminar e iniciar la investigación penal.

#### **4 Comprobación y cumplimiento del segundo objetivo**

Al hacer este análisis detallado del artículo 434B del C.P., observamos que el mismo define de forma *clara, expresa e inequívoca* las características básicas estructurales del tipo penal, sin embargo, yendo a la praxis jurídica, vemos su inoperancia en el entendido que, la FGN jamás podrá iniciar su actuación investigativa, de hecho, ni siquiera existirá la *notitia criminis*, si la DIAN deja agotar sus términos de actuación para fiscalizar, recaudar, iniciar procesos de jurisdicción coactiva y de emitir liquidación oficial.

Como vemos, la liquidación oficial tributaria, en la norma penal representa uno de los elementos del tipo, insumo necesario para la configuración del delito, y sin este acto administrativo emitido por la Autoridad Tributaria, el contribuyente acogido a la seguridad jurídica de sus declaraciones privadas no solo no tendrá que presentar o corregir sus declaraciones tributarias, sino que jamás se configura el delito.

Dentro del alcance de este objetivo y luego de concluir que el principio de tipicidad no se vulnera, pero que un mal procedimiento de la DIAN por vencimientos de términos puede acarrear consecuencias nefastas, en el entendido que el presunto contribuyente infractor (por omisión de ingresos, inclusión de costos y gastos inexistentes, créditos fiscales, retenciones y anticipos improcedentes) evada o de fraude al Estado y no se castigue por el delito cometido.

## Conclusiones

Los tributos al ser la principal fuente de ingresos del Estado, se han visto afectados en Colombia debido a los altos índices de evasión que se tiene, puesto que algunos contribuyentes evaden el cumplimiento de sus obligaciones fiscales con el fin de sacar provecho de ese dinero no pagado, ocasionando de esta manera al Estado, un aumento de las cargas fiscales, inequidad, desequilibrio en la finanza públicas, etc., así las cosas dicho contribuyente, falta a su deber de contribuir con el Estado, para que este pueda destinar estos recursos para su funcionamiento, inversión en obras, pago de la deuda externa y programas sociales.

Para subsanar este “hueco fiscal” y atendiendo a las recomendaciones que la OCDE le hace al país en el año 2015, Colombia se ve en la necesidad de crear delitos fiscales, es por esto que a partir de la Ley 1819 de 2016 y la Ley 2010 de 2019, se incorpora de manera directa al C.P. dos nuevos delitos que protegen el bien jurídico Administración Pública y atacan la Evasión

El delito de defraudación o evasión tributaria está sujeto a la oportunidad que tiene la DIAN para proferir las liquidaciones oficiales, y si ésta por negligencia no actúa de manera oportuna al agotar sus términos de actuación, la FGN no podrá conocer los hechos que atentan contra el bien jurídico Administración Pública, y por tanto, el contribuyente presuntamente defraudador o evasor, al no ser persuadido penalmente, nunca reintegrará los recursos adeudados al fisco para que el Estado cumpla sus fines esenciales, emanados en el artículo 2 de la Carta Política.

Concluimos que, si la DIAN deja agotar sus plazos para emitir liquidación oficial y compulsar copias a la FGN, evitará que este Organismo adscrito al poder judicial en Colombia conozca la existencia de activos omitidos, pasivos inexistentes, ingresos omitidos o que el contribuyente no haya declarado, conductas estas que configuran el delito de evasión o defraudación tributaria.

Se puede evidenciar claramente que la DIAN no está siendo eficiente y eficaz en su labor, y que estas conductas reprochables no son castigadas.

Para evitar esta falta de diligencia por vencimiento de términos de la DIAN en sus actuaciones administrativas, consideramos pertinente que este actuar sea sancionado pecuniariamente, por tanto, acudir a la acción de repetición de carácter patrimonial establecida en la Constitución Política, a servidor o exservidor público como consecuencia de su conducta dolosa o culposa, en su no atención al agotamiento de los términos que debe atender.

Coincidentes con las recomendaciones elevadas por la OCDE, Es importante para combatir este tipo de delitos que atentan contra el principal recurso del Estado, la creación de una entidad dentro de la FGN especializada en delitos fiscales, esto con el fin de que se

alcancen niveles de eficiencia en la investigación y se esté en comunicación permanente con la Administración tributaria, para que profiera rápidamente las respectivas liquidaciones oficiales para evitar la inoperancia del artículo 434B del C.P.

También, es importante considerar disminuir el tope que se tiene actualmente para poder investigar el delito de defraudación tributaria. Actualmente el valor mínimo para que esta conducta constituya delito parte de 250 SMMLV \$245.664.250 (año 2020), cualquier valor por debajo de este monto por mínimo que sea, representa un no pago del tributo. Sugerimos que este tope se disminuya a 100 SMMLV \$87.780.300.



## Referencias

- Antioquia. Tribunal Administrativo. Sala Cuarta de Decisión. (2014). *Sentencia 0009 de 23 de enero de 2014: impuesto predial unificado*. [M.P. Liliana P. Navarro Giraldo].
- Barbosa Mariño, J. (2009). El crédito tributario por impuestos pagados en el exterior. Un análisis desde la perspectiva del derecho comparado de una medida unilateral para evitar la doble tributación. *Revista De La Maestría En Derecho Económico*, 5(5), 291–343. <https://bit.ly/33TpYfJ>
- Baza de la Fuente, M. L. (2001). *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal* [Tesis de maestría. Universidad Complutense de Madrid]. <https://bit.ly/2ExMlyt>
- Becerra, J. (2019, julio 22). *Requisitos para que se configure el delito de evasión fiscal*. Asuntos Legales. <https://bit.ly/32X2S8L>
- Bedoya Llano, S. S., Escobar Ortiz, D., & Valencia Velásquez, A. J. (2015). Los paraísos fiscales en la actualidad colombiana: análisis de su problemática y de sus implicaciones económicas y tributarias. *Trabajos de Grado Contaduría Pública*, 9(1). <https://bit.ly/340D3nA>
- Bernal Castro, C. A. (2013). *Bienes jurídicos o protección de la vigencia de las normas: una lectura desde la historia social del derecho penal*. Universidad Católica de Colombia.
- Cadavid Arango, L. A., Valencia Madrid, H., & Cardona Arteaga, J. (2005). *Fundamentos de derecho comercial, tributario y contable* (2 ed.). McGraw-Hill.
- Calderón Martínez, A. T. (2017). *Teoría del delito y juicio oral*. Universidad Nacional Autónoma de México.
- Colombia. Asamblea Nacional Constituyente. (1991). *Constitución Política de Colombia*. Gaceta Constitucional No. 116.
- Colombia. Congreso de la República. (1913). *Ley 97 de 1913: que da autorizaciones especiales a ciertos Concejos Municipales*. Diario Oficial No. 15062.
- Colombia. Congreso de la República. (1915). *Ley 84 de 1915: por la cual se reforman y adicionan las Leyes 4a y 97 de 1913*. Diario Oficial No. 15667.
- Colombia. Congreso de la República. (1921). *Ley 25 de 1921: por la cual se crea el impuesto de valorización y se dictan medidas para el saneamiento de varias ciudades*. Diario Oficial No. 17978.
- Colombia. Congreso de la República. (1946). *Ley 69 de 1946: por la cual se elevan las tarifas de algunos impuestos y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 26317.
- Colombia. Congreso de la República. (1983). *Ley 14 de 1983: por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 36288.
- Colombia. Congreso de la República. (1990). *Ley 44 de 1990: por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz, se dictan otras disposiciones de carácter tributario, y se conceden unas facultades extraordinarias*. Diario Oficial No. 39607.
- Colombia. Congreso de la República. (1994). *Ley 140 de 1994: por la cual se reglamenta la Publicidad Exterior Visual en el territorio nacional*. Diario Oficial No. 41406.

- Colombia. Congreso de la República. (1998). *Ley 488 de 1998: por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales*. Diario Oficial No. 43460.
- Colombia. Congreso de la República. (2000). *Ley 599 de 2000: por la cual se expide el Código Penal*. Diario Oficial 44097.
- Colombia. Congreso de la República. (2001). *Ley 643 de 2001: por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar*. Diario Oficial No 44294.
- Colombia. Congreso de la República. (2011). *Ley 1493 de 2011: por la cual se toman medidas para formalizar el sector del espectáculo público de las artes escénicas, se otorgan competencias de inspección, vigilancia y control sobre las sociedades de gestión colectiva y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 48294.
- Colombia. Congreso de la República. (2012). *Ley 1564 de 2012: por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 48489.
- Colombia. Congreso de la República. (2016a). *Decreto 1625 de 2016: por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria*. Diario Oficial No. 50023.
- Colombia. Congreso de la República. (2016b). *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*. Diario Oficial No. 50101.
- Colombia. Congreso de la República. (2018). *Ley 1943 de 2018: por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 50820.
- Colombia. Congreso de la República. (2019). *Ley 2010 de 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 .* Diario Oficial No. 51179.
- Colombia. Consejo de Estado. Sala Contenciosa Administrativa. Sección Cuarta. (2016). *Sentencia 44001-23-31-000-2011-00180-01 de 14 de julio de 2016*. [C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas].
- Colombia. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. (2006a). *Sentencia 15064 de 29 de junio de 2006*. [C. P. María Ines Ortiz Barbosa].
- Colombia. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. (2006b). *Sentencia 15748 del 30 de noviembre de 2006*. [C. P. Ligia López Díaz].
- Colombia. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. (2009). *Sentencia 2004-00345 de 24 de septiembre de 2009*. [C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas].
- Colombia. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. (2010). *Sentencia 16707 del 19 de agosto de 2010*. [C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas].
- Colombia. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. (2011). *Sentencia 17428 del 5 de diciembre de 2011*. [C. P. Hugo Fernando Bastidas

Bárceñas].

- Colombia. Corte Constitucional. Sala Plena. (1993). *Sentencia C-015 del 21 de enero de 1993*. [M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz].
- Colombia. Corte Constitucional. Sala Plena. (1996). *Sentencia C-540 del 16 de octubre de 1996*. [M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz].
- Colombia. Corte Constitucional. Sala Plena. (2003a). *Sentencia C-155 del 26 de febrero de 2003*. [M. P. Eduardo Montealegre Lynett].
- Colombia. Corte Constitucional. Sala Plena. (2003b). *Sentencia C-485 del junio 11 de 2003*. [M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra].
- Colombia. Corte Constitucional. Sala Plena. (2009). *Sentencia C-035 del 27 de enero de 2009*. [M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra].
- Colombia. Corte Constitucional. Sala Plena. (2019a). *Sentencia C-290 del 26 de junio de 2019*. [M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado].
- Colombia. Corte Constitucional. Sala Plena. (2019b). *Sentencia C-557 del 20 de noviembre de 2019*. [M. P. Carlos Bernal Pulido].
- Colombia. Corte Constitucional. (2001). *Sentencia SU.1122 del 25 de octubre de 2001*. [M. P. Eduardo Montealegre Lynett].
- Colombia. Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Penal. (2015). *Sentencia SP7253 de 10 de junio de 2015*. [M. P. Eugenio Fernández Carlier]. <https://bit.ly/3kMTzOu>
- Colombia. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2007). *Manual de fiscalización para entidades territoriales*. Autor. <https://bit.ly/2S0Fy3n>
- Colombia. Ministerio de Justicia. Consejo Superior de Política Criminal. (2019). *Estudio al Proyecto de Ley No. 227 de 2019, en lo referido a la modificación del Capítulo 12 del Título XV de la Ley 599 de 2000 en relación con incorporar el artículo 434A Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y el artículo 434B Defrauda*. <https://bit.ly/2RWk1Jh>
- Colombia. Presidencia de la República. (1905). *Decreto 41 de 1905: por el cual se hacen varias promociones en el Ramo de Guerra*. Diario Oficial No. 12293.
- Colombia. Presidencia de la República. (1966). *Decreto 1604 de 1966: por el cual se dictan normas sobre valorización*. Diario Oficial 31979.
- Colombia. Presidencia de la República. (1986). *Decreto 1333 de 1986: por el cual se expide el Código de Régimen Municipal*. Diario Oficial No. 37466.
- Colombia. Presidencia de la República. (1989). *Decreto 624 de 1989: por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*. Diario Oficial No. 38756.
- Colombia. Senado de la República. (2020). *Exposición de motivos del proyecto de ley “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”*. <https://bit.ly/32Za0kZ>
- Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria. (2015). *Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. Informe final presentado al ministro de Hacienda y Crédito Público. Diciembre de 2015*. Fedesarrollo. <https://bit.ly/3kJpPJH>
- Díaz Palacios, A. A. (2019, abril 20). Lo penal y los impuestos. *Dinero*.

<https://bit.ly/3hV6hsJ>

- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional. (2009). Efectos recaudatorios de los anticipos en el impuesto sobre la renta. Cuaderno de trabajo No. 038. En *Cuaderno de Trabajo*. <https://bit.ly/2HyfBqd>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2002). *Concepto 0003 de 2002: unificado del impuesto sobre las ventas*. Diario Oficial 44869.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2005). *Concepto Tributario 051977 de 02 de agosto de 2005*. Autor. <https://bit.ly/3mRon2o>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2007). *Oficio 048953 del 03 de julio de 2007*. Autor. <https://cijuf.org.co/codican07/julio/o48953.html>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2012). *Concepto 58135 de septiembre 13 de 2012: corrección provocada por la administración*. Diario Oficial.
- Fiscalía General de la Nación, & Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (UNODC). (2018). *Tipologías de corrupción en Colombia. Fiscales unidos por la transparencia y la integridad*. Autor. <https://bit.ly/3mMfbwe>
- Gerencie.com. (2019, junio 14). *Liquidación de aforo*. <https://bit.ly/3ctEcaU>
- Gerencie.com. (2020a, enero 3). *Firmeza de las declaraciones tributarias*. <https://bit.ly/3mRKnu3>
- Gerencie.com. (2020b, enero 24). *Corrección de las declaraciones tributarias*. <https://bit.ly/3kKozyB>
- Gerencie.com. (2020c, junio 9). *Declaraciones tributarias son un documento privado*. <https://bit.ly/33RKP2U>
- Jiménez, J. P., Gómez Sabaini, J. C., & Podestá, A. (2010). *Evasión y equidad en América Latina*. Naciones Unidas. Comisión Económica para América Latina y El Caribe (CEPAL). <https://bit.ly/33Taus7>
- Landón Jiménez, J. G. (2012, octubre 5). *Teoría del delito: concepto, sistemas y clasificación*. <https://bit.ly/2HxCE4n>
- Legis. Comunidad Contable. (2019, mayo 30). *Corrección de las declaraciones tributarias*. Legis. <https://bit.ly/2RYQVsC>
- Martin Rodríguez, S. A. (2017). *Comentarios sobre las liquidaciones provisionales tributarias*. Asuntos legales. <https://bit.ly/3cxYG2q>
- Martínez, F. (2020). *Presupuestos del delito*. StuDocu. <https://bit.ly/3j6jKiI>
- Mejía, L. F. (2018). Lo que gana Colombia con el acceso a la Oede. *Portafolio*. <https://bit.ly/3i9QITP>
- Muñoz Conde, F., & García Arán, M. (2010). *Derecho Penal. Parte general*. Tirant lo blanch. <https://bit.ly/2G97nnm>
- Organización de los Estados Americanos. Comisión Interamericana para el Control del Abuso de Drogas. (2006). *Manual de apoyo para la tipificación del delito de lavado*. Autor.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2015). *Estudios económicos de la OCDE COLOMBIA*. Autor. <https://bit.ly/342bzO2>
- Prado Saldarriaga, V. (2000). Causales de extinción de la acción penal y de la ejecución de la pena. *Derecho PUCP*, 53, 905–947. <https://bit.ly/35Xuxbs>
- Procuraduría General de la Nación, & Instituto de Estudios del Ministerio Público. (2018).

- Guía básica de tributos municipales*. Autor. <https://bit.ly/2Hu6NBA>
- Ramírez Cardona, A. (1990). *Derecho tributario* (4a ed.). Temis.
- Real Academia Española. (2020). *Diccionario de la lengua española*. <https://bit.ly/3cM0DGV>
- Rueda Mantilla, D. (2017). Derecho penal tributario en Colombia: reflexiones a la luz de la Ley 1819 de 2016. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 54(76), 111–156. <https://bit.ly/32VsiTV>
- Sintura Varela, F. J. (2019). La nueva regulación penal tributaria. *43 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*, 1–15. <https://bit.ly/3cnVypI>
- Universidad de Navarra. (2015). *De la extinción de la responsabilidad penal*. Autor. <https://bit.ly/2RTL2go>