

# La devolución del IVA como posible instrumento de defraudación a la Nación

## The refund of VAT as a possible instrument of fraud to the Nation

## O reembolso do IVA como possível instrumento de fraude à nação

LINA MARÍA RODRÍGUEZ BARÓN<sup>1</sup>

### Resumen

La defraudación a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, a través de varias tipologías que utilizan herramientas de protección y promoción de algunos sectores económicos, como las exportaciones y la manufacturación de textiles, son relevantes para el Derecho penal por generar detrimento patrimonial de las arcas de la Nación y, por ende, no lograr en menor tiempo y medida la consecución de los fines constitucionales y el bienestar general de la sociedad colombiana.

**Palabras clave:** Impuesto al Valor Agregado – IVA, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, Declaración de

Exportación – DEX, Certificado al Proveedor – CP, economía sumergida, tipologías de fraude, Plan Vallejo, Devolución de IVA.

### Abstract

The fraud to the Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, through various typologies that use tools of protection and promotion of some economic sectors, such as exports and the manufacture of textiles, are relevant to criminal law because they generate patrimonial detriment of the coffers of the Nation, and therefore, not achieve in less time and measure the achievement of the constitutional purposes and the general welfare of Colombian society.

<sup>1</sup> Abogada, especialista en Derecho Laboral y Relaciones Internacionales y magíster en Derecho con énfasis en Ciencias Penales y Criminológicas de la Universidad Externado de Colombia. Correo-e: linamariabaron1986@gmail.com DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n15.08>

**Key words:** Value Added Tax - VAT, Dirección de Impuestos Nacionales – DIAN, Export Declaration – DEX, Supplier Certificate – CP, underground economy, types of fraud, Vallejo Plan, VAT refund.

## Resumo

As fraudes à Direção de Impostos e Aduanas Nacionais -DIAN, através de diversas tipologias que utilizam instrumentos de proteção e promoção de alguns setores econômicos, como as exportações e a fabricação de têxteis, são relevantes para o direito penal, pois geram prejuízo patrimonial dos cofres da Nação, e, portanto, não conseguir em menos tempo e medir a realização dos propósitos constitucionais e do bem-estar geral da sociedade colombiana.

**Palavras chave:** Imposto sobre o Valor Acrescentado - IVA, Dirección de Impuestos Nacionales - DIAN, Declaração de Exportação - DEX, Certificado de Fornecedor - CP, economia clandestina, tipos de fraude, Plano Vallejo, Reembolso do IVA.

## Introducción

El Impuesto al Valor Agregado –IVA– es la figura más eficiente para el recaudo, pues grava el consumo que realizan todas las personas por igual sin importar su capacidad económica, o en palabras de la Corte Constitucional, se basa “en manifestaciones mediatas de la capacidad contributiva del sujeto” (C-038, 2018). Por esa razón, tiene una naturaleza regresiva y conlleva a incrementar los precios en la cadena de valor; en consecuencia, el sistema económico y jurídico desarrolló el mecanismo de devolución y

el Plan Vallejo, entre otros, para amortiguar en cierta medida su regresividad.

Dichos mecanismos han sido utilizados por grupos criminales a través de actividades defraudatorias y que llaman la atención del poder punitivo estatal y generan un esfuerzo intelectual. Desde la dogmática penal, al no existir un bien jurídico taxativamente determinado como hacienda pública o actividad financiera pública o fiscal dentro del Código Penal colombiano, a pesar del gran perjuicio al erario con las defraudaciones a la DIAN por frustrarse fines legítimos del Estado al no contarse con los recursos para su materialización, por lo que la protección del Derecho penal en este caso concreto, se realiza a través de la adecuación de las conductas en los delitos que garantizan los bienes jurídicos de administración pública, del orden económico y social, del patrimonio económico, de la fe pública, de la seguridad pública, y de la eficaz y recta impartición de justicia. Situación diferente en el caso español, que prevé el bien jurídico de hacienda pública de manera expresa y autónoma en el capítulo XIV de la Ley Orgánica 10/1995 (Código Penal). Y desde lo procesal, al fundamentar la participación de la Nación como víctima dentro del proceso penal de 2004.

## La economía sumergida

De acuerdo con la clasificación elaborada por Schneider y Enste, seguida por Mirus y Smith (1997), el concepto de economía sumergida contiene actividades legales e ilegales, las cuales a su vez se dividen en monetarias y no monetarias. Las primeras, las actividades legales (monetarias y no monetarias) son aquellas que son permitidas

por el ordenamiento jurídico, pero por una u otra razón no son reportadas por parte del contribuyente, como las ganancias de trabajo independiente, sueldos, salarios y ganancias relacionadas con bienes y servicios que son permitidos; incluso algunas son promovidas por la misma Nación para activar algunos renglones económicos.

Del lado de las segundas, las actividades ilegales son aquellas que se encuentran prohibidas al ser consideradas atentatorias contra los valores y principios que garantizan una determinada estructura estatal y jurídica, y que por obvias razones no son reportadas a la autoridad tributaria. Estas, de alguna forma u otra, ingresan al torrente económico nacional e internacional. Un claro ejemplo es lo percibido a través de la comisión de delitos, en concreto la defraudación a través de la devolución de IVA en el caso de las exportaciones de textiles. Por esta razón, el sector manufacturero textil es un renglón económico que siempre ha sido golpeado por la apertura económica, la globalización, el contrabando y la competencia desleal, entre otras causas. Por lo tanto, el Estado colombiano, a través de los diversos gobiernos, ha implementado políticas de protección, promoción e incentivos para este sector económico, entre ellos, el programa especial de importación y exportación Plan

Vallejo y las causales de exención y de no sujeción del IVA, los cuales han sido utilizadas por bandas criminales para obtener dineros de la Nación.

### Tipologías de defraudación<sup>1</sup>

Previo a describir las formas de *modus operandi* criminal, es necesario traer a colación algunos intervinientes del proceso de exportación. El primero, es el proveedor, quien puede ser una persona natural o jurídica, y que a través de un contrato de maquila, se compromete a realizar la confección de prendas de vestir al solicitante del IVA. Y el segundo, la empresa transportadora internacional, autorizada por el Ministerio de Transporte para trasladar mercancía desde el territorio nacional en la modalidad terrestre o marítima. Por ello, se pudo evidenciar por lo menos tres formas de tipologías de defraudación a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

#### **A. Solicitud de devolución y/o compensación del IVA con fundamento en una o varias declaraciones de exportación (DEX)**

Ocurre cuando una persona jurídica, a través de su representante legal y/o revisor fiscal, solicita la devolución del IVA supues-

<sup>1</sup> Ver: Juzgado Primero Especializado del Circuito de Bogotá. Sentencia de 24 de agosto de 2015. Radicado 1100161000020150088600; “Un emporio textil que se hizo en el aire” (<https://www.elespectador.com/noticias/nacional/un-emporio-textil-se-hizo-el-aire-articulo-560985>); “Desfalco a DIAN con devolución del IVA asciende a \$50 mil millones” (<https://www.elheraldo.co/judicial/desfalco-dian-con-devolucion-del-iva-asciende-50-mil-millones-132442>); “Defraudación a la DIAN: suplantación de firmas y certificados aduaneros falsos” (<https://www.elheraldo.co/judicial/defraudacion-la-dian-suplantacion-de-firmas-y-certificados-aduaneros-falsos-132543>); “La red de evasión y ganancias falsas que movió más de \$350 mil millones” (<https://www.elheraldo.co/judicial/la-red-de-evasion-y-ganancias-falsas-que-movio-mas-de-350-mil-millones-259409>); “Golpe a transacciones ficticias en la exportación de textiles” (<https://www.fiscalia.gov.co/columbia/noticias/golpe-a-transacciones-ficticias-en-la-exportacion-de-textiles/>).

tamente pagado con documentos soporte de la actividad económica de exportación, entre ellos los DEX que expide una agencia aduanera, una lista que relaciona a los proveedores, contrato de maquila, copia de facturas, copia de conocimiento o carta de embarque, etc. El propósito es que la DIAN expida una resolución que reconozca la devolución del IVA, para que el dinero sea entregado a través de un título de devolución TIDIS, el cual solo se puede negociar en la bolsa de valores.

### ***B. Solicitud de devolución y/o compensación del IVA con certificado al proveedor (CP)***

Ocurre cuando una persona jurídica, a través de su representante legal y revisor fiscal, solicita la devolución del IVA supuestamente pagado a sus proveedores; sin embargo, en realidad nunca se realizó esa transacción económica con la comercializadora internacional que está obligada a exportar dichas prendas dentro de los seis meses siguientes, y esta expide un certificado al proveedor (CP), el cual se anexa a esta solicitud con los demás documentos soporte como la relación de proveedores, contratos de maquila, copia de facturas, copia de conocimiento de embarque, etc. El propósito tras este procedimiento es que la DIAN expida resolución que reconozca la devolución del IVA, para que el dinero se entregue a través de un título de devolución TIDIS, el cual solo se puede negociar en bolsa de valores.

### ***C. Programa especial de importación y exportación Plan Vallejo***

El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo otorgó un cupo de crédito a una sociedad comercial manufacturera con el

propósito de importar insumos y materia prima para la confección de prendas de vestir destinadas a la exportación. Para mantener la prerrogativa de exención del arancel por importación, la sociedad comercial manufacturera tiene la obligación de presentar anualmente los estudios de demostración con sus documentos soportes a la DIAN.

De lo expuesto surge la siguiente pregunta: ¿las defraudaciones a la Nación a través de las devoluciones de IVA y del Plan Vallejo impactan negativamente al sector económico manufacturero textil y la economía nacional? Para darle una respuesta, asunto que escapa al ámbito jurídico, y con el propósito de ofrecer una explicación más integral, en esta investigación, a pesar de considerarse cualitativa, se llevó a cabo un pequeño ejercicio de análisis macroeconómico que tuvo como propósito identificar y medir el comportamiento e impacto de fenómenos económicos.

Por ello se seleccionaron variables a partir de información recolectada de datos abiertos de la DIAN y del Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE, 2018). Por ejemplo, las exportaciones e importaciones de textiles, los ingresos brutos de estas, el recaudo del IVA en exportaciones textiles, las exenciones y no sujeciones al IVA, la población en edad de trabajar, entre otras, para el período 2007-2012.

De acuerdo con el coeficiente de determinación por cuadrado (Restrepo y González, 2007), se pudieron interpretar los datos obtenidos del cruce entre las diferentes variables a través del prisma de la economía sumergida, la cual es explicada en gran medida por las variables incorporadas en el modelo, lo

que arroja la presencia de una relación muy fuerte entre esta primera con las variables de importaciones y la de los ingresos brutos. Es decir, el 99,7% de la variación que experimenta la economía sumergida se debe a las importaciones e ingresos brutos. Por su parte, el impacto marginal indica que existe un efecto positivo sobre la economía sumergida a medida que aumentan las importaciones, y negativo cuando aumentan los ingresos brutos. En otras palabras, la Nación no percibe impuesto alguno en las exportaciones afectadas por la devolución de IVA y, por supuesto, demuestra la existencia de una menor probabilidad de realización de fraude cuando no se está dentro de alguna descripción de causales de la figura de la devolución.

Otro impacto, positivo desde la economía, es la generación de ganancias relevantes de la actividad en la economía sumergida, las cuales son introducidas a la economía formal como en el tráfico jurídico, ya sea por el simple deseo de adquirir bienes y servicios, como la búsqueda de la protección de estos por parte del ordenamiento jurídico (De Oliveira, 2017). Ahora bien, con el propósito de hacer más visible el impacto negativo en el desarrollo económico de la Nación colombiana, se quiso comparar el presupuesto de inversión año a año propuesto por el Plan de Desarrollo 2006-2010 con las cifras de la economía sumergida recolectadas, concretamente en la política de equidad de género. Esto tuvo como conclusión un recaudo mínimo de recursos importantes, ya que para el 2007 la economía sumergida fue cinco veces mayor que el presupuesto asignado, y para el 2008, 2009 y 2010 aproximadamente doblaba el presupuesto de inversión que tenía como objetivo cerrar brechas a través de la

equidad de género de acuerdo con los lineamientos dados primeramente por los objetivos del milenio, y luego por los establecidos en la agenda 2030, comúnmente conocidos como los objetivos de desarrollo sostenible.

Por tal razón, existe un estrecho vínculo entre la economía sumergida y las tipologías anteriormente descritas, ya que estas últimas son la forma de realización de adquirir recursos de forma ilícita. Para ello usan los mecanismos que desarrollan políticas económicas del país de forma contraria a los propósitos definidos por la Constitución Política, al igual que la creación de grupos criminales y la planeación de un *iter criminis* para lograr el ingreso del recurso con apariencia legal a la economía formal.

En consecuencia, existen razones para activar la protección del Derecho penal a través de la adecuación de esos actos fraudulentos contra la sociedad representada por la Nación, concretamente por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por ese motivo, se considera que las anteriores actividades descritas se pueden caracterizar en los siguientes tipos penales enunciados en la Ley 599 de 2000, los cuales se realizan en las diferentes tipologías de defraudación:

**Primera tipología:** solicitud de devolución y/o compensación del IVA con fundamento en una o varias declaraciones de exportación (DEX). El eje fundamental de esta forma de fraude se constituye en la presentación de documentación espuria a la administración pública (DIAN, en este caso). Dicha documentación se presenta con miras a obtener, de parte del ente público, un provecho patrimonial ilícito. Así se describe

el tipo penal de estafa del Artículo 246 del Código Penal:

El que obtenga provecho ilícito para sí o para un tercero, con perjuicio ajeno, induciendo o manteniendo a otro en error por medio de artificios o engaños, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses y multa de sesenta y seis punto sesenta y seis (66.66) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En la misma pena incurrirá el que en lotería, rifa o juego, obtenga provecho para sí o para otros, valiéndose de cualquier medio fraudulento para asegurar un determinado resultado.

La pena será de prisión de dieciséis (16) a treinta y seis (36) meses y multa hasta de quince (15) salarios mínimos legales mensuales vigentes, cuando la cuantía no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes. (Legis, 2018, p. 79).

Así mismo, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia ha señalado que la estafa está compuesta por estos elementos, en el siguiente orden cronológico y causal: (i) el uso de artificios o engaños sobre la víctima, (ii) el artificio o engaño crea o genera una situación de error en la víctima, (iii) como consecuencia del error, el sujeto activo obtiene un provecho económico ilícito (para sí o un tercero) y (iv) el desplazamiento patrimonial debe causar un perjuicio ajeno correlativo (Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, 24729, 2006).

El primero de estos elementos, el engaño, es una maquinación o simulación, con la intención de inducir a una situación de error

a otro (Bustos, 2008). En el caso de interés para este texto, la maquinación se manifiesta en la variada documentación que se presenta a la administración pública y que no refleja la realidad de las cosas, que en el presente caso consiste en generar la creencia de haberse pagado unas sumas de dinero por concepto de IVA al erario.

El segundo elemento, el error, como un falso conocimiento de la realidad (Bustos), se da cuando el ente público, a consecuencia de la maquinación, piensa o tiene en su mente que en efecto se consignaron las sumas mencionadas. Este error lleva a que la administración, voluntariamente (voluntad viciada por el engaño y el error), realice un acto de disposición patrimonial (Bustos). Es decir, hay una entrega de sumas de dinero al solicitante por devolución de IVA, las cuales habrán de constituirse en un provecho patrimonial, pero con el tinte de lo ilícito, en virtud de las maniobras desplegadas para obtenerlo. Finalmente, este acto constituye un perjuicio estimable económicamente (Bustos) en el sentido de que la Nación tendrá ahora un déficit, ya que nunca ingresaron tales sumas al erario, pero sí se generó una salida de dineros.

El segundo tipo penal al que se puede adecuar ese uso de documentos falsos es al de fraude procesal.

El que por cualquier medio fraudulento induzca en error a un servidor público para obtener sentencia, resolución o acto administrativo contrario a la ley, incurrirá en prisión de seis (6) a doce (12) años, multa de doscientos (200) a mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes e inhabilitación para el ejercicio de derechos y

funciones públicas de cinco (5) a ocho (8) años (Ley 599, 2000, art. 453).

Este tipo penal consiste en inducir a error al servidor público, por medios fraudulentos, con el fin de obtener sentencia, resolución o acto administrativo contrario a la ley, sin que sea necesaria la expedición de la sentencia o acto administrativo, o si quiera que el servidor público sea efectivamente engañado (Bernate y Castro, 2011). En esta tipología, el sujeto activo presenta una documentación falsa (que constituye el medio fraudulento), con el fin de obtener de la Administración la resolución que reconozca la devolución del IVA. Como se acaba de señalar, no es necesario, para la exitosa adecuación típica, que el servidor sea engañado o que en efecto se profiera la sentencia o acto administrativo, por lo que el delito en comento se entenderá perfeccionado con la mera presentación de la documentación fraudulenta. Lo que sí es necesario es que dicha presentación debe estar acompañada del propósito de obtener el reconocimiento ilícito de la devolución del IVA.

Ahora bien, las anteriores consideraciones llevan a recordar que la jurisprudencia reconoce la posibilidad de un concurso real entre la estafa y el fraude procesal (Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, 40424 2012). Esta posición es compartida por el tratadista Suárez (2013), quien reconoce la posibilidad del concurso entre la estafa y el fraude procesal, y recalca la autonomía y diversidad de los bienes jurídicos protegidos, así como la variedad en su descripción típica, a pesar de que comparten la inducción a error como elemento objetivo.

De otro lado, se está en presencia del delito de exportación e importación ficticia,

previsto en el Artículo 310 del Código Penal de 2000, así:

El que con el fin de obtener un provecho ilícito de origen oficial simule exportación o importación, total o parcialmente, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses y multa de sesenta y seis punto sesenta y seis (66.66) a setecientos cincuenta (750) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En que oculte, disimule o sustraiga de la intervención y control aduanero mercancías en cuantía superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales, o las ingrese a zona primaria definida en la normativa aduanera vigente sin el cumplimiento de las formalidades exigidas en la regulación aduanera, incurrirá en la misma pena de prisión y multa descrita en el inciso anterior.

Si las conductas descritas en los incisos anteriores recaen sobre mercancías en cuantía superior a doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales, se impondrá una pena de nueve (9) a doce (12) años de prisión y multa del doscientos (200%) al trescientos (300%) por ciento del valor aduanero de los bienes objeto del delito.

Se tomará como circunstancias de agravación punitiva, que el sujeto activo tenga la calidad de Usuario Altamente Exportador (ALTEX), de un Usuario Aduanero Permanente (UAP), o de un Usuario u Operador de Confianza, de un Operador Económico Autorizado (OEA) o de cualquier operador con un régimen especial de acuerdo con la normativa aduanera vigente. Asimismo será causal de mayor punibilidad la reincidencia del sujeto activo de la conducta (Legis, 2018, p. 101).

Este tipo penal castiga a quien simule, total o parcialmente, una exportación, con el fin o ánimo de obtener un provecho ilícito de origen oficial (Hernández, 2011). En la tipología descrita se tiene una simulación de exportación que se evidencia con la declaración de exportación, la cual reporta una operación económica que no se ha materializado efectivamente. Esta simulación va acompañada del mencionado elemento subjetivo especial, toda vez que la devolución de IVA en exportaciones se ha establecido como una política con el fin de incentivar este tipo de operaciones económicas. Ahora bien, no basta con consignar la simulación en un soporte documental, sino que debe en efecto presentarse a la autoridad correspondiente, momento que señala la consumación del delito, ante lo cual es indiferente si se obtiene o no el mencionado provecho (Córdoba y Ruiz, 2003).

Todas las anteriores adecuaciones típicas ponen de presente un elemento instrumental común: los documentos espurios, por lo que es necesario reflexionar sobre la posibilidad de vislumbrar falsedades documentales. Así pues, se señala que la declaración de exportación (DEX) es un documento que emana de un servidor público en ejercicio de sus funciones, por lo que debe ser considerado como un documento público (Bernate, 2007). La condición de servidor público en la anterior reflexión se deriva de considerar al agente aduanero (autorizado ante la DIAN por la agencia aduanera) como un particular que realiza funciones públicas de forma permanente, de acuerdo con lo estipulado por el Artículo 20 del Código Penal. Por lo tanto, se debe escindir la hipótesis de trabajo en dos: una afectación del documento en su autenticidad y en su veracidad.

En la primera hipótesis, la falsedad material en documento público (Bernate y Gil, 2011) que preceptúa el Código Penal de 2000, en su Artículo 287, dice:

El que falsifique documento público que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años (hoy cuarenta y ocho (48) meses a ciento ocho (108) meses).

Si la conducta fuere realizada por un servidor público en ejercicio de sus funciones, la pena será de cuatro (4) a ocho (8) años (hoy sesenta y cuatro (64) meses a ciento cuarenta y cuatro (144) meses) e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a diez (10) años (hoy ochenta (80) meses a ciento ochenta (180) meses) (Legis, 2018, p. 92).

Así pues, una persona crea integralmente el DEX, tanto en su contenido como en su procedencia, y este es firmado por alguien que realmente no lo elaboró (Bernate y Gil). También se podría pensar en el caso en que, ante un DEX ya confeccionado, se agregan elementos que no tenía originalmente o se le suprimen elementos que sí tenía en principio y fueron introducidos por su autor real.

En la segunda hipótesis (afectación a la veracidad del documento), se refiere al tipo de falsedad ideológica en documento público (Ley 599, art. 286). El presupuesto para poder hablar de falsedad ideológica en documentos (generalmente hablando) radica en que el documento sea auténtico. En ese sentido, el autor, quien tiene el deber de decir la verdad y una función certificadora, consigna en el documento afirmaciones contrarias a la verdad. En la tipología que se refiere a la devolución de IVA con DEX, se

tiene que el agente aduanero crea y suscribe un documento público (DEX), en el cual tendrá el agente aduanero que consignar hechos que no corresponden con la realidad, tales como número de exportaciones o la calidad de las mismas. Aquí es importante anotar que las falsedades en documentos públicos no requieren de su uso para ser castigados penalmente, por lo que será indiferente para el Derecho penal si, luego de realizadas las falsedades, se cometen o no el resto de elementos de la tipología descrita.

También se puede pensar en el tipo de falsedad en documento privado (Ley 599, art. 289). Este ocurre en todos aquellos documentos que no reúnan la calidad de públicos (Bernate, 2007), que en la tipología descrita serían: la lista que relaciona a los proveedores, el contrato de maquila, la copia de facturas, el contrato de mandato y la copia de conocimiento o carta de embarque, entre otros. Sin embargo, en esta tipicidad penal sí es necesario su uso para poder predicar la adecuación típica (Bernate y Gil). El uso no debe entenderse en un sentido natural, sino como la introducción del documento en el tráfico jurídico para acreditar las situaciones que el documento pretende probar o demostrar. En este caso, este tipo se cumple cuando se falsifiquen (material o ideológicamente) los documentos privados y sean presentados ante la autoridad estatal para acreditar las hipótesis fácticas que dan lugar a la devolución del IVA.

Tal como señala Suárez, la inducción en error al servidor público, que desemboca en un provecho económico ilícito (con el correlativo perjuicio), cuando el medio fraudulento es un documento falso, dará un concurso efectivo entre los delitos de fraude procesal,

estafa y falsedad documental. Ahora bien, en los últimos instantes de esta tipología, la DIAN, a través de la expedición de una resolución, reconoce el monto de devolución de IVA, al igual que el título de devolución (TIDIS), el cual únicamente puede negociarse en el mercado de valores para poderse monetizar. Esto se traduce como una operación ideal para la actividad del grupo criminal con el fin de dar apariencia de legalidad a toda la actividad defraudatoria. Por consiguiente, esta conducta se enmarcaría en el tipo de lavado de activos de la Ley 599 (art. 323):

*El que adquiera, resguarde, invierta, transporte, transforme, almacene, conserve, custodie o administre bienes que tengan su origen mediato o inmediato en actividades de tráfico de migrantes, trata de personas, extorsión, enriquecimiento ilícito, secuestro extorsivo, rebelión, tráfico de armas, tráfico de menores de edad, financiación del terrorismo y administración de recursos relacionados con actividades terroristas, tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias sicotrópicas, delitos contra el sistema financiero, delitos contra la administración pública, contrabando, contrabando de hidrocarburos o sus derivados, fraude aduanero o favorecimiento y facilitación del contrabando, favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados, en cualquiera de sus formas, o vinculados con el producto de delitos ejecutados bajo concierto para delinquir, o les dé a los bienes provenientes de dichas actividades apariencia de legalidad o los legalice, oculte o encubra la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derecho sobre tales bienes o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, incurrirá por esa sola conducta, en prisión*

de diez (10) a treinta (30) años y multa de mil (1.000) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

(...).

Las penas privativas de la libertad previstas en el presente artículo se aumentarán de una tercera parte a la mitad cuando para la realización de las conductas se efectuaren operaciones de cambio o de comercio exterior, o se introdujeran mercancías al territorio nacional (Secretaría del Senado, 2018).

Este tipo penal consiste, fundamentalmente, en la utilización de operaciones económicas, y su inclusión al torrente económico legítimo, con bienes provenientes de determinados delitos (delitos fuente o delitos previos), con el fin de darles apariencia de legalidad u ocultar su origen ilícito (Hernández).

Las fases de este tipo se sintetizan así: (i) la colocación de los recursos; (ii) la estratificación o mezcla con recursos legales, y (iii) la integración, que es donde el dinero regresa a su origen, pero con una apariencia de legalidad. En ese sentido, el mercado bursátil, por su complejidad y la cantidad de recursos lícitos que maneja, es un campo ideal para que el lavador pueda poner ahí sus recursos ilícitos, se mezclen con los lícitos y pueda recuperar su inversión, con un manto (ficticio) de legalidad. Como se señalaba antes, el TIDIS que expide la administración pública solo puede ser negociado en el mercado de valores; luego, cuando el lavador lo venda allí a un tercero de buena fe, recibirá una suma de dinero que estará soportada en una operación económica legítima y que le dará ese manto de legalidad, con lo cual se

cumplirán las mencionadas fases del lavado de activos, particularmente la de integración.

Ahora bien, es necesario anotar que este tipo penal tiene como esencia la finalidad, por parte del sujeto activo, de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes (Corte Constitucional, Sala Plena, C-191, 2016). Por lo tanto, la conducta del sujeto activo al negociar el TIDIS en el mercado de valores debe estar acompañada de esta finalidad, so pena de desembocar en la atipicidad subjetiva de esta conducta. Sin embargo, si la finalidad del agente es simplemente materializar el provecho económico (a través de un negocio jurídico con el título), no se podrá hablar de lavado de activos.

Así pues, la posibilidad de imputar este delito lanza el siguiente interrogante: ¿los delitos analizados hasta ahora son delitos fuente? La respuesta es negativa, toda vez que la estafa, el fraude procesal, la exportación ficticia y las falsedades documentales no son mencionados por el Artículo 323 del Código Penal. Por tal motivo, en aras de poder atribuir el lavado de activos, se tendrá que acreditar alguna otra conducta que sí sea un delito fuente, lo cual se puede dar a través de dos vías no excluyentes: el enriquecimiento ilícito de particulares (que es un delito fuente) y la realización de esta tipología bajo la modalidad de concierto para delinquir (todo delito realizado bajo esta modalidad, es considerado delito fuente).

En primer lugar, el enriquecimiento ilícito de particulares es descrito en el Artículo 327 del Código Penal del 2000, de la siguiente manera:

El que de manera directa o por interpuesta persona obtenga, para sí o para otro, incre-

mento patrimonial no justificado, derivado en una u otra forma de actividades delictivas incurrirá, por esa sola conducta, en prisión de noventa y seis (96) a ciento ochenta (180) meses y multa correspondiente al doble del valor del incremento ilícito logrado, sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Este tipo penal se presenta con la obtención de un incremento patrimonial, bien sea por aumento de activos (como sería este caso) o disminución de pasivos (Osorio, 2007). Además, señala la doctrina que este incremento debe ser injustificado, en el sentido de que no pueden ser explicados o justificados, razonadamente, en los ingresos por actividades lícitas que hace el sujeto activo (honorarios, herencias, etc.) y derivado de actividades delictivas, origen que debe ser demostrado por la Nación (Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, 22179, 2006).

En el caso examinado, dicho patrimonio no estaría justificado por las actividades lícitas, sino por las ilícitas que se han estudiado (estafa, fraude procesal, exportación ficticia, falsedades documentales), que desembocan en la obtención del incremento patrimonial (materializado en la obtención del TIDIS, que constituye en sí un activo económico) y que permite acreditar este tipo penal y, en consecuencia, la posibilidad de estructurar un lavado de activos (teniendo en cuenta las consideraciones hechas sobre la intencionalidad del agente).

También es pertinente plantear que la estafa y el enriquecimiento ilícito de particulares pueden concursar, a pesar de que ambos ten-

gan, como elemento típico objetivo común la obtención de una utilidad ilícita. Este asunto es expresado por una providencia de la Corte Suprema de Justicia (41800, 2014), la cual pone de presente que el enriquecimiento ilícito concursa con el delito fuente, aun en los eventos en que este (delito fuente) implique, en sí mismo, un incremento patrimonial, como sucede con la estafa, hipótesis fáctica de la mencionada providencia. Además, plantea cuestiones relativas a la independencia de los bienes jurídicos vulnerados, así como la imposibilidad de que cualquiera de los delitos puede ser consumido.

Por lo tanto, para mantener el concurso real entre estos dos tipos penales, la Fiscalía debe demostrar la existencia de dos momentos diferentes de la obtención de provecho ilícito. En el caso concreto del proceso de devolución de IVA, el primer momento es la monetización de la cifra reconocida en el TIDIS, después de la negociación en la bolsa de valores, y el segundo momento es la utilización de ese dinero ilícito para comprar inmuebles o invertir en proyectos o en empresas (Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, 45273, 2017).

La otra vía para poder imputar el lavado de activos por los delitos estudiados es a través del concierto para delinquir (Ley 599, art. 340), el cual ha sido denominado por Jiménez (2017) como el delito fuente comodín, en virtud de que permite imputar el lavado de activos para delitos menos graves, siempre que generen activos ilícitos y estos provengan de un delito bajo la modalidad del concierto.

Este tipo, atentatorio del bien jurídico de la seguridad pública, consiste en la concerta-

ción con el fin de cometer delitos (Martínez y Castro, 2011). Esta definición implica hacer la aclaración de que el simple concurso de personas en el delito no implica, *per se*, el concierto, ya que se podría estar en presencia de otros institutos penales, tales como la coautoría (Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, 44221, 2015). El concierto contiene, como uno de sus elementos estructurales, la realización de un grupo indeterminado de delitos (Corte Constitucional, Sala Plena, C-339 de 2013), indeterminación o abstracción que también es predicable respecto del pacto o acuerdo celebrado (Abushihab, 2014). De esta manera, cuando un grupo de personas se conciertan para, a través de un número indeterminado de operaciones, defraudar al erario por vía de la simulación de exportaciones y, de esta forma, obtener devoluciones fraudulentas de IVA, se estará en presencia del concierto para delinquir, con las consecuencias señaladas anteriormente desde la óptica del lavado de activos.

**Segunda tipología:** solicitud de devolución y/o compensación del IVA con certificado al proveedor (CP). Esta tipología es muy parecida a la ya analizada. Parte de que se tiene una quimera o ilusión presentada a la administración pública, para que esta, engañada, proceda a reconocer una devolución de IVA, con lo cual se genera un detrimento patrimonial en el erario. Por tal motivo, se considera que las reflexiones en torno a los tipos de estafa, fraude procesal, exportación ficticia, enriquecimiento ilícito, concierto para delinquir y lavado de activos son completamente transferibles.

Son embargo, en este caso el factor diferenciador radica en materia de falsedades

documentales. Mientras que en la anterior tipología el documento estrella era el DEX, aquí lo es el certificado al proveedor (CP). Este es de naturaleza privada, en el sentido de que no es público (elaborado por el servidor público en ejercicio de sus funciones). Así entonces, se debe prescindir de las falsedades (materiales o ideológicas) en documento público para esta tipología, y concentrarse en las falsedades sobre documento privado.

Como primera hipótesis de trabajo, se debe pensar en una falsedad material: como afectación de la autenticidad del documento, se crea el documento integralmente o se afecta la corporeidad de un documento originalmente auténtico. De tal manera que el sujeto agente podría incurrir en esta tipología si crea integralmente un certificado al proveedor (CP) o, ante uno ya elaborado, y donde coinciden el autor real y aparente, procede a hacerle cambios en su cuerpo (mutilaciones, adiciones, cambios). Ambas modalidades son creaciones de ficciones, es decir, de situaciones que no corresponden con la realidad.

Como segunda hipótesis de trabajo, se podría pensar en que el certificado al proveedor es un documento auténtico (correspondencia entre autor real y aparente y que no ha sufrido cambios en su corporeidad), pero la información consignada no corresponde con la realidad. De ser así, aquí se estaría en presencia de una falsedad ideológica en documento privado. En relación con este asunto, la doctrina ha reconocido que dicho tipo de falsedad en documentos privados es posible en el sentido de que hay particulares que están obligados a decir la verdad cuando se trate de documentos en los que

la comunidad ha depositado su confianza, como sucede con los estados financieros de una empresa (Bernate).

También la jurisprudencia se ha manifestado sobre la materia: hay un deber de veracidad por parte de ciertos particulares, derivado de situaciones como la facultad certificadora (médicos, revisores fiscales y administradores de sociedades), así como en virtud de la naturaleza y trascendencia jurídica del documento (Corte Suprema, Sala de Casación Penal, 13231, 2000). Sin duda el certificado al proveedor es un documento en el que la comunidad ha depositado su confianza y que tiene trascendencia jurídica, toda vez que de este se pueden desprender efectos tributarios, fiscales o mercantiles. Así entonces, se puede concluir que en presencia de un certificado al proveedor auténtico pero con información mendaz, se podrá adecuar al tipo de falsedad en documento privado. No obstante, es necesario reiterar un punto que se anotó en la anterior tipología: en documentos privados, no bastará la falsificación, sino que, aunada a esta, debe darse el uso del documento espurio (así como tampoco será punible el mero uso), lo que da lugar a concebirlo como un tipo penal de dos actos (Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, 1981). Dicho uso, que es la introducción del documento al tráfico jurídico, se da en la presente tipología cuando es presentado a la administración pública.

**Tercera tipología:** programa especial de importación y exportación Plan Vallejo. Este programa nace como una de las formas de incentivar la empresa y el comercio exterior, por lo que la Nación concede un cupo en dólares norteamericanos a personas naturales o

jurídicas que cumplan ciertos requisitos establecidos en la normatividad, para estar exentos del pago de aranceles en la importación de una determinada cantidad de insumos y materia prima que tienen que ser utilizados en la transformación textil, con la finalidad de que luego el producto sea exportado.

Dicha figura fue utilizada en la defraudación a la DIAN para mantener lo importado en el territorio aduanero colombiano e inclusive declararlo a menor tarifa, con el propósito de ser comercializado y ser ocultado o sustraído de la intervención y del control de las autoridades aduaneras. Es decir, de acuerdo con lo dicho por el Consejo de Estado en referencia con el estatus de las mercancías en el territorio colombiano, en concreto con la exportación

(...) las operaciones de exportación declaradas, es claro que la exportación por ventas a clientes ubicados en el exterior, suponía que las mercancías salieran efectivamente del territorio aduanero nacional. Y es que la prueba de la realidad de la exportación presupone la constancia de entrega real y material de la mercancía. (Consejo de Estado, Sección Cuarta, 17001-23-31-000-2007-00143-01-18156, 2011).

Entonces, nunca las materias e insumos textiles se transformaron y salieron del país, por lo que se configura el delito de contrabando (Ley 599, Art. 319), el cual y en el caso concreto, tendrá una causal de agravación por calidad calificada del sujeto activo del que recibió la prerrogativa del Plan Vallejo, siempre y cuando recaiga en el mismo sujeto activo la calidad de usuario aduanero permanente o, como se conoce hoy en día, un usuario altamente exportador.

Cabe anotar, por último, que existe un engaño a la administración pública que desemboca en un provecho ilícito (cupo de crédito), a través del despliegue de un ardid para inducir o mantener un error a través de falsedades (documentales y de exportación) que tienen como consecuencia la generación de una decisión de la administración pública contraria a la ley. Por consiguiente, dogmáticamente es transferible lo anteriormente dicho para las anteriores tipologías en cuanto a los delitos de estafa, falsedad en documento privado, importación y exportación ficticia, fraude procesal, concierto para delinquir y enriquecimiento ilícito de particulares.

### Conclusiones

La existencia de algunos grupos criminales conformados por personas con conocimiento experto creó estructuras tan complejas que lograron engañar a la administración pública, a partir de tres tipologías. La primera, el procedimiento de devolución de IVA con la presentación de declaraciones de exportación (DEX) expedidas por una agencia aduanera como documento soporte principal. La segunda, igualmente a través de la devolución de IVA con sustento principal en el certificado al proveedor (CP). Y la última, la obtención de la prerrogativa aduanera de Plan Vallejo y su permanencia con la presentación del estudio de demostración anual.

Este fraude genera un daño real, concreto y específico representado en la disminución relevante en la recaudación de recursos destinados a la consecución de los fines constitucionales de interés común y la efectividad de los derechos constitucionales.

Y finalmente, este daño se reconoce como un perjuicio relevante penalmente, por lo que las hipótesis de defraudación descritas en esta investigación generan responsabilidad penal a los participantes de estas, y por lo tanto se adecúan a los tipos penales de lavado de activos, enriquecimiento ilícito de particulares, concierto para delinquir, contrabando, exportación e importación ficticia, fraude procesal, estafa y falsedades tanto en documento público como privado.

### Referencias

- Abushihab, M. (2014). Coautoría y concierto para delinquir: criterios diferenciadores y elementos estructurales de las figuras. En Moreno Rivera, Luis Gustavo (coord.) *Temas actuales de Derecho penal y procesal penal* (pp. 87-123). Bogotá: Ediciones Nueva Jurídica.
- Adams, C. (1993). *For Good and Evil: the Impact of Taxes on the Course of Civilization*. London, Reino Unido: Madison Books.
- Ameyau, B. & Dzaka, D. (2016). Determinants of Tax Evasion: Empirical Evidence from Ghana. *Modern Economy*, 7.
- Bernate, F. y Castro, C. (2011). Delitos contra la eficaz y recta administración de justicia. En Castro Cuenca, Carlos Guillermo (coord.) *Manual de Derecho penal parte especial* (pp. 397-399). Tomo II. Bogotá: Universidad del Rosario – Temis.
- Bernate, F. y Gil, N. (2011). Los delitos contra la fe pública. En Castro Cuenca, Carlos Guillermo (coord.) *Manual de Derecho penal parte especial* (pp. 451-452). Tomo II. Bogotá: Universidad del Rosario – Temis.
- Constitución Política de Colombia [Const.] (1991). Bogotá: Legis Editores.
- Córdoba, M. y Ruiz, C. (2003). Delitos contra el orden económico social. En: AA.VV. *Lecciones de Derecho penal* (p. 260). *Parte especial*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Corte Constitucional, Sala Plena (9 de mayo de 2018) Sentencia C-038. [M.P. Alejandro Linares Cantillo].

- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal (6 de diciembre de 2017) Sentencia radicado 45273. [M.P. Eyder Patiño Cabrera y Patricia Salazar Cuéllar].
- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal (11 de marzo de 2015). Sentencia radicado 44221. [M.P. María del Rosario González Muñoz].
- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal (16 de julio de 2014). Sentencia radicado 41800. [M.P. Gustavo Enrique Malo Fernández].
- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal (19 de junio de 2013). Sentencia radicado 36511. [M.P. Javier Zapata Ortiz].
- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal (14 de agosto de 2012). Auto radicado 40424. [M.P. José Luis Barceló Camacho].
- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal (8 de junio de 2006). Sentencia radicado 24729. [M.P. Mauro Solarte Portilla].
- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal (9 de marzo de 2006). Sentencia radicado 22179. [M.P. Alfredo Gómez Quintero].
- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal (29 de noviembre de 2000). Sentencia radicado 13231. [M.P. Fernando Arboleda Ripoll].
- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal (7 de julio de 1981). Auto de 1981. [M.P. Alfonso Reyes Echandía].
- De Oliveira, A. (2017). Governance and Risk Management in Taxation. *Accounting, Finance, Sustainability, Governance & Fraud: Theory and Application*. Sao Paulo: Springer.
- DANE (2018, 8 de mayo). Colombia – Estadísticas de exportaciones – EXPO – 2005 a 2010. Recuperado de [http://microdatos.dane.gov.co/index.php/catalog/554/get\\_microdata](http://microdatos.dane.gov.co/index.php/catalog/554/get_microdata)
- Espitia, F. (2011). *Instituciones de Derecho procesal penal*. 8a edición. Bogotá: Legis Editores.
- Hernández, H. (2011). *Los delitos económicos en la actividad financiera*. Bogotá: Grupo Editorial Ibáñez.
- Jiménez, D. (2017). *Delitos económicos-financieros. Colección cátedra Bancolombia de Derecho económico, financiero y del mercado de valores*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana – Legis Editores S.A.
- Jiménez, D. (2017). *Código Penal. Ley 599 de 2000. Códigos de Procedimiento Penal. Ley 906 de 2004 - Ley 600 de 2000*. Bogotá.
- Jiménez, D. (2016). *Estatuto Tributario*. 23ª edición. Bogotá.
- Martínez, J. y Castro, C. (2011). Delitos contra la seguridad pública. En Castro Cuenca, Carlos Guillermo (coord.). *Manual de Derecho penal. Parte especial*. Tomo II. Bogotá: Universidad del Rosario – Temis.
- Osorio, Á. (2011). El enriquecimiento ilícito de servidores públicos y de particulares. En Castro Cuenca, Carlos Guillermo (coord.). *Manual de Derecho penal. Parte especial*. Tomo II. Bogotá: Universidad del Rosario – Temis.
- Portafolio (2018, 31 mayo). *Las rutas de evasión de impuestos que tendrá que atacar el gobierno*. Recuperado de <https://www.portafolio.co/economia/las-rutas-de-evasion-de-impuestos-que-tendra-que-atacar-el-gobierno-519537>
- El Espectador* – Redacción Judicial. (2015). *Cae red de contrabando que azotó el sector textil*. Bogotá: *El Espectador*. Recuperado de <https://www.elespectador.com/noticias/judicial/cae-red-de-contrabando-azoto-al-sector-textil-articulo-557605>
- Schneider, F. & Enste, D. (2000, march). Shadow Economies: Size, Causes and Consequences. *Journal o Economic Literature*, 38, 77-114.
- Semana (2013, noviembre 15). *Las nuevas capturas por desfalco de la DIAN*. Recuperado en <https://www.semana.com/nacion/articulo/las-nuevas-capturas-por-desfalco-de-la-dian/364624-3>
- Suárez, A. (2013). *Delitos contra el patrimonio económico*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Fecha de recepción: 3 de mayo de 2019  
 Fecha de aprobación par 1: 14 de agosto de 2019  
 Fecha de aprobación par 2: 4 de junio de 2019