

De la inaplicabilidad de la evasión tributaria en relación con su carácter residual frente al delito de lavado de activos

Estudiante

Camilo Andrés Uribe García

Director

Enán Arrieta Burgos

Trabajo de grado presentado como requisito parcial para optar al título de abogado

Pregrado en Derecho

Escuela de Derecho y Ciencias Políticas

Universidad Pontificia Bolivariana

Medellín

2020

Declaración de originalidad

Fecha: 25 de octubre de 2020

Nombre del estudiante: Camilo Andrés Uribe García

“Declaro que este trabajo de grado no ha sido presentado con anterioridad para optar a un título, ya sea en igual forma o con variaciones, en esta o en cualquiera otra universidad.

Declaro, asimismo, que he respetado los derechos de autor y he hecho uso correcto de las normas de citación de fuentes, con base en lo dispuesto en las normas de publicación previstas en los reglamentos de la Universidad”.



Firma del estudiante

De la inaplicabilidad de la evasión tributaria en relación con su carácter residual frente al delito de lavado de activos

Resumen. En el siguiente texto se buscará atender a la incógnita que nace de la aplicación de los delitos de lavado de activos y de evasión tributaria. La investigación busca determinar si el lavado de activos absorbería la aplicación de la evasión tributaria por el carácter residual de este último delito o simplemente se trataría de una antinomia aparente y, por lo tanto, sí sería factible el concurso entre lavado de activos y evasión tributaria. Esto con base a la aplicación de las ideas abstraídas por diferentes autores tales como la teoría de la contaminación, el autoblanqueo y el blanqueo autónomo de capitales. Estos planteamientos se basan en analizar el nexo causal entre el delito fuente y el lavado de activos.

Palabras clave: lavado de activos, defraudación tributaria, evasión de impuestos, non bis in ídem, derecho penal especial.

Introducción:

Existe una posible problemática en la estructura de la llamada evasión tributaria. Esta, con origen en 2019, se encuentra en el artículo 434b del Código Penal colombiano, en el título de los delitos en contra de la administración pública. Su objeto es penalizar a aquellas personas que buscan burlar la cuota tributaria que los ciudadanos le deben al Estado, esto por medio de diferentes comportamientos como omisiones de activos, creaciones de pasivos, etc. El problema del tipo penal se deriva de uno de sus elementos estructurales, el cual es su elemento residual, lo cual indica que la aplicación del delito en cuestión se encuentra restringido a solo elementos donde no se pueda aplicar otro delito con pena mayor. Esto podría implicar una antinomia con otros tipos penales contemplados en el Código Penal, dentro de los que se resalta, con mayor relevancia el lavado de activos.

El lavado de activos se consagra en el Código Penal colombiano en el artículo 323. Surge como resultado de la lucha contra el narcotráfico de años pasados y, en diferentes países, con los años venideros, la aplicación de este se ha expandido en aras de la criminalización de diferentes escenarios, en Colombia se trató de una apertura al delito de encubrimiento, que se encontraba en el artículo 177 del Código Penal de 1980, al cual solo se realizó una modificación. Su base de imputación la podemos encontrar en el libro de la OEA (2018) Combate al lavado de activos desde el Sistema judicial. Donde determina que se basa en la determinación y penalización de ciertos bienes, que serán llamados bienes contaminados, Estos son resultado o tienen origen en un delito fuente. Tal concepto hace referencia a aquellas conductas que el lavado de activos dicta que podrán generar bienes susceptibles de lavado, Para determinar la relación entre el delito fuente y los bienes se utiliza la teoría de contaminación

La lista de los delitos fuente del lavado de activo la dicta el mismo tipo penal, donde determina cuáles serán estos. En esta amplia lista de conducta hay que resaltar aquellas que atentan contra la administración pública, esto en la medida en que dentro de estas se encuentra la evasión tributaria, lo cual significaría que, cuando se encuentre una evasión tributaria, necesariamente se encontraría en una situación de lavado de activos. Así, en estos supuestos se evidenciaría un choque respecto a la aplicación de la evasión tributaria por su carácter residual contra la aplicación predominante del lavado de activos que, por su pena mayor, dominaría el ámbito de aplicación.

Bajo este panorama, la pregunta de investigación que guía este trabajo es la siguiente: ¿cómo interpretar y aplicar el tipo penal de evasión tributaria en relación con su carácter residual frente al delito de lavado de activos?

Esto en aras de determinar cuál sería la correcta imputación jurídica que se deba hacer en estos casos y, por otra parte, si fuere el caso donde triunfara la absorción de la evasión tributaria, el criticar su creación, estructura y enfoque.

Para responder a este problema de investigación, el presente trabajo pretende en su primer capítulo el lavado de activos, el delito fuente y la teoría de la contaminación. En el segundo capítulo se abordará la defraudación o evasión tributaria y su carácter residual. En tercer lugar, se hará un análisis de la circularidad entre el lavado de activos y la defraudación o evasión tributaria con relación al *non bis in ídem*. Para cerrar, se propondrán algunas conclusiones.

Asumiendo el paradigma interpretativista, la investigación adopta un enfoque metodológico hermenéutico-cualitativo, pues pretende describir, comprender e interpretar los tipos penales de evasión tributaria y lavado de activos. Así, en el contexto de la ciencia del derecho penal, este texto da cuenta de un estudio dogmática penal, en los términos establecidos por Solano, Duque-Pedroza, Díez, Arrieta-Burgos, Estrada y Monsalve (2019).

1. El lavado de activos, el delito fuente y la teoría de la contaminación

En el presente capítulo de este artículo se plantearán tres de los elementos del lavado de activos que fundamentan la tensión que este texto busca exponer en relación con el delito de defraudación tributaria.

El lavado de activos se puede definir como la “modalidad mediante la cual organizaciones criminales buscan dar apariencia de legalidad a los recursos que obtienen de sus actividades ilícitas, mediante la incorporación de estos en el circuito económico legal” (UIAF, 2014). Atendiendo a la definición legal, el lavado de activo, concebido en el artículo 323 del Código Penal, establece que:

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.

El delito de lavado de activos busca proteger el bien jurídico “orden económico social”. Este último concepto hace referencia “al sistema de organización y planificación general de la economía instituida en un país” (Corte Constitucional, Sentencia C-083 de 1999). Este bien jurídico, como diría Muñoz Conde (1995), es un bien jurídico de carácter supraindividual. Y, de acuerdo con Werget (1972), este bien jurídico alude a la actividad directora, interventora y reguladora del Estado en la economía.

Por lo anterior el delito de lavado de activos tiene por objetivo penalizar a quien ostente en su patrimonio dinero derivado de forma mediata o inmediata de alguna actividad ilícita. En relación con el origen ilícito de los dineros, durante mucho tiempo se discutió si se podía generar un concurso entre el lavado de activos y el delito matriz, o hasta un autoblanqueo de dinero, discusión que un sector mayoritario dirime a favor de posibilidad de tal concurso, tal como lo diría, Juana del Carpio Delgado en 1997, donde esgrime que no se puede confundir el uno con el otro en la medida que cada uno defiende un bien jurídico propio, tal aquel que escapa de la cárcel y después roba un auto para huir.

Tal discusión se derivaba de una antigua concepción, donde el lavado de activos solamente era un delito que dependía del delito fuente para su existencia, tal como lo argumenta Moreno Cánoves y Ruiz Marco (1996). Por lo tanto, al imputar el lavado de activos junto con el delito del cual se derivaban esos activos, se estaría causando una violación del principio de “non bis in ídem”, tal como lo plantea en Blanco Cordero:

Si se mantiene que el blanqueo de capitales constituye un hecho posterior copenado cuando es realizado por los intervinientes en el delito previo, necesariamente se ha de excluir al coautor del círculo de posibles sujetos activos. Puesto que al coautor se le imputa el delito previo como suyo, las posteriores acciones de blanqueo han de considerarse un hecho posterior copenado. Si se hace una interpretación del artículo 301 CP acorde con su naturaleza jurídica de encubrimiento, se ha de admitir que el coautor del hecho previo ha de ser impune por aplicación del privilegio del autoencubrimiento, pues no se le puede exigir una conducta distinta a la realizada (Blanco, 1997 p. 480).

Esta tesis, minoritaria, ha sido refutada, actualmente, por una mayoría del sector tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, nacional e internacional. Así, la discrepancia entre el bien jurídico tutelado por el delito fuente y el bien jurídico de lavado de activos desdibuja uno de los tres elementos necesarios, junto a la identidad subjetiva y fáctica, para que nos encontremos en un escenario de una trasgresión del “non bis in ídem”, tal como lo expresa Eduardo Fabián Caparrós:

(...) cuando el delito es ejecutado por la misma persona que cometió el delito previo, no debe entenderse consumido bajo la responsabilidad que pudiera dimanar del mismo. Muy al contrario, creemos que el blanqueo merece ser castigado sin que esa identidad subjetiva repercuta en absoluto, máxime si

apreciamos que su gravedad puede llegar a ser superior la [sic] correspondiente a la acción ilícita anterior (...) (Caparrós, 1998, p. 318).

En Colombia esta discusión fue superada hace mucho tiempo por la Corte Suprema de Justicia, quien en varias decisiones ha declarado la autonomía del lavado de activos, a tal nivel que no es necesario declarar el origen ilícito del activo de forma previa. De esta manera, en el año 2004, la Corte suprema con auto de conflictos de competencia con radicado 22673 advirtió este carácter, decantando su posición, en 2009, en providencia con radicado 28300:

En suma, si bien la descripción comportamental legal del delito de lavado de activos no consagra expresamente su carácter autónomo, este ha sido deducido por la jurisprudencia de la Sala, en la medida en que permite la penalización de sus autores o partícipes, sin tener que probar que exista una condena previa por el ilícito determinante o subyacente. Debe demostrarse sí que el dinero o los valores que han sido objeto de blanqueo, tienen su origen ilícito en cualquiera de esos comportamientos determinantes o subyacentes, ampliamente enunciados con antelación, lo cual puede acreditarse, como bien lo indicó el delegado de la Procuraduría en seguimiento de lo considerado por la Sala, a partir de la mera inferencia judicial al interior del proceso (Corte Suprema Justicia, sentencia 28300 de 2009).

A nivel doctrinal, Hernando Hernández (2018) apunta que:

Consideramos que en Colombia es clara la posibilidad de aplicar el concurso de delitos entre el ilícito subyacente y el lavado de activos. Tal conclusión surge de la exposición de motivos con la que el Gobierno acompañó la propuesta de crear un tipo penal autónomo de lavado de activos y el desarrollo jurisprudencial que esta figura ha tenido en las Altas Cortes. Con todo, es nuestro criterio que el delito de lavado de activos solo podrá

endilgarse a las personas que, con el fin de vincular al torrente económico legal del país los bienes provenientes de un delito consagrado como previo en la legislación penal (art. 323 CP), realicen actos de simulación con dicho propósito. De presentarse esta situación, también estaremos frente a un concurso efectivo de tipos penales (Hernández 2018, p.192).

Por lo tanto, se puede concluir y pregonar una auténtica cualidad de autonomía para el tipo penal de lavado de activos. Por lo mismo, este tipo penal cumple con los requisitos necesarios para concursar con otros ilícitos penales.

En todo caso, como se ha dicho, para que se genere el delito de lavado de activos se exige que el dinero tenga origen ilícito penal. Este concepto es conocido por la doctrina y la jurisprudencia como “delito fuente”. En la legislación colombiana, los delitos fuentes están limitados de forma cualitativa, como se desprende de la redacción del tipo penal. En tal sentido, vale la pena resaltar que un grupo de delitos fuentes que se contemplan en Colombia son aquellos que atentan contra la administración pública, pues de ellos es posible obtener bienes susceptibles de ser investigados por lavado de activos. Esta consideración será importante a la hora analizar los activos que se derivan del tipo penal de defraudación tributaria.

Ahora bien, en relación con el delito fuente se presentan múltiples discusiones y teorías a nivel doctrinal. Una de las teorías más representativas es la denominada por Isidoro Cordero como la “teoría de la contaminación”. Este concepto ha sido acuñado y forjado a lo largo de los años por la ciencia jurídico-penal, en aras de determinar la relación, el nexo causal, o el vínculo de “causalidad” entre un supuesto de hecho y un resultado. En el caso específico del lavado de activos, esto tiene por objeto verificar la relación de ciertos bienes con un ilícito penal previo, el llamado “delito fuente”. En palabras de Isidoro Cordero Blanco:

Siguiendo la teoría más comúnmente aceptada de la equivalencia de las condiciones, y recurriendo a la fórmula de la *conditio sine qua non* para su

aplicación, podemos afirmar que un bien procede de una actividad delictiva previa cuando, suprimiendo mentalmente tal actividad previa, el bien desaparecería en su concreta configuración. Y esta concreta configuración incluye claramente todo lo relacionado con la existencia, composición material, valor o titularidad económica del bien. En sentido negativo, no existirá nexo causal si la actividad previa no constituye una condición de la situación patrimonial actual o la existencia del bien. Una actividad delictiva previa es causa de un bien cuando repercute directa o indirectamente en su existencia, composición material, valor, en su titularidad, posesión o custodia. (Cordero, 2011, pag 01:22).

Por lo mismo, en el caso concreto, si no existiere la evasión tributaria, cualquiera de las diferentes formas de configurarla, el sujeto en cuestión no tendría el dinero objeto del tributo que se refiere en el tipo penal.

2. La defraudación o evasión tributaria y su carácter residual

La evasión tributaria es definida por Jorge Cosulich Ayala (1993) como el incumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, y de tal falta se puede o no generar un perjuicio económico a la Hacienda Pública, pero en ambas conductas se genera una efectiva defraudación tributaria.

La defraudación tributaria tiene su introducción en el ordenamiento jurídico colombiano en el año de 2018 por medio de la reforma tributaria de la Ley 1943, por medio de la cual se consagra un agregado al Código Penal. Ante la declaratoria de inexecutable de esta ley por vicios de procedimiento, la actual figura del lavado de activos fue agregada por medio de la Ley 2010 de 2019, que modificando el artículo 434b del Código penal, establece:

Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el contribuyente que, estando obligado a declarar no declare, o que en una

declaración tributaria omite ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión. En los eventos en que sea superior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 8.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte y, en los casos que sea superior a 8.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad. (Ley 2010 de 2019).

En Colombia tal delito se ubicó en aquellos que atentan contra la administración pública, es decir, el título VX de la Ley 599 del 2000. Este bien jurídico se puede definir de diferentes maneras como argumentaría Gómez Díaz León (1998), ya que se puede entender como “función” o sentido “dinámico”, o como “instituciones” o sentido “estático” y por último “disciplina”. Pero, tal como diría Rafael Hernando Chanjan (2017), el concepto se debe entender en su acápito de “función” o sentido “dinámico” para poder cuadrarlo como objeto de tutela del Código Penal, esto en la medida en cómo se define y en sobre que conductas recaen los tipos, ya que estas recaen contra el correcto ejercicio de las diferentes funciones de la administración y no contra las instituciones en sí mismas. Por otra parte, el tipo penal es de sujeto calificado, esto significa que el sujeto activo debe reunir unas condiciones para poder realizar tal conducta. Esto dicho por la Corte Constitucional en sentencia C-1122 del 12 de noviembre de 2008, tales condiciones las trae el propio tipo penal “el que estando obligado a declarar”, además de esto se consagra varias formas de realizarse.

La evasión tributaria contiene dos detalles que sobresalen sobre el resto de sus elementos. El primero de estos es la inobservancia de la capacidad de la conducta de poder afectar el efectivo recaudo de dinero de Hacienda, ya que se puede

cometer el injusto sin la necesidad que el Estado pierda aportes a sus arcas. Esto en la medida de que el tipo penal se centra en la declaración y no en el pago o la liquidación de la misma. Esto se debe resaltar ya que se puede declarar, como mera obligación formal, sin pagar, que vendría a ser una obligación material. El otro elemento interesante para resaltar se trata del carácter residual que contiene el tipo penal, esto significa que por su estructura en específico “Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor” no se podría aplicar este tipo penal de forma libre, sino que debe aplicar de forma subsidiaria con relación a otros tipos penales con mayor pena. En otras palabras, solo se puede aplicar cuando el supuesto de hecho no se sancione con delitos de pena mayor, esto definido por la Corte Suprema de Justicia por medio de sentencia 12820 de 2000:

Un tipo penal es subsidiario cuando solo puede ser aplicado si la conducta no logra subsunción en otro que sancione con mayor severidad la transgresión del mismo bien jurídico. Se caracteriza por ser de carácter residual, y porque el legislador, en la misma consagración del precepto, advierte generalmente sobre su carácter accesorio señalando que solo puede ser aplicado si el hecho no está sancionado especialmente como delito, o no constituye otro ilícito (Corte Suprema de Justicia, Sentencia 12820 del 18 de febrero de 2000).

3. Circularidad entre el lavado de activos y la defraudación o evasión tributaria con relación al *non bis in idem*

Llegando al posible conflicto que puede operar entre el lavado de activos y la defraudación tributaria debido al carácter residual de esta, en principio se debe exponer la relación entre estos dos tipos penales. Como se explicó de forma previa, se debe analizar el vínculo de los bienes jurídicos involucrados en ambos delitos por medio de la teoría de la contaminación, la cual dicta que se debe hacer el ejercicio mental por el cual el intérprete crea un escenario hipotético en el cual se

sustraer el delito previo de la ecuación y aquellos bienes que se encuentren en una situación diferente a donde se encuentren con el delito serán los afectos por la conducta y serán objeto del lavado de activos.

En el caso específico la situación o la conducta que se debe sustraer en esta relación son las diferentes formas de realizar la evasión tributaria, las cuales, según el tipo penal, serían “no declare” y “omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes”, tales conductas afectan a la mesada tributaria del contribuyente, derivando en una disminución o en el evitar el pago de esta. Por lo tanto, es un caso peculiar a como la gente entiende el hecho de que los bienes contaminados tengan origen en un delito previo, ya que de normal se configura en tipos donde por medio de la realización del supuesto fáctico ingresan bienes. En cambio, en este caso, estamos en un supuesto donde la conducta evita la extracción de los bienes, en este caso de dinero, del patrimonio. Por lo cual, siguiendo con la teoría de la contaminación, si no existieran estos comportamientos, estos dineros no estarían en el patrimonio del sujeto activo, por lo tanto, tienen origen en esta conducta.

Siguiendo con la ecuación de la realización de ambos delitos se llegaría a la configuración del lavado de activos y aquí es donde se presentaría el conflicto entre los dos delitos, ya que por la estructura del lavado se puede generar una mismidad en la conducta que genera el lavado de activos y la evasión tributaria, esto por los ciertos verbos rectores del lavado de activos que son: “adquiera, resguarde, invierta, transporte, transforme, almacene, conserve, custodie o administre bienes que tengan su origen mediato o inmediato” lo cual generaría un problema de inmediatez con relación a la realización de la evasión. Lo anterior por cuanto en el momento en que se omite o se miente en la declaración se estaría en posesión de activos que debían aportarse al Estado, por lo mismo la configuración de la evasión tributaria generaría impajaritadamente el lavado de activos. Lo anterior, si bien a primera vista no pareciera configurar estrictamente una violación al principio de *non bis in ídem*, ya que atañe a bienes jurídicos diferentes y la conducta se generaría

en momentos técnicamente diferentes, pero materialmente en el instante siguiente a la realización del verbo de la evasión, se estaría ejecutando la conducta del lavado que en nuestro caso sería el que “resguarde”, “almacene”, “custodie” o “conservé”. Esto, en nuestra concepción, derivaría en un absurdo donde siempre que se configure una conducta se estaría de forma obligatoria en la configuración de la otra, por lo que se pasará a analizar esto a la luz del concepto del principio de *non bis in idem*.

El *non bis in idem* es un principio que limita el poder punitivo del Estado, y puede ser entendido, como diría la Corte Suprema de Justicia en sentencia de casación del 26 de marzo de 2007, radicado 25629, en los siguientes términos:

Una. Nadie puede ser investigado o perseguido dos o más veces por el mismo hecho, por un mismo o por diferentes funcionarios. Se le suele denominar de prohibición de doble o múltiple incriminado. Dos. De una misma circunstancia no se pueden extractar dos o más consecuencias en contra del procesado a condenado. Se le conoce como prohibición de la doble o múltiple valoración. Tres. Ejecutoriada una sentencia dictada respecto de una persona, esta no puede ser juzgada de nuevo por el mismo hecho que dio lugar al primer fallo. Es, en estricto sentido, el principio de cosa juzgada. Cuatro. Impuesta a una persona la sanción que le corresponda por la comisión de una conducta delictiva, después no se le puede someter a pena por ese mismo comportamiento. Es el principio de prohibición de doble o múltiple punición. Cinco. Nadie puede ser perseguido, investigado, juzgado o sancionado pluralmente por un hecho que en estricto sentido es único. Se le denomina *non bis in idem* material (Corte Suprema de Justicia, Sentencia de casación, radicado 25629 del 26 de marzo de 2007).

Tal concepto es de gran desarrollo doctrinal y jurisprudencial en cuanto a los elementos que lo componen. En palabras del profesor Julio B. J. Maier (1996), este principio se determina a partir de tres criterios: identidad de persona, siendo aquella

que exige que el sujeto procesado debe ser mismo de la otra valoración que está siendo objeto de comparación; identidad de cosa, haciendo referencia a que el supuesto fáctico que se busca criminalizar sea el mismo, sin importar que se cambie el título de imputación jurídica, y por último; identidad de causa, siendo esta última la más cambiante en su desarrollo, tal como lo tratan Sotomayor y Toro (2017), quienes refieren, frente a la doble incriminación, que este principio en verdad no se encuentra consagrado como tal en el artículo 9 de nuestro Código Penal, ni en el artículo 29 de nuestra Constitución Política, y que en verdad ha sido un desarrollo doctrinal y jurisprudencial. De acuerdo con Sotomayor y Toro (2017), en una época se entendió como aquel motivo de la iniciación del proceso sea el mismo en ambos casos. Tal motivo no tenía una definición clara y se pensó que podía ser el mero hecho de atribuirle una consecuencia jurídica a una conducta, es decir, desde la perspectiva penal, el hecho de imponer una pena. A juicio de Pérez (2002), así como en opinión de Sotomayor y Toro (2017), tal elemento se debe entender como la identidad específica del disvalor realizado por los hechos y no la denominación del bien jurídico protegido, por lo tanto, se haría referencia al contenido propio que mueve a la norma en particular. Así, en resumidas cuentas, como señalan Solano y otros (2019) refiriéndose al principio de prohibición de la doble incriminación o *non bis in ídem*:

Este principio tiene un doble alcance: en el ámbito procesal y en el ámbito sustancial. En el ámbito procesal este principio nos remite al “derecho” a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho; nos remite, por tanto, a la cosa juzgada o *res iudicata*: al atributo de estabilidad de que gozan ciertas normas del ordenamiento jurídico, específicamente, las normas particulares y concretas creadas por los jueces para resolver litigios, atributo en razón del cual esas normas se tornan en inmodificables.

En el ámbito sustancial, este principio se resuelve en la exigencia de que una misma conducta no pueda ser disvalorada más de una vez desde la misma perspectiva jurídica sustancial. Como es sabido, un mismo hecho, una misma

conducta puede originar diversas formas de responsabilidad: civil, disciplinaria, administrativa, penal. Ello no significa, empero, que se esté violando este principio, pues la múltiple disvaloración provendría de diversas perspectivas jurídicas sustanciales; este principio, hay que subrayarlo, no prohíbe sin más que el derecho disvalore de forma múltiple una misma conducta (Solano y otros, 2019, pp. 87-88).

Dejando en claro qué es y cómo se configura el *non bis in ídem*, ahora se debe hablar del concurso aparente de delitos. En términos de la Corte Suprema de Justicia en sentencia con radicado 27383 del año 2007, el concurso aparente se presenta cuando en mismo supuesto realizado por el autor pareciera calificable a la luz de varios tipos penales, pero esto solo es en apariencia en la medida que existen unos criterios en aras de decantar cuál tipo penal imputar. Tales criterios se tratan de la especialidad, subsidiaridad y la consunción. Para que se presente un concurso aparente se deben dar los siguientes requisitos:

(...) el concurso aparente de tipos penales tiene como presupuestos básicos (i) la unidad de acción, esto es, que se trata de una sola conducta que encuadra formalmente en varias descripciones típicas, pero que realmente sólo encaja en una de ellas, (ii) que la acción desplegada por el agente persiga una única finalidad y (iii) que lesione o ponga en peligro un solo bien jurídico (Corte Suprema de Justicia, Sentencia del 9 de marzo de 2006 con radicación 23755).

En nuestro caso específico de la evasión tributaria y el lavado de activo, en términos estrictos de la Corte, tal situación no presentaría un concurso aparente porque no cumpliría la totalidad de los requisitos. En primer lugar, a primera vista se podría también decir que no cumple el primero de estos criterios en la medida que el momento de la realización de la conducta es técnicamente diferente, pero en verdad solo sería un problema artificioso en la medida en que, como tal, no se trataría de dos comportamientos, sino solo de una acción que como consecuencia de un delito

de configuraría el otro. En esencia, desde el punto de vista material es una sola acción, tal como una persona que baja a otra persona, por medio de fuerza psicológica, de un auto y escapa con el mismo, penalmente se trataría de una sola conducta. En cuanto al segundo requisito, naturalmente tal conducta material realizado por el sujeto busca en esencia la evasión tributaria, pero, como consecuencia del mismo, trae el lavado de activos, como en el caso anteriormente tratado se busca el hurto no la amenaza, solo que en nuestro escenario el fin mismo no es el delito resultado sino el delito base. Por el simple hecho de constituir la evasión tributaria el sujeto estaría en una de las hipótesis del lavado, como lo es el resguardar estos dineros origen del delito base. Por último, entraríamos a analizar el último de los elementos necesarios el cual sería el único que generaría un conflicto verdadero, y esto es respecto al hecho de afectar un solo bien jurídico. Si bien es verdad que la concreción del lavado de activos y la evasión tributaria afectan a bienes jurídicos diferentes y por lo mismo no se podría hablar de un concurso aparente, habría que analizar lo que sucede y diferencia este caso de un concurso cualquiera, como lo puede ser el padre que decide acceder carnalmente a su hija (concurso ideal entre el incesto y el acceso carnal violento), o el caso donde del ladrón intenta robar un banco y el medio de este suceso mata a un guardia de seguridad (concurso real entre hurto y homicidio).

Pasando uno por uno, siguiendo la definición de estos como lo determinara la Corte Suprema de Justicia en sentencia de casación penal con radicado 27383 del 25 de julio del 2007, en primer lugar no se podría estar a la luz de un concurso real en la medida en que no se pueden ver aisladamente y autónomamente una conducta de la otra, siendo una resultado inmediato de la otra, y por lo mismo no se podría hablar de un concurso medial en la medida en que no se pueden percibir de forma aisladas. Sin embargo, debemos tomar un elemento importante de este concurso y es la relación fin-medio de las diferentes afectaciones de estos punibles. Es de resaltar que es inversa a la relación de la evasión tributaria y el lavado de activos, siendo este último, no un fin, sino consecuencia de la primera conducta, y por lo mismo tampoco se podría hablar de un concurso ideal de forma sencilla, sino que

estaríamos en un escenario totalmente *sui generis* en el cual el sujeto activo con el dolo de generar la evasión tributaria configuraría de forma impajaritable y consecuencial el lavado de activo, aun cuando el sujeto activo no tuviese el elemento doloso que supone el lavado de activos, a diferencia del incesto donde sí se desea el mismo.

Por lo tanto, se podría decir, en términos de los requisitos del *non bis in ídem* que cumple también la identidad en la causa, es decir, en los términos ya planteados, puesto que los disvalores de ambas imputaciones coinciden. Si bien en estricto sentido el fundamento de la imputación del lavado de activo sería la afectación al bien jurídico que tutela, es decir el orden económico y social, en este caso su fundamento sería otro, en específico, el fundamento y la razón sobre la cual recae la imputación sería la conducta por la cual se imputa la evasión de impuesto, por lo tanto, tal desnaturaliza la base del lavado de activos, modificando así su fundamento ya que no hay propiamente una conducta que tiene como objetivo realizar tal lesión, sino por el contrario la intención del sujeto activo con su comportamiento es la realización de la evasión tributaria por lo tanto, al tener como razón de imputación el condicionamiento de la conducta que configura la evasión tributaria indirectamente compartirían el mismo disvalor esto quiere decir que ambas delitos recaerían sobre la protección de la administración pública. Presentando así un concurso aparente en la medida que cumpliría este último requisito de afectación al mismo bien jurídico

Pero entonces estaríamos en la situación en donde efectivamente el escenario de la evasión tributaria y el lavado de activos imputadas conjuntamente violaría el principio del *non bis in ídem* y se debe resolver con los criterios existentes para los concursos aparentes. Entonces deberíamos, como ha determinado la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 10 de mayo de 2001, radicación 14605, como en otras providencias, acudiendo a los criterios de especialidad, subsidiaridad y consunción, pero en la medida que nuestra situación no se encaja como tal en ninguna de estas, se generaría un conflicto, ya que la especialidad exige los tipos

penales sean tipos básicos, que entre ellos este una relación especie y que protegen el mismo bien jurídico, tales requisitos no se reúnen en nuestro supuesto, el criterio de subsidiaridad se presenta cuando un tipo penal contiene un elemento el cual determina que solo será usado cuando respecto a cierta conducta lo logre imputación en un delito mayor, que si bien es verdad que el delito de evasión tributaria contiene tal elemento, al depender el lavado de activos de la configuración de la primera por lo tanto no se podría hablar del mismo, en la medida que hasta que no se configura el primero entonces no se configurará el segundo. Y, por último, respecto al criterio consunción, esta se presenta cuando la definición de un tipo penal contiene los elementos de constitución del otro de menor rango y, por lo mismo, este último es absorbido por el primero. Estos tres criterios son insuficientes para solucionar todos los problemas, de allí que ciertos autores propongan un cuarto criterio, siendo este el criterio de alternatividad, el cual funge ante un caso que no puede ser solucionado en virtud los tres anteriores. Bajo este último criterio hay que determinar que el delito utilizable sea el de mayor pena. Tal situación tampoco se podría aplicar, puesto que en nuestro caso un delito depende del otro y el delito del lavado de activo, siendo el dependiente, tiene mayor pena, por lo tanto se generaría una contradicción.

A nuestro juicio la solución más simple consistiría en aplicar un criterio de absorción por resultado necesario. Al tratarse de un solo disvalor con dos resultados, se debería imputar solo el primer delito y no el dependiente. Lo anterior en virtud de un simple criterio cronológico consecucional, ya que para imputar el segundo delito se debe configurar el primero, entonces, al momento de la imputación del segundo delito, el disvalor o el objeto procesal ya estaría ocupado por otra imputación. Esta, no obstante, no es la alternativa por la que optó expresamente el legislador colombiano al consagrado la defraudación tributaria, expresamente, como delito residual.

Mas hasta ahora hemos estado hablando del supuesto más grande de la evasión tributaria, que es en aquel donde se ostentan las dos obligaciones propias de los

contribuyentes, es decir, tanto formal como material, declarar y pagar. Sin embargo, existe un solo supuesto donde no debe convivir la evasión tributaria junto al lavado de activos, y es en el caso donde se configure la evasión tributaria de la mera obligación formal, es decir que declarando y aun sin mentir el sujeto activo no tenga la obligación de pagar nada a título de tributo, ya que siguiendo el ejercicio mental de la teoría de contaminación, sustrayendo la evasión no se afecta de ninguna manera a ningún bien que pueda ser objeto del lavado. Por lo tanto, a manera de conclusión, la única forma en la que se puede aplicar el delito de evasión tributaria sin imputar de forma obligatoria el lavado de activos sería en caso de que el contribuyente solo tenga la obligación formal de declarar.

Conclusiones

Tal como se pudo ver a lo largo del texto, la creación de la evasión tributaria conlleva varios problemas, ya que por la propia naturaleza de la consumación del ilícito se vería consecencialmente implicado el lavado de activos, lo cual en principio nos llevaría a pensar en un concurso. Empero esto debe ser descartado en la medida en que la situación no reúne los requisitos necesarios de los concursos real, ideal o aparente.

Si bien podría pensarse que con ambos delitos se ven lesionados bienes jurídicos distintos, en verdad, como hemos visto, se puede concluir que a la luz del *non bis in ídem* el análisis de la identidad de la causa debe ser evaluado desde el disvalor que se impone con relación a los hechos o el objeto y no necesariamente desde el bien jurídico genéricamente considerado. Por lo tanto, si bien es verdad que el lavado de activos acude en su creación a la protección de un bien jurídico diferente al de la evasión tributaria, siendo el primero el orden económico y social, y el segundo la administración pública, analizando la situación desde la perspectiva del disvalor en cuanto a la acción, se podría entender que el supuesto fáctico solo implica un único disvalor con respecto al dolo o la intención del sujeto, tal como solo hay un disvalor en los delitos continuados. Si bien son situaciones diferentes, la

consideración en cuanto el disvalor debe ser igual en la medida en que es una sola la intención, inclusive siendo más sencilla nuestra situación al existir una sola intención e, inclusive, una sola acción que representa esa sola intención. Por lo tanto, se debe concluir que el lavado de activos, al estar configurado como resultado de la evasión tributaria y no mediar en verdad ninguna acción ni intención para su configuración por parte del sujeto activo, da cuenta de la misma afectación inherente a la evasión. En consecuencia, la imputación de ambos delitos generaría una violación del non bis in ídem.

Aunque podría pensarse que la forma de solucionar lo anterior sería por medio de un concurso aparente, en realidad el supuesto fáctico genera una relación totalmente *sui generis*. En aras de solucionar tal problema se propone una solución simple, siendo este la primacía del delito base sobre el delito resultado. Esta tesis, sin embargo, es problemática teniendo en cuenta que, expresamente, el tipo penal de evasión tributaria establece que solo es aplicable de manera residual.

La segunda conclusión que nos deja lo escrito es que existe una sola forma en la que no se presentaría este conflicto, y es en aquellos casos donde sin importar la configuración de la evasión, el sujeto nunca tuvo o hubiera tenido que cumplir con la obligación material de pagar o mejor dicho contribuir, sino que solamente tuviera que cumplir con la obligación formal de declarar. En este supuesto no hay bienes que puedan ser objeto del lavado y, por lo mismo, no existe ningún conflicto.

Referencias

- Salom, M. y Castellano, W. (2015). *Lo que debe saber sobre el lavado de activos y la financiación del terrorismo*. Bogotá, Colombia: Unidad de Información y Análisis Financiero.
- Muñoz, F. (1995). *Delincuencia económica. Estado de la cuestión y propuestas de reforma*, en Hacia un derecho penal económico europeo, Jornadas en honor al profesor Klauss Tiedemann, Boletín Oficial del Estado, Madrid.
- Werget, S (1972). *El concepto de delito económico para las ciencias penales*, en Cuadernos de Ciencias Penales de Guatemala, Editorial Galkir, Guatemala.
- Del Carpio Delgado, J. (1997) *El delito de blanqueo de bienes en el nuevo Código penal*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- Moreno Cánoves, A. y Ruiz Marco, F., (1997) *Delitos socioeconómicos*, ed. Edijus. Madrid.
- Blanco, I. (1997). *El delito del blanqueo de capitales*. Pamplona, Arazandi.
- Blanco, I. (2011). *El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales*”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminológica*, N° 13-01.
- Caparrós, E. (1998). *El delito de blanqueo de capitales*. Madrid, Colex.
- Cosulich, J, (1993) *La evasión tributaria*, Naciones Unidas, Comisión Económica para América Latina y el Caribe.
- Chanjan, R. (2017). El correcto funcionamiento de la administración pública: fundamento de incriminación de los delitos vinculados a la corrupción pública. *Derecho Penal Y Criminología*, 38(104), 121-150.
- Gómez, C. (1998). *Administración pública contemporánea*. México: McGraw-Hill Interamericana.
- Hernández, H. (2018) *El lavado de activos en Colombia: Consecuencias del cambio de la receptación a un tipo penal autónomo*, *Revista Nuevo Foro Penal* Vol 14, No 90.
- Maier, J. (1996). *Derecho Procesal Penal. Tomo I fundamentos*. Buenos Aires: Del Puerto S.L.R.
- Pérez, M. (2002). *La prohibición constitucional de incurrir en bis in ídem*. Tirant lo Blanch, Valencia.

Solano, H., Duque-Pedroza, A., Díez, M., Arrieta-Burgos, E., Estrada, S., & Monsalve, J. (2019). *Temas de derecho penal parte general. Teoría general del derecho penal*. Medellín: Universidad Pontificia Bolivariana.

Sotomayor, J., y Toro, M. (2017) Fundamento y alcances de la prohibición de doble incriminación del art 8 C.P. *Revista Nuevo Foro Penal* Vol. 13, No. 89, julio-diciembre 2017, Universidad EAFIT, Medellín.

Jurisprudencia:

Corte Constitucional. (1999). Bogotá. Sentencia C-083 del 17 de febrero de 1999. Exp. T-5.711.182 Magistrado ponente: Vladimir Naranjo Mesa.

Corte Constitucional. (2008). Bogotá. Sentencia 1122 del 12 de noviembre de 2008. Exp D-7271. Magistrado: Rodrigo Escobar Gil.

Corte Suprema de Justicia. (2008). Bogotá, Sentencia de casación penal radicado 27383 del 25 de julio del 2007. Magistrado. Yesid Ramírez Bastidas.

Corte Suprema de Justicia. (2004). Bogotá. Auto de conflictos de competencia radicado 22673 del 27 de 2004. Magistrado: Sigfredo Espinosa Pérez

Corte Suprema de Justicia. (2009). Bogotá. Sentencia 28300 del 5 de agosto de 2009. Magistrado: Sigfredo Espinosa Pérez.

Corte Suprema de Justicia. (2000). Bogotá. Sentencia 12820 del 18 de febrero de 2000. Magistrado: Fernando Arboleda Ripoll

Corte Suprema de Justicia. (2007). Bogotá. Sentencia de casación 25629 del 26 de marzo de 2007. Magistrado. Álvaro Orlando Pérez Pinzón.

Corte Suprema de Justicia. (2007). Bogotá. Sentencia de casación 26591 del 6 de septiembre de 2007. Magistrada. María del Rosario Gonzáles de Lemos.

Corte Suprema de Justicia. (2006) Bogotá. Sentencias de casación 23755 del 9 de marzo de 2006. Magistrado. Sigfredo Espinosa Pérez.

Corte Suprema de Justicia. (2001). Bogotá. Sentencia de casación 14605 del 10 de mayo de 2001. Magistrado. Edgar Lombana Trujillo.

Normas:

Colombia. Congreso de la Republica. Ley 599. (2000). Por la cual se expide el Código penal.

Colombia. Asamblea Nacional Constituyente. (1991). Constitución Política de Colombia.

Colombia. Congreso de la República. Ley 906. (2004). Por la cual se expide el Código de Procedimiento Penal.